ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

100

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ



УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ • 1921 •

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано 2015 р.

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Бережнюк І. Г., д.е.н.
Деркач Л. В., к.ю.н.
Крисоватий А. І., д.е.н.
Мазаракі А. А., д.е.н.
Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develor English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»

2016

«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»

«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»

«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»

«Інформаційні системи і технології»

«Інформаційні системи і технології на підприємстві»

«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»

«Економічні перспективи підприємництва України»

«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

«Теорія держави і права»

«Історія митної діяльності»

«Механізм державного управління митною справою»

«Митна політика держави та її реалізація»

«Митне право України»

«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»

«Державні цільові фонди»

«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»

«Міжнародне фінансове право»

«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»

«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»

«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»

«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»

«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»

«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»

«Митна статистика України»

«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»

«Інформаційні системи і технології в податковій справі»

«Митна справа України

«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»

«Актуальні проблеми приватного права»

«Антикризове управління фінансовими корпораціями»

«Оподаткування електронної комерції в Україні»

«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»

«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»

«Митна логістика»

«Інноватика на фінансових ринках»

«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»

2018

«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»

«Адміністрування податків і платежів»

«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»

«Управління митними ризиками: теорія та практика»

«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»

«Фінансовий ринок»

«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»

«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»

«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»

«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»

«Розвиток постмитного аудиту в Україні»

«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»

«Підприємницька діяльність»

«Основи оподаткування»

«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»

«Основи зовнішньоекономічної діяльності»

«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»

«Управління фінансовими активами»

«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»

«Підприємство в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»

«Система управління ризиками у державній митній справі»

«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»

«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.)»: у 2 т.

«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»

2020

«Митна статистика України»

«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»

«Митне право»

«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»

«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»

«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»

«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»

«Державний фінансовий контроль»

«Економічна теорія»

«Державні цільові фонди»

«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»

«Організація постмитного контролю та аудиту»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року серії «Митна справа в Україні»

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

Монографія

За загальною редакцією
О. А. Шевчука та А. В. Лісового

Ірпінь
2020

УДК 336.1:657.6
ББК 65.261.8
Д 36

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 4 від 26 березня 2020 року)

Рецензенти:
Іванський А. Й., д.ю.н., професор (Північний офіс Державної аудиторської служби України);
Шигун М. М., д.е.н., професор (Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана);
Краєвський В. М., д.е.н., доцент (Університет державної фіскальної служби України).

Авторський колектив:

Шевчук О. А. (підрозділи 2.2, 5.4); Лісовий А. В. (передмова, підрозділ 1.2, висновки); Проскура К. П. (підрозділи 1.1, 5.1); Міщенко Т. М. (підрозділи 2.4, 4.3); Рябчук О. Г. (підрозділ 1.3 – у співавторстві, підрозділ 2.1); Мацелюх Н. П. (підрозділ 6.2 – у співавторстві); Бліхар М. М. (підрозділ 6.1); Коваленко Ю. М. (підрозділ 6.5); Левченко О. М. (підрозділ 6.3 – у співавторстві); Шалімова Н. С. (підрозділ 6.3 – у співавторстві); Таращенко В. А. (підрозділ 1.3 – у співавторстві, підрозділ 3.1 – у співавторстві); Горбунов О. В. (підрозділ 6.3 – у співавторстві); Рубан Н. І. (підрозділ 6.2 – у співавторстві); Лисеюк А. М. (підрозділ 1.3 – у співавторстві, підрозділ 4.2); Кондукова Е. В. (підрозділ 5.3); Савченко А. М. (підрозділ 3.3); Салямон-Міхеєва К. Д. (підрозділ 6.7); Микитенко Т. В. (підрозділ 4.1); Поснова Т. В. (підрозділ 3.2); Білобровенко Т. В. (підрозділ 6.6); Сидоренко О. М. (підрозділ 5.2); Войтенко І. С. (підрозділ 6.8); Панасюк О. В. (підрозділ 3.1 – у співавторстві); Яремчук І. В. (підрозділ 2.3); Богдан С. В. (підрозділ 6.4); Гожуловський С. С. (підрозділ 1.3 – у співавторстві); Мельник С. М. (підрозділ 3.1 – у співавторстві).

Д 36 Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики: монографія / авторський колектив ; за заг. ред. О. А. Шевчука та А. В. Лісового ; Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2020. – 390 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 144).

ISBN 978-966-337-554-0

У монографії розглянуті такі питання, як уніфікація і вдосконалення понятійного та термінологічного апарату державного фінансового аудиту; процедури і методика державного фінансового аудиту у галузях бюджетного, податкового та митного контролю; шляхи гармонізації принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту з різних напрямів фінансового контролю; перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю.

Метою монографії є гармонізація принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту в різних сферах фінансового контролю.

Рекомендовано для працівників органів державного фінансового контролю, науковців, викладачів, аспірантів, студентів, а також усіх, хто цікавиться проблемами державного фінансового аудиту.

УДК 336.1:657.6
ББК 65.261.8

© Шевчук О. А., Лісовий А. В., Проскура К. П. та ін., 2020
© Університет державної фіскальної служби України, 2020

ISBN 978-966-337-554-0

ЗМІСТ

Вступ 5
Розділ 1. Уніфікація і вдосконалення понятійного та термінологічного апарату державного фінансового аудиту 8
1.1. Державний фінансовий аудит у системі державного фінансового контролю 8
1.2. Нове формулювання поняття «державний фінансовий аудит» 25
1.3. Дослідження термінології контрольної діяльності за напрямами бюджетного, податкового та митного контролю 34
Розділ 2. Процедури і методика державного фінансового аудиту у галузі бюджетного контролю 54
2.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного бюджетного аудиту в контексті міжнародного досвіду 54
2.2. Аудит ефективності в системі контролю за використанням публічних фінансів 74
2.3. Адаптація державного внутрішнього аудиту в Україні до міжнародних стандартів 89
2.4. Розробка пропозицій щодо уніфікації стандартів, ризик-орієнтованого підходу, аналітичних і перевірочних процедур в органах бюджетного контролю 98
Розділ 3. Процедури і методика державного фінансового аудиту у галузі податкового контролю 112
3.1. Аналіз існуючих підходів до проведення державного податкового аудиту в Україні 112
3.2 Податковий аудит у системі забезпечення економічної безпеки держави 121
3.3. Напрями удосконалення та шляхи підвищення ефективності податкового аудиту в Україні 130
Розділ 4. Процедури і методика державного фінансового аудиту у галузі митного контролю 152
4.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного митного аудиту в контексті міжнародного досвіду 152
4.2. Особливості аналітичного забезпечення митного аудиту 177
4.3. Напрями удосконалення митного постаудиту в Україні 193
Розділ 5. Шляхи гармонізації принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту з різних напрямів фінансового контролю 211

5.1. Обґрунтування організаційних і методичних аспектів уніфікації функцій контролю в системі державного фінансового аудиту 211
5.2. Проблемні аспекти та напрями удосконалення організаційного механізму управління функціонуванням системи державного фінансового аудиту в Україні 224
5.3. Проблеми гармонізації процедур державного і недержавного аудиту 247
5.4. Формування системи державного фінансового контролю в Україні 262
Розділ 6. Перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю 278
6.1. Державний аудит як форма фінансового контролю під час здійснення інвестиційної діяльності 278
6.2. Розвиток державного контролю в контексті наповнення бюджету України 287
6.3. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан і напрями удосконалення.....300
6.4. Ризик-орієнтований підхід у системі державного фінансового контролю.....327
6.5. Критерії ступеня ризику на ринках фінансових послуг для провадження державного нагляду (контролю) 337
6.6. Надійність внутрішнього фінансового контролю як основа для ефективності державного аудиту 349
6.7. Особливості та перспективи взаємодії незалежного та державного аудиту.....366
6.8. Організаційно-правові засади й інструменти судово-економічної експертизи операцій з коштами в касі та на рахунках банку 374
Висновки 384

ВСТУП

Державний фінансовий аудит є необхідною складовою системи формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави для реалізації її функцій. Від ефективності вітчизняного державного фінансового аудиту залежить соціально-економічний розвиток України в цілому, а також її регіонів та господарюючих суб'єктів зокрема.

Сьогодні у цій сфері науки здійснений значний обсяг досліджень, що дозволяє актуалізувати потребу у гармонізації та уніфікації термінології, понятійного апарату, а також методів і форм перевірок у різних державних органах контролю. Необхідність такої гармонізації підтверджується і закордонним досвідом.

Питання удосконалення та реформування державного фінансового аудиту знайшли відображення у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Визнаними вченими в цій галузі є: М. Баканов, Н. Барабаш, М. Бариніна-Закірова, М. Білуха, Ф. Бутинець, А. Даценко, Л. Дікань, Г. Дмитренко, Є. Єгоров, І. Іванова, Є. Мних, М. Никонович, М. Сивульський, Ю. Слободяник, Н. Рубан, Г. Руда, А. Хмельков, О. Шевчук та ряд інших визначних учених сучасності. Зазначені вчені у своїх роботах розкрили сутність державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю, сформулювали цілі та завдання державного фінансового аудиту, окреслили його методи та прийоми.

Науковими дослідженнями контрольних процедур у діяльності Державної податкової служби України та Державної митної служби України займались: В. Андрущенко, Н. Барабаш, М. Боровик, О. Будько, В. Буряковський, В. Вишневський, О. Воронкова, О. Гребельник, О. Данілов, О. Десятнюк, О. Дудоров, Є. Єгоров, М. Коцупатрий, М. Кучерявенко, Л. Ловінська, В. Мельник, А. Нікітішин, Т. Пасько, П. Пашко, Т. Семенко, Л. Тарангул, Н. Ткаченко, В. Федосов, П. Хомин, К. Швабій, І. Ящишина та багато інших.

Необхідно віддати належне високому рівню наукових досліджень зазначених учених, проте у сучасній вітчизняній науковій літературі недостатньо комплексних досліджень, які б ґрунтовно розкривали усі аспекти державного фінансового аудиту, чітко окреслювали коло його суб'єктів та об'єктів, проблеми

функціонування і його позиціювання у загальній системі державного фінансового контролю та можливість уніфікації державного фінансового аудиту в різних контролюючих органах виконавчої влади. Історично склалося так, що інструментарій для контрольно-перевірочної роботи виконувався кожною контролюючою установою окремо для власних потреб, що знижувало його ефективність. Потреба у створенні цілісної науково обґрунтованої методики контрольної діяльності для різних контролюючих органів зумовила вибір теми дослідження, його актуальність, теоретичну й практичну значущість. Вирішення зазначених проблем дозволить сформувати ефективну систему державного фінансового аудиту в Україні.

Метою монографії є гармонізація принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту в різних сферах фінансового контролю.

Відповідно до мети дослідження в монографії поставлено такі завдання:

– уніфікувати та вдосконалити понятійний і термінологічний апарат державного фінансового аудиту;

– розкрити роль державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю;

– визначити нове формулювання поняття «державний фінансовий аудит»;

– систематизувати термінологію контрольної діяльності за напрямами бюджетного, податкового та митного контролю;

– визначити процедури і методику державного фінансового аудиту у галузі бюджетного контролю;

– проаналізувати існуючі підходи і методику державного бюджетного аудиту в контексті міжнародного досвіду;

– виокремити проблеми аудиту ефективності в системі контролю за використанням публічних фінансів;

– висвітлити адаптацію вітчизняного державного внутрішнього аудиту до міжнародних стандартів;

– обґрунтувати рекомендації щодо уніфікації стандартів, ризик-орієнтованого підходу, аналітичних та контрольних процедур органів бюджетного контролю;

– визначити процедури і методику державного фінансового аудиту у галузі податкового контролю;

– проаналізувати існуючі підходи до проведення державного податкового аудиту в Україні;

– виокремити проблеми податкового аудиту в системі забезпечення економічної безпеки держави;

– обґрунтувати напрями удосконалення та шляхи підвищення ефективності податкового аудиту в Україні;

– визначити процедури і методику державного фінансового аудиту у галузі митного контролю;

– проаналізувати існуючі підходи і методику державного митного постаудиту в контексті міжнародного досвіду;

– уточнити особливості аналітичного забезпечення митного аудиту;

– обґрунтувати напрями удосконалення митного аудиту в Україні;

– визначити шляхи гармонізації принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту з різних напрямів фінансового контролю;

– обґрунтувати організаційні і методичні аспекти уніфікації функцій контролю в системі державного фінансового аудиту;

– розкрити проблемні аспекти та напрями удосконалення організаційного механізму управління функціонуванням системи державного фінансового аудиту в Україні;

– визначити перспективні напрями розвитку державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю.

Об’єктом дослідження є система державного фінансового аудиту як форма державного фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є формування теоретичних засад і методичного інструментарію державного фінансового аудиту в галузях бюджетного, податкового та митного контролю.

Монографія складається з шести розділів, містить 32 таблиці та 19 рисунків. Авторський внесок у монографії розподілився так: вступ – Лісовий А. В., підрозділ 1.1 – Проскура К. П.; підрозділ 1.2 – Лісовий А. В.; підрозділ 1.3 – Рябчук О. Г., Гожуловський С. С., Тараще нко В. А., Лисеюк А. М.; підрозділ 2.1 – Рябчук О. Г.; підрозділ 2.2 – Шевчук О. А.; підрозділ 2.3 – Яремчук І. В.; підрозділ 2.4 – Міщенко Т. М.; підрозділ 3.1 – Тараще нко В. А., Панасюк О. В., Мельник С. М.; підрозділ 3.2 – Поснова Т. В.; підрозділ 3.3 –

Савченко А. М.; підрозділ 4.1 – Микитенко Т. В.; підрозділ 4.2 – Лисеюк А. М.; підрозділ 4.3 – Міщенко Т. М.; підрозділ 5.1 – Проскура К. П.; підрозділ 5.2 – Сидоренко О. М.; підрозділ 5.3 – Кондукова Е. В.; підрозділ 5.4 – Шевчук О. А.; підрозділ 6.1 – Бліхар М. М.; підрозділ 6.2 – Рубан Н. І., Мацелюх Н. П.; підрозділ 6.3 – Левченко О. М., Горбунов О. В., Шалімова Н. С.; підрозділ 6.4 – Богдан С. В.; підрозділ 6.5 – Коваленко Ю. М.; підрозділ 6.6 – Білобровенко Т. В.; підрозділ 6.7 – Салямон-Міхеєва К. Д.; підрозділ 6.8 – Войтенко І. С.; висновки – Лісовий А. В.

РОЗДІЛ 1
УНІФІКАЦІЯ І ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОНЯТІЙНОГО ТА ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО АПАРАТУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

1.1. Державний фінансовий аудит у системі державного фінансового контролю

На сучасному рівні розвитку державного фінансового аудиту виникає потреба в систематизації різних його видів, уніфікації методів здійснення перевірок та виділення окремо для кожного виду специфічних методів перевірки, що притаманні його специфіці.

Зростання порушень у сфері економічної діяльності свідчить не тільки про необхідність посилення державного фінансового аудиту. Воно вказує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим та містить багато слабких сторін, що сприяє скоєнню таких злочинів. Тому формування ефективної системи фінансового контролю має здійснюватися разом із удосконаленням усього механізму функціонування економіки. Потреба у посиленні контролю взагалі й фінансового зокрема зумовлюється також тим, що вітчизняна економіка розвивається в умовах постійного дефіциту фінансових ресурсів, зростання державного боргу, тож ефективне управління використанням останніх неможливе без відповідного контролю.

Дослідженням питань фінансового контролю та методів його здійснення займалися ряд вітчизняних учених. Зокрема, проблеми розвитку методів фінансового контролю у своїх працях розглядали М. П. Білуха, Н. С. Вітвицька, Л. К. Воронова, Ю. А. Данилевський, О. О. Дорошенко, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк, О. А. Шевчук та інші, які зробили важливий внесок у розробку наукових підходів під час дослідження методів та методології державного фінансового контролю.

З метою подальшого дослідження для початку зупинимось детальніше на понятті «система державного фінансового контролю»,

під яким розуміється сукупність видів державного фінансового контролю, державних органів, що є суб'єктами контролю, підконтрольні суб'єкти та методи здійснення контролю. Сутність та мета цього узагальнення полягає в тому, що вищезазначені елементи цієї системи для підвищення ефективності державного контролю в цілому повинні розглядатись як цілісний комплекс, що функціонує в єдиному правовому полі, має єдині завдання та використовує єдиний інструментарій для виконання своїх завдань. При цьому в контексті визначення поняття системи державного фінансового контролю варто враховувати такі ключові моменти:

1) кожний елемент, який входить у систему, сам собою може розглядатись як система, що складається з елементів іншого типу, тобто система зазвичай являє собою ієрархічну структуру;

2) взаємозв'язки між елементами системи можуть змінюватися в часі відповідно до виконання функцій, що покладені на ці елементи;

3) застосування системного підходу забезпечує досягнення бажаного ефекту та взаємного доповнення елементів;

4) забезпечення багатогранної взаємодії елементів через єдину спрямованість на досягнення стратегічної мети;

5) постійний розвиток елементів системи та зв'язків між ними, що надає дієвості елементам системи.

Таким чином, система державного фінансового контролю є гнучким організмом, що має враховувати як спільні риси, так і індивідуальні особливості різних видів контролю, а також може оперативно реагувати на законодавчі, структурні та інституційні зміни, що відбуваються у суспільстві.

Враховуючи зазначене, виникає потреба в упорядкуванні складових системи державного фінансового контролю у певну чітко вивірену систему, закріпленні цієї системи в законодавчих та інших нормативно-правових актах, а це, в свою чергу, ставить питання про необхідність визначення концептуальних підходів до побудови єдиної системи державного фінансового контролю.

Інституційно сукупність суб'єктів державного фінансового контролю, які формують систему органів державного фінансового контролю, можна подати таким (рис. 1.1):

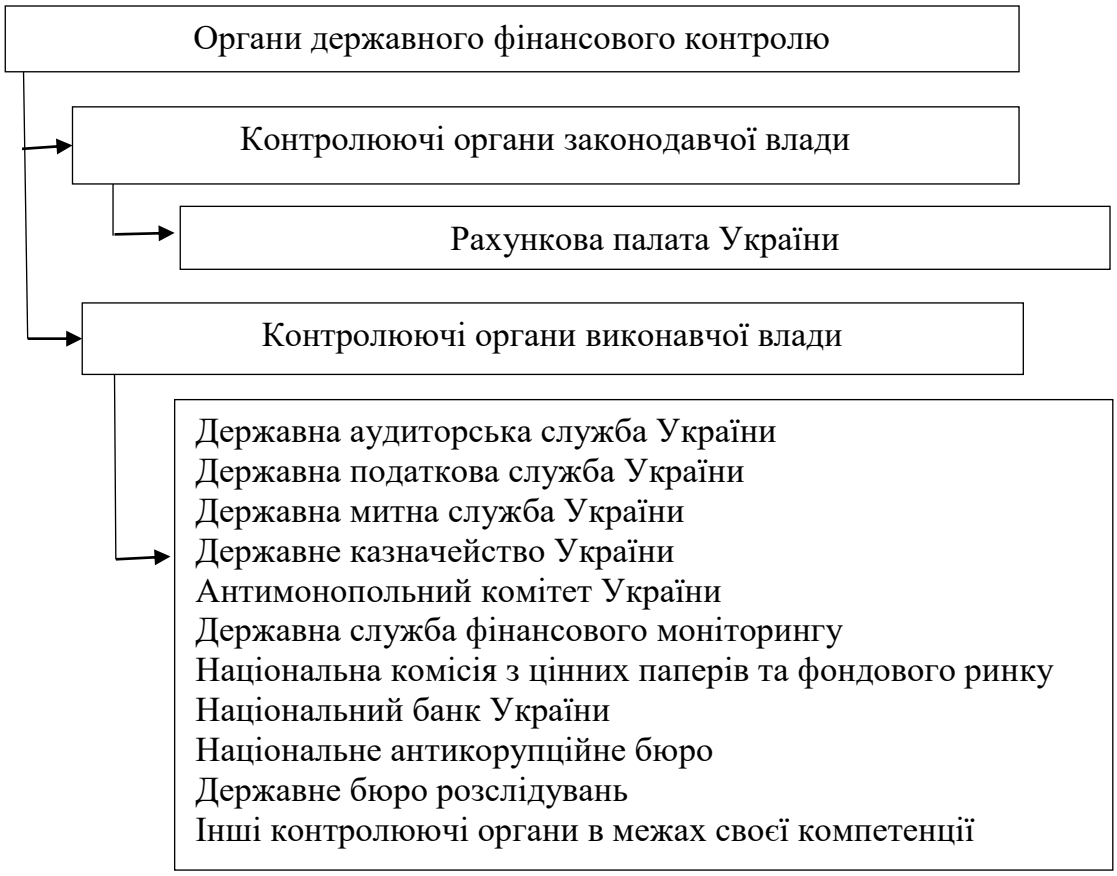


Рис. 1.1. Система органів державного фінансового контролю в Україні

Предмет перевірок, здійснюваних державними контролюючими органами, часто є ідентичним, відрізняються тільки цілі та завдання перевірки. Саме наявністю таких відмінностей і спричинена потреба у використанні окремими державними контролюючими органами поряд з уніфікованими спеціальних методів та прийомів під час здійснення перевірок.

У таблиці 1.1 узагальнено основні завдання та цілі у разі здійснення контролю спеціально уповноважених органів державного фінансового контролю.

В Україні сьогодні активно впроваджується міжнародний досвід організації та проведення державного фінансового контролю, що втілилось, зокрема, в активному процесі імплементації у вітчизняну практику Міжнародних стандартів для вищих органів фінансового контролю (ISSAI), розроблених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI).

Таблиця 1.1

Основні завдання спеціально уповноважених органів державного фінансового контролю

Контролюючий орган	Нормативна база	Завдання
Рахункова палата України	Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII «Про Рахункову палату»	Здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Повноваження здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та

		одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету. Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам. Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату у разі використання визначеного бюджетом обсягу коштів
Державна аудиторська служба України	Положення про Державну аудиторську службу України, затверджене постановою КМУ від 03.02.2016 № 43	Основними завданнями є: – реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; – здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів
Державна податкова служба України	Податковий кодекс України	Основні завдання: – здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проводить відповідно до законодавства, перевірки та звірки платників податків; – контролює своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою

		податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів; – здійснює контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки, за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону; – здійснює контроль за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету; – забезпечує достовірність і повноту обліку платників податків та платників єдиного внеску, суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням
Державна митна служба України	Митний кодекс України	– здійснює контроль за дотриманням митного законодавства; – контроль за своєчасністю та повнотою сплати податків, зборів та митних платежів; – контроль за виконанням митних формальностей

Державне казначейство України	Положення про Державну казначейську службу України, затверджене постановою КМУ від 15.04.2015 № 215	Реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Здійснює в межах повноважень, передбачених законом, контроль за: – веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складенням і поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; – бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; – відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; – відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); – відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; – дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; – дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; – дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель у частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів

Антимонопольний комітет України	Закон України від 26.11.1993 № 3659-XII «Про Антимонопольний комітет України»	Здійснює забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій діяльності та у сфері державних закупівель. Здійснює контроль за концентрацією, узгодженими діями суб'єктів господарювання та дотриманням вимог законодавства про захист економічної конкуренції під час регулювання цін (тарифів) на товари, що виробляються (реалізуються) суб'єктами природних монополій
Державна служба фінансового моніторингу	Положення про Державну службу фінансового моніторингу України, затверджене постановою КМУ від 17.09.2014 № 455	Основними завданнями Держфінмоніторингу є: – реалізація державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму; – збирання, оброблення та проведення аналізу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, інші фінансові операції або інформації, що може бути пов'язана з підозрою у легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванні тероризму; – створення та забезпечення функціонування єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму
Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку	Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, затверджене Указом Президента України від 23.11.2011 № 1063/2011	Основними завданнями НКЦПФР є: – формування та забезпечення реалізації єдиної державної політики щодо розвитку і функціонування ринку цінних паперів та похідних (деривативів) в Україні, сприяння адаптації національного ринку цінних паперів до міжнародних стандартів; – здійснення державного регулювання та контролю за емісією і обігом

		цінних паперів та похідних (деривативів) на території України; – захист прав інвесторів шляхом здійснення заходів щодо запобігання і припинення порушень законодавства на ринку цінних паперів та законодавства про акціонерні товариства, застосування санкцій за порушення законодавства у межах своїх повноважень; – здійснення державного регулювання та контролю у сфері спільного інвестування; – здійснення у межах компетенції державного регулювання та контролю у сфері накопичувального пенсійного забезпечення; – здійснення у межах компетенції державного регулювання і нагляду у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму; – здійснення у межах компетенції заходів щодо запобігання і протидії корупції; – здійснення у межах повноважень, визначених законодавством, нагляду на консолідованій та субконсолідованій основі за небанківськими фінансовими групами та їх підгрупами
Національний банк України	Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV «Про Національний банк України»	Основні напрями контролю: – встановлює для банків правила проведення банківських операцій, бухгалтерського обліку і звітності, захисту інформації, коштів та майна; – організовує створення та методологічно забезпечує систему грошово-кредитної і банківської статистичної інформації та статистики платіжного балансу; – регулює діяльність платіжних систем та систем розрахунків в Україні, визначає порядок і форми платежів, у тому числі між банками;

		– здійснює банківське регулювання та нагляд на індивідуальній та консолідованій основі; – здійснює погодження статутів банків і змін до них, ліцензування банківської діяльності та операцій у передбачених законом випадках, веде Державний реєстр банків, створює і веде Кредитний реєстр НБУ; – здійснює регулювання, визначає порядок здійснення операцій в іноземній валюті, організовує і здійснює валютний нагляд за банками, а також небанківськими фінансовими установами та операторами поштового зв'язку, які отримали ліцензію на здійснення валютних операцій; – аналізує та прогнозує динаміку макроекономічних, грошово-кредитних, валютних та фінансових показників, у тому числі складає платіжний баланс
Національне антикорупційне бюро	Закон України від 14.10.2014 № 1698-VII «Про Національне антикорупційне бюро України»	Завданням НАБУ є протидія кримінальним корупційним правопорушенням, які вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та становлять загрозу національній безпеці, а також вжиття інших передбачених законом заходів щодо протидії корупції
Державне бюро розслідувань	Закон України від 12.11.2015 № 794-VIII «Про Державне бюро розслідувань»	Державне бюро розслідувань вирішує завдання із запобігання, виявлення, припинення, розкриття і розслідування: 1) злочинів, вчинених службовими особами, які займають особливо відповідальне становище відповідно до частини першої статті 9 Закону України "Про державну службу", особами, посади яких віднесено до першої – третьої категорій посад державної служби, суддями та

		працівниками правоохоронних органів, крім випадків, коли ці злочини віднесено до підслідності детективів НАБУ; 2) злочинів, вчинених службовими особами НАБУ, заступником Генерального прокурора – керівником Спеціалізованої антикорупційної прокуратури або іншими прокурорами Спеціалізованої антикорупційної прокуратури, крім випадків, коли досудове розслідування цих злочинів віднесено до підслідності детективів підрозділу внутрішнього контролю НАБУ

ISSAI містять дещо інші підходи та методи під час здійснення перевірок діяльності підконтрольних суб'єктів контролюючими органами, ніж традиційно застосовні у вітчизняній практиці державного фінансового контролю. Зокрема, замість понять «контроль», «ревізія» в міжнародній практиці прийнято вживати термін «аудит», навіть щодо державних перевірок. Варто зазначити, що в узагальненому розумінні аудит – це перевірка публічної фінансової звітності, стану бухгалтерського обліку, наявності та правильності заповнення первинних документів, іншої інформації щодо господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти, відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. З наведеного визначення витікає, що цей термін є застосовним і для всіх видів державного фінансового контролю.

Узагальнюючи положення ISSAI, можна виділити сім основних етапів у здійсненні перевірки (оперуючи термінами ISSAI – аудиту):

1. Аудит правильності та відповідності – чи дотримуються встановлені правила та норми.

2. Аудит економічності – чи відповідають обрані способи найбільш економному використанню державних ресурсів у цілях виконання програми.

3. Аудит ефективності – чи відповідають за обсягами отримані результати вкладеним ресурсам.

4. Аудит результативності – чи збігаються результати зі стратегією.

5. Оцінка послідовності стратегії – чи відповідають передбачені стратегією способи набору цілей.

6. Оцінка впливу стратегії – якого економічного та соціального ефекту досягнуто від реалізації конкретної стратегії.

З урахуванням міжнародного досвіду, поширеним підходом до побудови системи державного фінансового контролю є виділення двох рівнів ієрархії контролюючих органів (рис. 1.2):

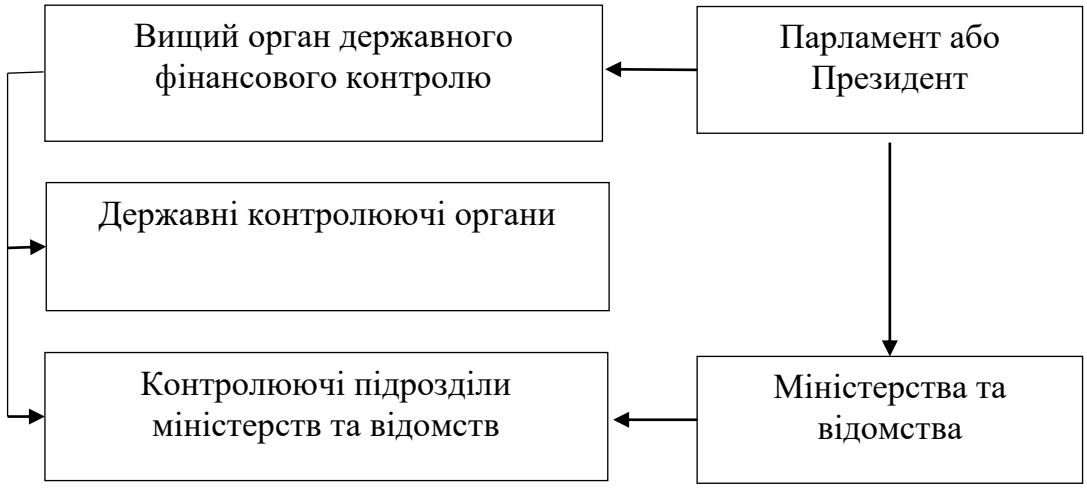


Рис. 1.2. Організація системи підпорядкованості контролюючих органів у міжнародній практиці державного фінансового контролю

Дворівнева система організації державного фінансового контролю передбачає, що:

– на першому рівні перебуває вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

– на другому рівні – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству.

У сучасних умовах розвитку державних фінансів зростає роль аудиту ефективності використання коштів бюджету. Органами, що провадять в Україні аудит ефективності використання бюджетних коштів, є Рахункова палата України, Державна аудиторська служба

України, Державна казначейська служба України, Національне антикорупційне бюро України, контролюючі підрозділи окремих міністерств. Відповідно до норм, закріплених у INTOSAI, сутність аудиту ефективності полягає у перевірці економічності, продуктивності й результативності, з якої організація, що перевіряється, використовує ресурси під час виконання своїх завдань і зобов'язань. При цьому під економічністю розуміють мінімізацію витрат на здійснення діяльності організації з урахуванням відповідної якості такої діяльності, продуктивність характеризується співвідношенням між продуктом (товаром, послугою) і ресурсами, використаними для їхнього виробництва, а результативність – рівнем виконання організацією намічених цілей у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності. Аудит ефективності витрачання державних коштів передбачає систематичну, цілеспрямовану, організовану й об'єктивну перевірку діяльності органів державної влади та містить аудит економічності, ефективності й рентабельності органів державної влади, а також оцінку впливу цієї діяльності на навколишнє середовище.

Важливе місце в системі державного фінансового контролю займають контролюючі органи, діяльність яких впливає на формування доходів державного та місцевих бюджетів: Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Національне антикорупційне бюро, прокуратура, контролюючі підрозділи окремих міністерств. Фінансовий аудит, здійснюваний окремими з названих контролюючих органів, 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, пов'язаних з формуванням бюджетних коштів, дотримання відповідних законів, норм і правил, а також правильності складання фінансової, податкової звітності. Решта названих органів використовують результати фінансового аудиту в процесі здійснюваних ними економічних розслідувань дотримання законодавства під час провадження господарської діяльності окремими підконтрольними суб'єктами й імовірністю скоєння незаконних та корупційних дій посадовими особами підконтрольних суб'єктів у процесі прийняття ними економічних рішень.

У діяльності органів державного фінансового контролю фінансовий аудит та аудит ефективності державних коштів 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.

Нормами стандартів INTOSAI підкреслюється, що «на відміну від фінансової ревізії, де вимоги й очікувані результати мають досить специфічний характер, ревізія ефективності використання коштів має більш широкий і відкритий для обговорення характер. Фінансовий аудит та аудит ефективності відрізняються постановкою завдань, предметами перевірок і методами, а також оформленням їх результатів. При цьому часто вони здійснюються одночасно в рамках однієї і тієї самої перевірки, здійснюваної одним і тим самим контролюючим органом (зазначене притаманне, зокрема, діяльності Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України, Державної казначейской служби України, контролюючих підрозділів міністерств).

Також система державного фінансового контролю включає в себе контролюючі органи, що впливають на формування та використання бюджетних коштів опосередковано, зокрема: Антимонопольний комітет, Державне бюро розслідувань, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна служба фінансового моніторингу. Зазначені органи мають свої методики перевірки, що включають як уніфіковані методи (аналіз фінансового стану, перевірка даних бухгалтерського обліку, документальна перевірка, опитування, зустрічні перевірки), так і специфічні, притаманні виключно їм специфіці (застосування спеціально розроблених та затверджених методик розрахунку показників, пруденційний нагляд, розробка та використання в перевірках типологічних схем легалізації грошей і фінансування тероризму, система показників у межах банківського нагляду та дотримання ліцензійних умов фінансовими установами і професійними учасниками ринку цінних паперів).

Враховуючи специфіку перевірок, здійснюваних різними державними контролюючими органами, застосовувані ними методи і прийоми перевірки можна умовно поділити на уніфіковувані та специфічні.

Уніфіковувані методи перевірки:

– аналіз фінансового стану;

– аналіз показників фінансової звітності;

– перевірка даних бухгалтерського обліку підконтрольного суб'єкта;

– документальна перевірка;

– зіставлення;

– функціональний аналіз;

– економічний аналіз;

– перевірка дотримання законодавчих і нормативних актів.

Специфічними методами, залежно від специфіки роботи контролюючого органу, можна вважати:

– прийоми перевірки ефективності використання коштів;

– перевірку тендерних процедур під час здійснення закупівель державними (комунальними) підприємствами / або закупівель за рахунок бюджетних коштів;

– перевірку правильності визначення податкової бази та суми податку відповідно до вимог Податкового кодексу України;

– перевірку наявності ризиків здійснення корупційних дій посадовими особами підконтрольного суб'єкта у разі прийняття господарських рішень;

– перевірку цільового використання бюджетних коштів;

– специфічні прийоми, застосовувані щодо перевірки дотримання підконтрольним суб'єктом правил трансфертного ціноутворення;

– пруденційний нагляд (для професійних учасників ринку цінних паперів);

– банківський нагляд (для комерційних банків, застосовуваний з боку регулятора – Національного банку України);

– перевірку ефективності системи внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта.

Усі методи фінансового контролю конкретизуються в методиках, тобто в правилах проведення контролю різними суб'єктами

відповідних об’єктів. Вони розроблені з урахуванням форм власності, організаційної структури, територіального аспекту та ін.

Методика фінансового контролю – сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, які дають можливість всебічно, повно й об’єктивно провести дослідження господарських і фінансових операцій підприємства, установи чи організації незалежно від форми і часу її здійснення з метою виявлення, усунення й попередження недоліків та порушень у використанні фінансових ресурсів.

Залежно від специфіки органу, який здійснює перевірку, наведені вище уніфіковані та специфічні методи перевірки можуть поєднуватись у різних їх комбінаціях у специфічні методики, кожна з яких є унікальною і може бути окремим об’єктом дослідження.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/ cgi-bin/laws/-main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931.

2. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.

3. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.

4. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. К.: Вид. підгот. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. С. 23, 27

5. Международные стандарты для высших органов финансового контроля (ISSAI): офіційний сайт INTOSAI. URL: http://www.eurosai.org/-ru/topMenu/ISSAI.html.

6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/2755-17

7. Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України: від 3 лют. 2016 року № 43. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016- %D0 %BF#n8

8. Положення про Державну казначейську службу України: указ Президента України: від 13 квітн. 2011 р. № 460/2011. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.cgi?nreg=460 %2 F2 011.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.-gov.ua/laws/show/996-14

10. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11 лютого 2015 року № 183-VIII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/183-19.

11. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: постанова Кабінету Міністрів України: від 25 червня 2014 р. № 214. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws /show/-214-2014- %D0 %BF.

12. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12.

13. Про Рахункову палату: Закон України від 2.07.2015 № 576-VIII. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/ show/576-19.

14. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль: підручник. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. – 228 с.

15. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/435-15

16. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль [Текст]: питання теорії та практики: монографія. К.: УБС НБУ, 2013. 431 с.

1.2. Нове формулювання поняття «державний фінансовий аудит»

Державний фінансовий аудит є невід'ємною складовою системи управління державними фінансами. Потреба у дієвому державному фінансовому аудиті в Україні зумовлена необхідністю забезпечення належного формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави для реалізації її функцій. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить ефективність соціально-економічного розвитку країни, окремих регіонів, а також господарюючих суб'єктів зокрема.

На поточний момент у цій сфері проведений великий обсяг досліджень, що дозволяє ставити питання про потребу у гармонізації та уніфікації термінології і понятійного апарату в різних державних

органах контролю. Потреба у такій гармонізації підтверджується і закордонним досвідом.

Питання удосконалення та реформування державного фінансового аудиту знайшли відображення у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, серед яких М. І. Баканов, Н. С. Барабаш, М. В. Бариніна-Закірова, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, А. В. Даценко, Л. В. Дікань, Г. В. Дмитренко, Є. С. Єгоров, І. І. Іванова, М. П. Кучерявенко, Л. Г. Ловінська, Є. В. Мних, М. О. Никонович, М. І. Сивульський, Ю. Б. Слободяник, Н. І. Рубан, Г. В. Руда, А. В. Хмельков, О. А. Шевчук та інші. Зазначені вчені у своїх роботах розкрили сутність державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю, сформулювали цілі і завдання державного фінансового аудиту, окреслили його методи та прийоми. Необхідно віддати належне високому рівню наукових досліджень зазначених учених, проте у сучасній вітчизняній науковій літературі недостатньо комплексних досліджень, які б ґрунтовно розкривали усі аспекти державного фінансового аудиту, чітко окреслювали коло його суб'єктів та об'єктів, проблеми функціонування і його позиціювання у загальній системі державного фінансового контролю та можливість уніфікації державного фінансового аудиту в різних контролюючих органах виконавчої влади. Важливість окресленої проблематики та потреба у її вирішенні становлять вагомі аргументи на користь актуальності теми запропонованого дослідження. Вирішення основних існуючих проблем дозволить сформувати ефективну систему державного фінансового аудиту в Україні.

Наукові поняття і терміни є найважливішою складовою інструментарію будь-якого дослідження. Понятійно-термінологічний апарат відображає специфіку досліджуваного об'єкта, принципи й методи наукового аналізу, свідчить про теоретико-методологічну досконалість науки.

Мова розвивається в постійному взаємозв'язку із суспільством, у якому функціонує; вона фіксує досягнення у всіх сферах суспільного життя, починаючи з побутової й закінчуючи найновішими науковими сферами діяльності. Зафіксувати досягнення людської цивілізації, нові поняття допомагає наукова термінологія. «Енциклопедія української мови» дає таке тлумачення понять «термін» та «термінологія»: «Термін – слово або словосполучення, що

позначає поняття певної галузі науки, техніки тощо. Основними ознаками терміна є системність, наявність дефініції, тенденція до однозначності в межах свого термінологічного поля, тобто термінології певної галузі; стилістична нейтральність, точність семантики, висока інформативність. Термінологія (від латин. terminus – рубіж, межа; грец. logos – слово, вчення) – це сукупність термінів, що обслуговують певну сферу знань. Це особливий пласт лексики, який піддається свідомому регулюванню та впорядкуванню» [1, с. 682].

Державний стандарт України у сфері термінології закріплює такі вимоги до термінів, як однозначна відповідність терміна поняттю; відповідність лексичного значення терміна поняттю, що позначається ним; системність, раціональна стисліcть; словотворча (деривaційна) достатність; мовна правильність [2, с. 18].

Потреба у дослідженні термінів та термінології державного фінансового аудиту пов’язана з кількісним зростанням термінологічних найменувань, з посиленням лексичного та структурного впливу спеціалізованої термінології на загальнолітературну мову й особливо з активним розвитком і прогресом державного фінансового контролю в Україні.

Термінологічний апарат державного фінансового аудиту як складної сфери діяльності (хоча ця сфера є давньою у світовому масштабі) в Україні перебуває в процесі становлення. Термінологічний апарат будь-якої сфери діяльності у своєму розвитку зазвичай проходить три етапи: виникнення основних базових термінів; формування всього комплексу термінів і систематизації термінів у деякий цілісний і несуперечливий термінологічний ансамбль, тобто створення термінологічної системи. Саме тому через «молодість» державного фінансового контролю в Україні в цілому та державного фінансового аудиту зокрема як його складової та галузі наукових досліджень їх термінологічний розвиток, найімовірніше, перебуває на другому етапі. Ознакою цього є поява різних монографій, дисертацій, підручників, наукових статей з державного фінансового контролю, що з більшим або меншим ступенем адекватності подають також і державний фінансовий аудит як одну із форм здійснення державного фінансового контролю. Користь від них безумовна, оскільки відбувається не тільки введення понять і термінів у сферу уваги

наукового співтовариства, але і їх уточнення та наступна інституціоналізація, перетворення в деяку норму, національний стандарт.

Перед тим, як проаналізувати та спробувати уніфікувати понятійний апарат державного фінансового аудиту, розглянемо зміст понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль».

Контроль – це перевірка об'єктом контрольованого суб'єкта ефективності виконання його завдань і функцій. На думку академіка Бандурки, контроль є складовою управління, сутність якого полягає у відслідковуванні стану справ на підконтрольному об'єкті, що забезпечує систематичну перевірку виконання Конституції та законів України, інших нормативно-правових актів, додержання дисципліни та правопорядку, і зовні виявляється у втручанні контролюючих органів в оперативну діяльність підконтрольних об'єктів, наданні їм обов'язкових для виконання вказівок, припиненні, зміні чи скасуванні актів управління, вжитті заходів примусу щодо підконтрольних органів [6, с. 466].

Загальновизнаний в Україні класик фінансового контролю І. Б. Стефанюк вважає, що фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконаленню управління економікою [7, с. 4].

А стосовно визначення державного фінансового контролю, логічно допустити, що це – вид фінансового контролю, який реалізується відповідними державними контролюючими органами.

Згідно зі статтею 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на

реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Державний фінансовий контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно, за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні, здійснюється органом державного фінансового контролю, який тепер називається Державною аудиторською службю України [4, ст. 1, 2].

Потрібно зазначити, що розуміння системи державного фінансового контролю як такої, що функціонує на базі лише одного центрального органу виконавчої влади, а саме Державної аудиторської служби України, є недоречним звуженням змісту терміна «державний фінансовий контроль».

Суб'єктами державного фінансового контролю, на нашу думку, є також інші органи державної влади, які у визначеному законодавством порядку утворюють у своїй структурі контролюючі підрозділи, сукупність яких становить інфраструктуру державного фінансового контролю. Це і Верховна Рада України, і Президент України, і Кабінет Міністрів України, і Національний банк України, і Державна податкова служба України, і Державна митна служба України, і всі міністерства, а також багато інших органів влади.

Упродовж двох останніх десятиліть в Україні в цілому сформована система органів державного фінансового контролю, визначені їх завдання і функції, встановлений порядок взаємодії між

собою та з іншими державними установами. Основний зміст їх діяльності – це здійснення контрольно-перевірочних процедур з метою реалізації визначених для кожного органу завдань. Зокрема, до найбільш впливових органів державного фінансового контролю належать Державна аудиторська служба України, Рахункова палата України, Державна податкова служба України та Державна митна служба України, певні контрольні функції виконують практично усі органи центральної влади. При цьому завдання, процедури, систему оцінки ризиків і методику перевірочних процедур кожен орган державного контролю розробляв самостійно. На поточний момент у цій сфері проведений великий обсяг досліджень, що дозволяє ставити питання про необхідність гармонізації та уніфікації напрацювань державних органів контролю. Потреба у такій гармонізації підтверджується і закордонним досвідом. Виникає питання, якою мірою можлива уніфікація – на рівні принципів і термінології, процедур контролю або на рівні створення єдиної методики проведення перевірки та аналізу фактичного стану справ з питань, що входять у компетенцію органів державного фінансового контролю. Дослідження цього питання необхідно розпочати з аналізу й уніфікації понятійного і термінологічного апарату.

Державний фінансовий аудит є одним з найважливіших і найбільш потужних важелів регулювання економіки держави. Він являє собою один з різновидів (форм) державного фінансового контролю як у широкому, так і вузькому сенсі цього слова.

До ключових теоретичних понять державного фінансового аудиту, як і всіх інших наукових дисциплін, належать предмет, об’єкт, суб’єкт (або суб’єкти), методика, види і форми. Усі ці поняття активно обговорюються у науковій літературі, а деякі з них визначені у нормативних і методичних документах. Варто зауважити, що як у нормативних, так і наукових публікаціях відсутній єдиний підхід до цих визначень, а інколи і до переліку самих понять; це створює певну плутанину.

Наприклад, згідно іх Законом України від 26.01.1993 «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [1], здійснення державного фінансового аудиту покладено на Державну контрольно-ревізійну службу України, яка згодом була перейменована на Державну фінансову інспекцію України, а нині називається Державною

аудиторською службою України. У цьому ж законі було також зазначено, що державний фінансовий аудит може також проводити і Рахункова палата (у порядку та спосіб, визначений законом, але не вказано, яким саме законом). Закон України «Про Рахункову палату» [2] однак не передбачає проведення державного фінансового аудиту: натомість у ньому зазначається про провадження державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) або просто фінансового аудиту. А в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3] (який у жовтні 2012 р. фактично замінив собою Закон України «Про ДКРС в Україні») вказано, що державний фінансовий аудит повинен здійснювати орган державного фінансового контролю, але не вказано, який саме.

Отже, щоб ліквідувати цю плутанину з термінами і відповідальними органами, пропонуємо за аналогією з державним фінансовим контролем, який складається з податкового, митного та бюджетного контролю, розширити поняття державного фінансового аудиту. Оскільки аудит є формою контролю, то ця аналогія є цілком виправданою.

На зорі створення нашої держави кожна контролююча служба сама під себе створювала законодавство, тому термін «Державний фінансовий аудит» був закріплений лише за Державною контрольно-ревізійною службою помилково, адже ті процедури і перевірки, які вона проводила, можна було назвати більш точно лише бюджетним аудитом. Оскільки термін «фінанси» значно ширший поняття «бюджет», то й термін «Державний фінансовий аудит» має включати в себе, крім бюджетного аудиту, ще й податковий і митний аудит, які проводять органи державної податкової служби України та Державної митної служби України. І це, до речі, не суперечить чинному Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», адже зазначені вище служби також є органами державного фінансового контролю.

За результатами попереднього аналізу понятійного апарату державного фінансового аудиту можна зазначити такі головні висновки та пропозиції:

– формування термінологічної системи державного фінансового аудиту є досить актуальним науково-методологічним завданням, дослідження якого нами тільки розпочато. Необхідні систематичні

дослідження цієї системи: визначення термінів, проведення термінологічних дискусій, введення нових термінів у науковий обіг, навчальну діяльність і практичну комунікацію працівників контролюючих органів;

– термінологічна система державного фінансового аудиту перебуває на етапі становлення, є незавершеною та суперечливою. Передусім вона перевантажена застарілими термінами, недостатньо відображає передовий зарубіжний досвід державного фінансового аудиту, а також національні особливості української державності та ментальності. Це вимагає переоцінки термінів стосовно їх актуальності, наявності у кожного з них інтелектуального потенціалу;

– найголовніше полягає в тому, що понятійно-термінологічну систему державного фінансового аудиту дуже важко назвати системою. Це швидше неупорядкований масив термінів. Тому необхідне спеціальне упорядкування понять і термінів у цілісну систему, що в класичній науці формулюється як упорядкування та систематизація категорій, які вимагають формування критеріїв систематизації, максимальної адаптації термінів до вирішення пізнавальних та практичних проблем. Розвиток термінологічного масиву в понятійно-термінологічну систему державного фінансового аудиту вимагає побудови класифікації, яка виступає найбільш поширеним способом його упорядкування;

– пропонується замість терміна «державний фінансовий аудит» для державного фінансового контролю усієї бюджетної сфери та державного сектору економіки використовувати новий термін «бюджетний аудит», який здійснюватиме державна аудиторська служба України. Натомість поняття терміна «Державний фінансовий аудит» можна розширити до форми державного фінансового контролю всієї сукупності операцій з державними фінансами, тобто включити в нього, крім бюджетного аудиту, ще й податковий та митний аудит, які будуть здійснювати, відповідно, Державна податкова служба України та Державна митна служба України.

Список використаних джерел

1. Українська мова: Енциклопедія / редкол. Русанівський В. М., Тараненко О. О., Зяблюк М. П. та ін. 2-ге вид., випр. і доп. К.: Вид-во «Українська енциклопедія» ім. М. П. Бажана, 2004. 824 с.

2. ДСТУ 3966-2000. Державний стандарт України. Термінологія. Засади і правила розроблення стандартів на терміни та визначення понять. Введ. 2001.01.01: офіц. вид. К.: Держстандарт України, 2000, IV. 32 с.

3. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: http://www.ukr-kodeksy.-com/pro_derzhavnu_kontrolno-revizijnu_sluzhbu_v_ ukrayi ni.htm

4. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. Верховна Рада України URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show /2939-12

5. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. Верховна Рада України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/-show/576-19

6. Адміністративне право України. Загальна частина. Академічний курс: підруч. / за заг. ред. академіка НАПрН України О. М. Бандурки. Х.: Золота миля, 2011. 584 с.

7. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи. *Економіка, фінанси, право*. 2011. № 7. С. 3–6.

8. Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки: монографія / за заг. ред. А. В. Лісового та Е. В. Кондукової; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2017. 398 с.

9. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія. Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. 92 с.

10. Дмитренко Г. В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку: монографія. К.: К. І. С., 2010. 374 с.

11. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні: монографія. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. 292 с.

12. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія. К.: УБС НБУ, 2013. 431 с.

13. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні [Текст]: монографія. Суми: ФОП Наталуха А. С. 2014. 321 с.

14. Іванова І. І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія. К.: Академвидав, 2010. 168 с.

1.3. Дослідження термінології контрольної діяльності за напрямами бюджетного, податкового та митного контролю

1.3.1. Обґрунтування поняття «державний бюджетний аудит»

В умовах постійних спроб реформування соціально-економічної системи в Україні важливе значення займає державний сектор економіки. Значення його діяльності апріорно очевидне й абсолютно обґрунтоване внаслідок специфіки своєї важливості як інструмента забезпечення існування держави як окремого суб'єкта.

Саме тому зрушення, які відбулися у системі контролю державних фінансів останніми роками, цілком обґрунтовані тією політикою, що проводить Україна для зближення з Європейським Союзом. Однією з ключових вимог європейської спільноти є забезпечення прозорого і ефективного управління державними фінансами. Адже діяльність державного сектору забезпечує найважливіші складові життєдіяльності суспільства, а саме: освіту, науку, охорону здоров'я, соціальний захист, культуру, податкову діяльність, надання адміністративних послуг тощо, а також включає важливі елементи, які є обов'язковими для визнання інституту держави: органи публічної державної влади, апарат примусу (судова влада України, Офіс Генерального прокурора України, Міністерство внутрішніх справ України, Державна кримінально-виконавча служба України), армія (Збройні сили України), національна безпека (Служба безпеки України) та ін.

Саме тому державний сектор потребує особливої уваги, що забезпечило б його належне та ефективне функціонування. Тому можна стверджувати, що ефективність системи, яка фінансується за кошти державного бюджету, забезпечуватиметься лише за умов удосконалення і посилення функції контролю щодо ефективного та належного використання відповідних державних фінансів.

З цього випливає, що державний фінансовий аудит, який проводиться в рамках державного фінансового контролю, потребує детального вивчення. Розуміння та обґрунтування цієї категорії є важливим науковим процесом, адже вона втілює його сутність як важливу форму контролю за використанням фінансових (бюджетних) ресурсів держави.

Тому процес вивчення контрольної системи повинен відбуватися за належного науково-теоретичного обґрунтування, враховувати позитивний зарубіжний досвід і загальні тенденції в галузі контролю державних фінансів як наукового напряму. Відсутність комплексного, градаційного та стратифікованого підходу до вивчення і розв'язання проблем контролю державних фінансів ускладнює гармонізацію вітчизняного законодавства з європейськими стандартами в цій сфері.

При цьому ослаблення системи державного регулювання і контролю у сфері економіки і фінансів, нестабільність її правового регулювання становлять реальну загрозу національним інтересам [1, с. 319].

Саме державний фінансовий аудит виконує роль правової та функціонально контрольної процедури, покликаної забезпечити прозорість і ефективність бюджетної сфери, гарантувати надходження достовірної та релевантної інформації про стан використання державних фінансів (бюджетних коштів) до органів державної влади (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Фонд державного майна України, Державна служба фінансового моніторингу України, Президент України, Національний банк України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України) та громадськості.

В основу законодавчих і нормативних актів, що ухвалюються у сфері державного фінансового контролю, має бути покладена науково обґрунтована і правильно застосована термінологія. Тому дослідження в цьому напрямі є важливим як з теоретичної, так і практичної точки зору.

Отже, маємо на меті проаналізувати існуючі підходи до розуміння змісту державного фінансового аудиту та державного бюджетного аудиту, при цьому обов'язково наводячи імперативний підхід до трактування цих категорій, а також надати власне обґрунтоване бачення їх сутності.

Дослідження у сфері державного фінансового аудиту вирішують ряд теоретичних проблем, пов'язаних з потребою у законодавчому визначенні та розмежуванні понять «державний фінансовий аудит», «державний бюджетний аудит», «податковий аудит» та «митний аудит». У свою чергу, науково обґрунтована та законодавчо визначена термінологія стане основою для розробки концепції

створення системи контролю державних фінансів, що відповідатиме високим світовим стандартам.

Наявність різних визначень поняття «державний фінансовий аудит» обумовлена проблемами розуміння його сутності як науковцями, так і законодавчим врегулюванням сутності цього виду контролю, що не сприяє розвитку наукової концепції державного фінансового аудиту як виду контролю [2, с. 154].

Відповідно до Господарського кодексу України [3], законів України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4] «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [5] державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці і аналізі органом державного фінансового контролю 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. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті [3; 4; 5].

Проте багато вітчизняних науковців та практиків, опираючись на емпіричні дослідження і аналіз діяльності Державної аудиторської служби України (Офісу фінансового контролю), сформулювали власне визначення категорії «державний фінансовий аудит» (табл. 1.2).

Зважаючи на те, що в кожному наведеному нами визначенні державного фінансового аудиту, які були зроблені науковцями та практиками, об’єктом контролю є бюджетні кошти та їх використання, пропонуємо застосувати до цих дефініцій визначення «державний бюджетний аудит».

Дефініцію категорії «державний бюджетний аудит» можна також визначити відповідно до наявних джерел та інформаційних ресурсів. Бюджетний аудит – експертиза й аналіз звітів і балансів підприємств, організацій, установ, які фінансуються з бюджету, з метою перевірки законності та цільового використання бюджетних коштів. Форма контролю за рухом, ефективним використанням бюджетних потоків і фондів, фінансовими операціями з виконання бюджету [14].

Таблиця 1.2

Визначення поняття «державний фінансовий аудит» науковцями та практиками

Автор	**Наукове визначення терміна**
Максімова В. Ф., Слободяник Ю. Б.	Державний аудит – інструмент суспільства, за допомогою якого воно бере участь в управлінні суспільними ресурсами. Державний аудит – це вид контролю, спрямований на виявлення законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями [1, с. 321]
Стєпашин С. В.	Державний аудит – система зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними) [6, с. 15]
Слободяник Ю. Б.	Державний фінансовий аудит – це форма державного аудиту, що полягає у незалежній, об'єктивній та достовірній перевірці з метою висловлення аудитором думки щодо відповідності представленої фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів [2, с. 155]
Хомутенко В. П., Хомутенко А. В.	Державний аудит є формою державного фінансового контролю, спрямованою на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності [7, с. 129]
Криштопа І. І.	Державний фінансовий аудит є важливою формою державного фінансового контролю, метою якої є забезпечення проведення функціонально незалежної оцінки діяльності органів державного сектору для надання рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності цих органів, підвищення ефективності управління економічними процесами [8, с. 48]
Немченко В. В.	Державний фінансовий аудит – це форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності [9, с. 55]

Продовження таблиці 1.2

Піхоцький В. Ф.	Державний фінансовий аудит – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації [10, с. 78]
Трайтлі В. Ю.	Державний фінансовий аудит – це вид державного фінансового контролю, спрямований на перевірку законності та ефективності формування та управління державними ресурсами (коштами, майном, іншими активами, тощо), оцінку правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та аудиту [11, с. 46]
Кравченко Ю. П.	Державний фінансовий аудит – це перевірка напрямів та підстав використання бюджетних коштів та державного майна (аудит ефективності), перевірка даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності бюджетних установ з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах в аудиторському звіті і рівня функціонування системи внутрішнього контролю (фінансовий аудит), та перевірка діяльності бюджетної установи на предмет її відповідності вимогам законів України, іншим нормативно-правовим актам (аудит відповідності) [12, с. 50]
Бугаєнко В.	Державний фінансовий аудит – вид державного фінансового контролю, який полягає у запобіганні фінансовим порушенням, перевірці й аналізі ефективності використання активів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, забезпеченні дієвого функціонування системи внутрішнього контролю [13, с. 104]

Джерело: згруповано авторами за даними [1, 6, 2, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13].

Визначення бюджетного аудиту подано також ще в одному джерелі – аудиті органів державного управління, державних установ і організацій взагалі, тобто бюджетний аудит – це перевірка відповідності використання державних коштів установленим правилам, а також точності звітних даних [15, с. 817].

Проте основним недоліком цього визначення бюджетного аудиту є те, що у ньому не згадується про таку важливу категорію, як «ефективність». Адже саме оцінка ефективності прийняття управлінських рішень та використання державних ресурсів є особливістю державного бюджетного аудиту. Про це також свідчать дефініції, наведені нами у табл. 1.2. І саме це відрізняє державний бюджетний аудит, наприклад, від податкового, митного та незалежного аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Саме принцип ефективності є одним із основних принципів бюджетної системи, який визначено Бюджетним кодексом України [16]. Його сутність полягає в тому, що під час формування і виконання бюджету всі учасники бюджетного процесу повинні прагнути досягнення запланованих цілей у разі залучення найменшого обсягу бюджетних коштів і досягнення максимального результату за використання визначеного бюджетом обсягу фінансових ресурсів.

Ефективними мають бути формування доходів на всіх рівнях, використання бюджетних коштів, які характеризують якість управління державними активами (фінансовими, трудовими, матеріальними, природними та ін.), показують суспільству доцільність і результативність витрачання коштів платників податків, які сплачуються ними з метою виконання державою її конституційних функцій.

Основною метою аудиту ефективності використання державних коштів є визначення економності, результативності та продуктивності їх використання, встановлення критеріїв оцінки отриманих результатів та оцінки досягнення очікуваної мети, складання висновків і розробка пропозицій підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів і усунення виявлених недоліків.

Сутність аудиту ефективності використання бюджетних ресурсів полягає у визначенні фактичного стану справ щодо виконання напрямів завдань, що визначені бюджетною програмою, й оцінці ефективності виконання конкретної бюджетної програми за всіма етапами її здійснення. Як зазначалося вище, цей аудит доцільно здійснювати на основі аналізу продуктивності, економічності та результативності. Продуктивність полягає у співвідношенні між випуском продукції, наданими послугами й іншими результатами роботи розпорядника або одержувача бюджетних коштів і використаними на їх виробництво матеріальними, фінансовими,

трудовими й інформаційними ресурсами. Економічність полягає у досягненні розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів передбачуваних результатів під час використання мінімального обсягу бюджетних коштів або отримання найкращого результату під час витрачання конкретного обсягу бюджетних коштів. Результативність надає можливість оцінити відношення фактичних результатів діяльності розпорядника чи одержувача бюджетних коштів до запланованих результатів.

З метою перевірки ефективності використання бюджетних коштів визначаються критерії їх оцінки, які формуються, зокрема, з бюджетних запитів і обґрунтувань до них, з паспортів бюджетних програм та самих програм.

Залежно від визначених цілей, масштабу аудиту і питань, що перевіряються, основою щодо визначення критеріїв під час оцінки ефективності можуть бути: дані нормативно-правових актів, які мають відношення до напрямів, за якими планується провести перевірку; нормативи і стандарти, які регулюють діяльність, що підлягає перевірці.

Також критеріями ефективності можуть бути встановлені нормативно й обґрунтовані документами об’єкта, який перевіряється, стандарти щодо якості роботи і контролю, щоб на їх підставі можна було здійснити комплексний аналіз і оцінити рівень виконання завдань, функцій, видів діяльності, операцій, що здійснюються об’єктом перевірки, отриманих результатів.

Після використання бюджетних коштів виконання будь-якого бюджету ставить за мету отримання законодавчо визначених результатів. Усі складові бюджетної класифікації мають свої специфічні види ефективності.

Поняття ефективності витрачання коштів державного бюджету України є специфічною і багатогранною категорією та не зводиться тільки до поняття економічної ефективності, тому що у коштів платників податків є цільове призначення. Ефективність може бути також соціальною, технологічною, технічною, управлінською та ін. У різних сферах соціально-економічної і суспільної діяльності, залежно від предмета контрольного заходу, ефективність визначається конкретними критеріями, які враховують повний комплекс специфіки діяльності об’єкта аудиту та її фінансування.

Роль державного бюджетного аудиту у встановленні ефективності використання бюджетних коштів має характеризуватися функціональним спрямуванням конкретних результатів виконання бюджетних програм, а не їх складом. Таке спрямування можна визначити виходячи із самого поняття бюджету.

В економіко-політичному сенсі сутність бюджету розкривається за:

– економічним змістом;
– матеріально-предметним змістом;
– плановою формою.

З цього випливає, що цільове використання бюджетних коштів і його результативність можна представити у таких основних видах: споживання, суспільне відтворення, збереження та примноження національного багатства.

Таким чином, під час проведення державного бюджетного аудиту головним завданням є виділення основних утворюючих статей видатків бюджету і вибору критеріїв ефективності. Державним аудиторам необхідно визначити, які результати контролю використовувати, та на основі визначених критеріїв сформулювати показники ефективності.

Значення державного бюджетного аудиту полягає у допомозі виконавчим органам влади щодо реалізації бюджету в суворій відповідності із законом про бюджет шляхом визначення невідповідності показників ефективності та якості витрачання коштів зі встановленими у законі нормами, оцінці причин цих невідповідностей і розробці рекомендацій щодо усунення виявлених проблем, відновленню законності та ефективності використання бюджетних ресурсів.

Аналіз ефективності витрачання бюджетних коштів проводиться після оцінки отриманих у ході перевірки фактичних результатів, інформації про виконання паспортів бюджетних програм та інших доказів, що отримані під час аудиту конкретного об’єкта.

За результатами проведеної оцінки отриманої інформації, встановлюються причини виявлених проблем і недоліків, які призвели до неефективного витрачання бюджетних коштів та перешкоджали досягненню передбачуваних бюджетною програмою результатів.

Отримані результати аналізу ефективності видатків бюджету надають змогу розробити підхід до кількісної оцінки показників ефективності витрачання бюджетних коштів.

Проблеми ефективності використання бюджетних коштів існують та проявляються у великому різноманітті форм і мають досить складні причинно-наслідкові зв'язки. Саме тому під час здійсненні державного бюджетного аудиту не можуть застосовуватися стандартизовані моделі дослідження. Методи проведення аудиту ефективності, збору інформації та фактичних даних, що необхідні у разі формування аудиторських доказів, різняться залежно від сфери використання бюджетних коштів, специфіки діяльності об'єктів аудиту та мети і завдань перевірки.

Державні аудитори на етапі планування роботи повинні розробити підходи та методи отримання достатніх, прийнятних і достовірних даних з метою досягнення цілей аудиту, забезпечення отримання найкращих результатів, але водночас зведення до мінімуму витрат на здійснення аудиторських процедур. Державним аудиторам потрібно передбачити види та кількість необхідних аудиторських процедур. Під час їх виконання можуть використовуватися такі методичні прийоми: аналіз організації роботи об'єкта аудиту; аналіз отриманих результатів роботи об'єкта перевірки; оцінка окремих ситуацій; зіставлення отриманої інформації; зустрічні звірки; інтерв'ювання; анкетування; дослідження документів; статистичні вимірювання; нормативно-правове регулювання та ін.

Важливим моментом проведення державного бюджетного аудиту є аналіз способів організації роботи об'єкта перевірки. При цьому аудитори досліджують системи управління, моніторингу, планування та контролю об'єкта.

Отже, застосування державними аудиторами різноманітних спеціальних методичних прийомів і процедур сприятиме отриманню достовірних результатів аудиту, відповідно до визначених критеріїв, та складанню якісного кваліфікованого звіту.

Таким чином, на нашу думку, державний бюджетний аудит – це основний вид державного фінансового аудиту та одна з найважливіших функцій державного управління, яка спрямована на визначення і запобігання зловживань управлінським персоналом, відхилень законності, доцільності й ефективності використання фінансових ресурсів держави, а також надання рекомендацій щодо підвищення ефективності прийняття управлінських рішень.

При цьому категорія «державний фінансовий аудит» об'єднуватиме в собі державний бюджетний аудит, податковий аудит та митний аудит (постаудит).

Основні характеристики видів державного фінансового аудиту в контексті авторського переосмислення його сутності, наведені в табл. 1.3.

Вважаємо, що сутності, які вклали в поняття «державний фінансовий аудит» і «державний бюджетний аудит», мають неодмінно стати загальноконвенційними та бути імплементованими в українське законодавство, тобто стати офіційними за своїм характером.

Подальші дослідження у сферах державного фінансового аудиту і державного бюджетного аудиту є важливими з теоретичної та з практичної точок зору. Запропонована нами термінологія дасть можливість визначити склад і структуру органів контролю, їх повноваження, функції, завдання, напрями діяльності, об'єкти контролю, методики перевірки, наприклад у процесі розробки нормативних і законодавчих актів.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика видів державного фінансового аудиту

Державний фінансовий аудит		
Критерій	**Бюджетний аудит**	**Податковий аудит Митний аудит**
Мета проведення	Забезпечення стабільності та економічної безпеки держави; надання всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється державне управління фінансовими ресурсами	Здійснення заходів із забезпечення повноти надходження коштів до бюджетної системи через запобігання фінансових порушень у сфері оподаткування
Основні завдання	Оцінка альтернативних варіантів бюджетних рішень, аналіз довгострокових наслідків урядових програм, оцінка технології, що забезпечує державні органи інформацією про довгострокові наслідки законодавчих рішень. Контроль за відхиленнями від прийнятих стандартів, порушеннями принципів законності, ефективності й економії витрачання грошо-	Оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів та платежів. Перевірка достовірності обрахування податкової бази та об'єкта оподаткування за кожним податком і збором. Перевірка коректності відображення податкового боргу та його погашення на рахунках фінансового обліку. Недопущення зловживань,

	вих, матеріальних та інших ресурсів з метою вживання коригуючих заходів	шахрайства у податковій та митній сфері
Об'єкт	Фінансові ресурси і майно держави, їх облік, проєкти законодавчих і нормативних актів, оцінка фінансових результатів виконання бюджету. Цільове, законне й ефективне використання бюджетних коштів	Документи бухгалтерського обліку та звітності, декларації (митні декларації) і розрахунки зі сплати податків, зборів (митних зборів), обов'язкових платежів, державного мита, інші документи фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання
Ресурсне забезпечення	Фінансування здійснюється за рахунок коштів державного бюджету	Фінансування здійснюється за рахунок коштів державного бюджету
Організація проведення	Виконання конкретних запланованих завдань, узгоджених з керівництвом	Виконання конкретних запланованих завдань, узгоджених з керівництвом, або позапланово за наявності відповідних підстав (планові та позапланові перевірки)
Орган, що проводить	Державна аудиторська служба України (Офіс фінансового контролю), Рахункова палата	Державна податкова служба України, Державна митна служба України
Відповідальність	Перед керівництвом за виконання обов'язків та громадськістю відповідно до стандартів INTOSAI	Перед керівництвом за виконання обов'язків
Форма проведення	Фінансовий аудит (аудит законності, аудит відповідності); аудит ефективності (аудит управлінської діяльності, операційний аудит)	Перевірки: камеральні, документальні, фактичні
Доступ до результатів	Вільний доступ громадськості до інформації. Відкрита публікація звітів і результатів перевірки у засобах масової інформації	Існують обмеження щодо вільного доступу до результатів контролю

Джерело: розроблено авторами.

Список використаних джерел

1. Максімова В. Ф. Сутність державного аудиту. *Бізнес Інформ*. 2013. № 11. С. 319–323. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_-2013_11_54

2. Слободяник Ю. Б. Державний фінансовий аудит: проблема конвенційності понять. *Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин*: тези Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 31 березня 1 квітня 2016 року, м. Київ: КНТЕУ, 2016. С. 153–156.

3. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15

4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: https://zakon.-rada.gov.ua/laws/show/2258-19

5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.12.1993 № 2939-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12

6. Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего. Москва: Наука, 2008. 608 с.

7. Хомутенко В. П. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості. *Вісник соціально-економічних досліджень*: зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Звєряков; Одеський держ. екон. ун-т. Одеса, 2011. № 42 (2). С. 124–130.

8. Криштопа І. І. Державний фінансовий аудит як провідна форма державного фінансового контролю. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія: Економіка. 2011. № 18. С. 46–51.

9. Немченко В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / за ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. Київ: Центр учбової літератури. 2012. 540 с.

10. Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням. *Фінанси України*. 2007. № 3. С. 75–83.

11. Уточнення економічного змісту державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. *Молодий вчений*. 2014. № 8 (2). С. 45–48.

12. Кравченко Ю. П. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 10. С. 46–51.

13. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 4. С. 100–106.

14. Бюджетний аудит. Словопедія (Словник бюджетної термінології). URL: http://slovopedia.org.ua/50/53393/362490.html

15. Бюджетний менеджмент: підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонов та ін.; за заг. ред. В. Федосова. Київ: КНЕУ, 2004. – 864 с.

16. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/-main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931

1.3.2. Податковий аудит: теоретичний аспект

Серед науковців і практиків, які проводять свої дослідження у сфері здійснення перевірок розрахунків з бюджетом, одним з найбільш дискусійних питань є сутність податкового аудиту та приналежність права його проводити. Відсутність законодавчого визначення терміна «податковий аудит» створила ситуацію, в якій цей термін хоч і використовується активно, проте кожен, хто його використовує, вкладає в нього, як правило, свій сенс.

Аналіз проведених різними вченими досліджень дає змогу виокремити два основні підходи до розуміння сутності податкового аудиту.

Перший підхід – умовно назвемо його «аудиторським». Представники цього підходу вважають, що здійснення податкового аудиту повинне відбуватися виключно в межах незалежного аудиту. У своїх обґрунтуваннях вони вказують, що правові засади аудиту регулюються законодавством про незалежний аудит та Міжнародними стандартами аудиту; аудит проводиться незалежними аудиторами; на законодавчому рівні поняття податкового аудиту не встановлено. Оскільки контролюючі органи, перелік яких визначено Податковим кодексом України, у своїй діяльності не керуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та стандартами аудиторської діяльності, вони не мають права проводити податковий аудит.

Другий підхід – умовно назвемо його «контролюючим». Представники цього підходу вважають, що можливість здійснення податкового аудиту мають і контролюючі органи. За їх переконанням,

податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це – процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок [1, с. 29]. У противагу обґрунтуванням «аудиторського» підходу вони вказують, що встановлене законодавством визначення аудиту стосується перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. Передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності, складання податкових декларацій і звітів, представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді належить до інших аудиторських та неаудиторських послуг [2]. У переліку Міжнародних стандартів аудиту, якими керуються в своїй діяльності незалежні аудитори, окремого стандарту, який би розглядав методику проведення аудиту податкової звітності, немає. Виходячи з цього представники контролюючих органів мають право проводити податковий аудит.

Таким чином, створилася ситуація, за якої представники обох підходів вважають про істинність своїх обґрунтувань та належність права проводити податковий аудит. Умовно можна було б припустити, що податковий аудит мають право здійснювати як незалежні аудитори, так і контролюючі органи. Проте наявність відмінностей у механізмі здійснення податкового аудиту незалежними аудиторами та контролюючими органами вказує на те, що в цілому дефініція «податковий аудит» не може бути денотатом щодо перевірок, здійснюваних вказаними вище суб'єктами. Адже за нормами лінгвістичної семантики кожне поняття повинне мати десигнативне визначення, тобто слово має означати ті ознаки, які повинен мати предмет чи явище, щоб це слово було до нього віднесене.

Зважаючи на те, що слово «аудит» є іншомовного походження і походить від англійського «audit», доцільно проаналізувати використання цього поняття за кордоном як з точки зору незалежних аудиторських компаній, так і інституцій у сфері державного фінансового контролю.

У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої 1977 року делегатами IX Лімського Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і яка по праву вважається Хартією аудиту державних фінансів, термін «audit» в офіційній українській версії ототожнюється з поняттям контролю, а «tax audit» у статті 20 Декларації визначається як контроль за надходженням податків, здійснюваний Вищим органом контролю державних фінансів [3].

На офіційному сайті відомої аудиторської компанії Pricewaterhouse Coopers в описі пропонованих аудиторських послуг зазначено, що компанія здійснює перевірку дотримання податкового законодавства (tax compliance) до проведення податкової перевірки (tax audit) [4].

Таким чином, за кордоном як державні органи, так і незалежні аудиторські компанії поняття податкового аудиту використовують щодо перевірок, здійснюваних податковими органами, тоді як здійснення перевірок у сфері оподаткування незалежними аудиторськими компаніями відносять до перевірок дотримання податкового законодавства, які не є аудитом за сутністю.

З точки зору лінгвістичної семантики, «привласнення» терміна «податковий аудит» прихильниками «аудиторського» підходу можна пояснити історичною коннотацією слова, коли тривалий час використання в цьому випадку базового поняття «аудит» відбувалося виключно в межах вітчизняного законодавства про незалежний аудит.

Узагальнюючи отримані результати, можемо зробити висновок, що підхід до трактування податкового аудиту з позиції лінгвістичної семантики потужно підсилює обґрунтування тих науковців і практиків, які вважають, що паралельно з незалежним аудитом та аудиторськими послугами у сфері оподаткування поняття податкового аудиту може застосовуватися і до перевірок, здійснюваних податковими органами. У такому випадку використовувати поняття податкового аудиту та право на його проведення мають як податкові органи, так і незалежні аудитори. Однак у семантичному компоненті цього поняття повинні бути зіставлені два відмінних один від одного семантичних уявлення, щоб вони стали адекватним відображенням семантичних знань про мову. На нашу думку, цього можна досягти шляхом застосування таких предикаторів, як «державний податковий аудит» і «незалежний податковий аудит».

Використання запропонованих понять дозволяє удосконалити понятійний апарат теорії та практики оподаткування, сприятиме науковому обґрунтуванню подальших досліджень у сфері аудиту й оподаткування.

Список використаних джерел

1. Кругла Н. М. «Податковий аудит» – це напрямок аудиторської діяльності чи процесуальні дії контролюючих органів? *Фінансовий простір*. № 3 (23). 2016 С. 26–30. URL: https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16knmdko.pdf

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII І. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19

3. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів: Декларація, Міжнародний документ: від 01.01.1977. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/604_001

4. Tax Audit Support / Офіційний сайт Pricewaterhouse Coopers. URL: https://www.pwc.com/mn/en/services /tax_audit_support.html

1.3.3. Визначення поняття «митний аудит»

Прискорення економічного розвитку в Україні, збільшення торгівлі з європейськими країнами має чітко виражену тенденцію інтеграції національних економік в єдиний світовий господарський комплекс. Інтенсивність інтеграції України в світовий економічний простір суттєво залежить від якості її митної політики. Митне регулювання повинно гармонійно поєднати реалізацію фіскальної функції із забезпеченням конкурентоспроможності національної економіки в умовах сучасної глобалізації. Це зумовлює постійний пошук шляхів для більш ефективного здійснення митного адміністрування, для сприяння прискоренню зовнішнього товарообігу та підвищенню ефективності митного контролю. Під час митного контролю доцільно керуватися принципом вибірковості та, як правило, обмежуватися формами митного контролю, достатніми для забезпечення дотримання законодавства України з питань державної митної справи. На шляху сприяння прискоренню транскордонної торгівлі варто приділити особливу увагу розвитку сучасних форм митного контролю, спрямованих на спрощення і гармонізацію митних процедур.

На сьогодні перед Державною митною службою України постає завдання прискорення та підвищення ефективності митного контролю, що полягає в поступовому переході й адаптації до європейських норм і стандартів. Тому для забезпечення цих завдань митна служба України прагне до співробітництва з країнами Європейського Союзу. Так, одним із основних завдань під час здійснення митного контролю є застосування принципів постаудиту, результатом виконання якого є посилення контрольно-перевірочної функції митних органів під час проведення документальних перевірок.

Для аналізу постмитного контролю нам потрібно проаналізувати поняття митного контролю, його сутність, зміст, систему та законодавчу базу.

Основним міжнародним документом у сфері митного контролю є Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур, яка була прийнята 18 травня 1973 року (далі – Кіотська конвенція), після підписання якої митний аудит почав активно розвиватися у світовому суспільстві. Однією з основних умов Кіотської конвенції для країн, що прагнуть увійти у Світову організацію торгівлі, та її членів є використання сучасних методів контролю на основі управління ризиками та методів митного контролю. На виконання положень Конвенції в Україні було прийнято нову редакцію Митного кодексу України, який закріпив і врегулював на законодавчому рівні питання здійснення митного аудиту.

Основи та зміст митного аудиту вперше були визначені Стандартами 6.6 і 6.10 Генерального додатку переглянутої Кіотської конвенції [1]: «Система митного контролю повинна містити в собі проведення контролю, заснованого на аудиті. Митна служба повинна проводити оцінку комерційних систем економічних операторів і їхнього впливу на митні операції для забезпечення відповідності вимогам митних органів» [2, с. 58].

Також у тексті Конвенції зазначається, що «митний аудит належить до контролю фіскального типу під час контролю звичайних комерційних вантажів і не має відношення і впливу на типи контролю, що проводяться на кордоні та спрямовані на запобігання контрабанди» [2, с. 58].

Серед видів митного аудиту розрізняють митний постаудит (МПА) та попередній митний аудит (ПМА) [2, с. 58].

Термін «аудит» у європейському законодавстві також використовується під час опису постмитного контролю над окремими угодами. Митний постаудит – вид митного контролю, що проводиться митниками після того, як імпортовані або експортовані товари були пропущені через кордон або пройшли розмитнення на кордоні. Метою митного постаудиту, який проводиться зазвичай на території трейдера, є підтвердження точності митних декларацій шляхом звірення записів, книг трейдерів, бізнес-систем та інших відповідних комерційних даних.

Попередній митний аудит – це особливий вид контролю, який проводиться аудиторами перед видачею дозволу на використання певних митних процедур і режимів [3, с. 97].

Термін «митний аудит» не застосовується в українському законодавстві. Однак Митний кодекс України [4] 2014 року містив норму та розглядав визначення цього поняття як одну з форм митного контролю, який здійснюється посадовими особами органів доходів і зборів шляхом проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.

Митний аудит у більшості випадків має проводитись на основі добровільного співробітництва. Проте він є ефективним інструментом для забезпечення відповідності діяльності економічних операторів митним вимогам.

Проводячи аналіз визначення сутності поняття «митний аудит» у науковій літературі та законодавстві, можемо визначити, що митний аудит – це сукупність заходів, які здійснюються з метою перевірки правильності та достовірності даних, зазначених у митних деклараціях органами виконавчої влади для захисту економічних інтересів України.

У процесі дослідження сутності митного аудиту виявили, що досить невелика кількість літературних джерел надає визначення саме митному аудиту, більшість визначає один із його видів – митний постаудит. Тому розглянемо детальніше його сутність.

Постмитний контроль на основі методів аудиту дозволяє

проводити фінансовий аналіз підприємства на основі даних бухгалтерської та податкової звітності й отримувати найбільш інформативні показники, які даватимуть об'єктивну й точну картину фінансового стану організації, її прибутків та збитків, змін у структурі активів і пасивів, у розрахунках з дебіторами та кредиторами, на підставі яких можна оцінювати можливість організації, безперервно функціонувати і виконувати зобов'язання щодо митних платежів, пені та штрафів.

На сьогодні проходить зміщення пріоритетів під час здійснення митного контролю від тотальної перевірки товарів і транспортних засобів у процесі їх митного оформлення до перевірки відповідних документів та відомостей після їх випуску.

Запорукою невстановлення порушень з питань митного законодавства у ході проведення документальних перевірок підрозділом митного аудиту є надання повного й автентичного пакета документів під час проведення митного оформлення товару.

Як висновок, необхідно зазначити, що проблемою однієї з основних проблем митного контролю виступає недостатня матеріальна забезпеченість митного аудитора. В Україні митний постаудит відносно новий напрям діяльності митниці, і зрозуміло, що забезпечення митного аудитора міститься на низькому рівні у зв'язку з відсутністю нормативних актів про цей вид діяльності.

Також значною проблемою є слабка методологічна база для цього виду аудиту, що призводить до неможливості вивчення усіх сторін діяльності суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності. Існують проблеми з розробкою чіткого плану перевірки усієї документації підприємства, досить часто митний аудитор перевіряє вузьке коло питань, тобто існує можливість неповного звіту про перевірку, а отже, і недозарахування коштів у бюджет.

Таким чином, на сьогодні митний аудит здійснюється саме органами Державної митної служби України, які у своїй діяльності створюють та використовують аналітичне забезпечення митного аудиту.

Сутність митного постаудиту полягає у пропуску товарів на основі самооцінки без їх огляду. У таких випадках перевірка відбувається періодично в приміщеннях імпортера, беручи до уваги їх ділову документацію щодо імпорту товарів. Водночас як процедура

імпорту товарів спрощується, інтереси держави залишаються захищеними. З одного боку, імпортери отримують користь від скорочення часу оформлення, заощаджуючи на зберіганні, складських витратах і витратах на страхування. З іншого – митні органи здійснюють контроль за оформленням товарів, проводячи митний постаудит.

Узагальнюючи вищевикладене, можна констатувати, що різні нюанси контрольно-перевірочної роботи митних органів недостатньо представлені в науково-теоретичних дослідженнях і мають істотні резерви підвищення її ефективності.

Без розвиненої системи постмитного контролю, тобто віднесення контролю на якийсь час після випуску товарів, наголошувати про прискорення митних формальностей і спрощення процедур неможливо.

Для реалізації принципів постмитного контролю нині необхідно вдосконалення механізмів його реалізації та розробка відповідних методик.

Отже, митний аудит в Україні має ряд проблем, вирішення яких дозволить підвищити економічну безпеку України, а також прискорити євроінтеграційні процеси нашої держави.

Список використаних джерел

1. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур: від 18.05.1973 (редакція на 26 червня 1999 року). URL: http//zakon4.rada.gov.ua/laws /show/995_6431

2. Митна енциклопедія: у двох томах. Т. 2 / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. 536 с.

3. Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2012. № 5 (85). С. 89–101.

4. Митний кодекс України. 2014. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/-laws/show/92-15

РОЗДІЛ 2
ПРОЦЕДУРИ І МЕТОДИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ У ГАЛУЗІ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного бюджетного аудиту в контексті міжнародного досвіду

Бюджетні відносини будь-якої держави з огляду на обмеженість ресурсів, спрямованих на виконання програм та функцій, потребують підвищення ефективності державного фінансового контролю. Ринкові умови спричинили ускладнення фінансових аспектів діяльності держави, тому що до задоволення суспільних потреб активно залучаються комерційні структури, для обслуговування державних коштів використовуються інфраструктури комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ, держава виступає на ринку як власник майна та виробник товарів і послуг.

Крім того, численні факти безгосподарної діяльності, перетворення багатства державного в багатство приватне, створення умов господарювання із заздалегідь встановленою метою – банкрутства підприємства, яке фінансується за рахунок бюджетних коштів, використання схем незаконного обігу державних коштів, щоб уникнути сплати податків до бюджету, тощо доводять потребу у запровадженні та використанні нових форм і методів контролю й оцінки доцільності та ефективності використання бюджетних коштів [1].

Однією з таких форм контролю, безумовно, є державний бюджетний аудит. У високорозвинених країнах уже накопичено багаторічний досвід організації бюджетного аудиту, який може бути використаний в Україні. На нашу думку, такий досвід необхідно вивчати, критично аналізувати і використовувати на практиці.

Органи державного бюджетного контролю в зарубіжних країнах, відповідно до поставлених завдань, здійснюють аудит за виконанням бюджетів, програм, використанням державних коштів і державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання державних органів та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоч і не здійснюють аудит політико-

економічних актів, але оцінюють обґрунтованість таких рішень, їх вплив на використання державних коштів і активів та оцінюють наслідки.

Для впровадження ідей і досвіду вищих аудиторських організацій світу 1953 року створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять 200 країн-членів. Генеральний секретаріат організації перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться один раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюють у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного фінансового аудиту [2] та на офіційному сайті в мережі Інтернет [3].

Регіональні робочі групи INTOSAI проводять професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну ідеями і досвідом, створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій, інших практичних матеріалів у сфері адміністративного і фінансового аудиту [3].

З метою визначення єдиних загальних принципів державного бюджетного аудиту, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які складались в окремих державах упродовж сторіч, у жовтні 1977 року на Конгресі INTOSAI у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація) [4]. Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не є обов'язковою до застосування, нею проголошено основні первинні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах, зокрема:

– особливості організації контролю як елемента управління;

– сфера застосування контролю;

– принципи побудови системи фінансового контролю;

– засади незалежності та підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо [5].

Отже, для державних аудиторів України буде корисним досвід зарубіжних країн, які вже давно на шляху формування й удосконалення системи державного бюджетного аудиту.

Зокрема, у США здійснюють такі види аудиту: державний, внутрішній та управлінський.

Державний аудит у США – це система правового захисту майнових прав держави на основі централізованого контролю правильності звітності, законності господарської діяльності. Основна його мета – встановлення достовірності звітності державних підприємств.

Стандарти державного аудиту США виділяють три види державного бюджетного аудиту: фінансовий аудит, підтвердження відповідності, аудит ефективності.

Фінансовий аудит у США забезпечує незалежну оцінку і впевненість у достовірності відображених у звітності показників фінансового стану, фінансових результатів діяльності і використання бюджетних ресурсів у відповідності із загальноприйнятими нормами. У результаті фінансового аудиту складається думка про систему внутрішнього контролю органу державної влади, про його відповідність законодавчим та нормативним актам, умовам надання державних ресурсів.

Аудит підтвердження відповідності може охоплювати ряд фінансових або нефінансових цілей і забезпечувати різну ступінь впевненості залежно від об'єкта аудиту й інформаційних потреб користувачів. Результатом підтвердження відповідності буде дослідження, огляд чи звіт про процедури щодо предмета обговорення.

Аудит ефективності у США – це перевірка, яка забезпечує формування висновків і надання гарантій, які базуються на достатніх і належних доказах відповідно до визначених вимог, кількісних параметрів і чинної практики ведення діяльності. Аудит ефективності забезпечує осіб, які відповідають за управління та контроль, достовірною інформацією, необхідною для покращення ефективності виконання програм і напрямів діяльності, які реалізуються, зменшення витрат, допомога прийняттю рішень сторонами, що здійснюють контроль за виправленням існуючих недоліків.

Під час проведення державного бюджетного аудиту, на відміну від інших видів, особливу увагу приділяють аудиту внутрішнього контролю, який забезпечує законне й ефективне витрачання державних ресурсів і виявлення фактів фальсифікації і зловживань, які пов'язані з використанням державних коштів.

Основною особливістю стандартів аудиту у США є те, що вони не визначають деталізованих процедур оцінки ризиків і управління ними у контексті загальноприйнятих моделей управління ризиками. Виявлення, оцінка і класифікація ризиків у рамках аудиторської діяльності пов'язані з використанням професійного судження і досвіду осіб, які проводять державний бюджетний аудит [6].

Висока ефективність бюджетного контролю у зарубіжних країнах забезпечується тим, що очільники вищих органів державного фінансового контролю призначаються та затверджуються парламентами на більш тривалий період, ніж терміни повноважень цих парламентів, а звільненими з посади можуть бути лише за рішенням парламенту у випадку професійної невідповідності або зловживань. У США такий термін становить 15 років, у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12 років, Канаді – 10 років, Болгарії – 9 років, Мексиці – 8 років, Туреччині – 7 років, Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [7].

У США функціонує Американський центр державного бюджетного аудиту (American Center for Government Auditing) зі штаб-квартирою в Altamonte Springs у штаті Флорида. Місія ACGA полягає в популяризації професійної практики аудиту у державному секторі [8].

На розвиток аудиту в США значно впливають інформаційні технології, оскільки саме там зосереджені компанії, які спеціалізуються на створенні програмного забезпечення щодо обробки великого обсягу даних. США є світовим лідером з впровадження цих технологій.

Нині закладаються основи «аудиту майбутнього», процедури якого кардинально відрізняються від процедур, що виконувалися донедавна. Наприклад, аудиторські стандарти не передбачають тестування 100 % усіх транзакцій замовника. Із застосуванням інформаційних технологій, що дозволяють здійснювати аналіз великого обсягу інформації, це стає реальністю. Такий аналіз сприяє кращому розумінню ситуації, визначенню основних сфер ризику і підвищенню якості аудиту. Таким чином, йдеться про створення штучного інтелекту для оцінки великого обсягу інформації із збереженням потреби в аудиторах для формування кінцевого професійного судження. Уже скоро неминучою буде модернізація

стандартів державного аудиту з урахуванням застосування новітніх інформаційних технологій.

Більшість перевірок, що здійснюються нині державними аудиторами у США, Канаді, Великобританії, Новій Зеландії та багатьох інших країнах, мають мультикритеріальний і мультицільовий характер. Перевірки, які можна віднести до категорії аудиту адміністративної діяльності (бюджетного аудиту), мають багато спільного з аудитом, що проводиться Державною аудиторською службою України, проте водночас у багатьох аспектах від них відрізняються. Державний аудитор у більшості зарубіжних країн виконує не тільки роль контролера, але і консультанта – учасника процесу підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами. Він не лише досліджує фінансові звіти і бухгалтерські документи та перевіряє законність використання коштів бюджетними установами (фінансовий аудит), а й здійснює перевірки, що називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам (Value for Money Auditing – VFM Auditing). Цей вид аудиту у багатьох країнах належить до сфери бюджетного аудиту урядових структур, державних підприємств та бюджетних установ. Але у деяких випадках він поширюється також на приватні фірми і корпорації.

У Канаді проводиться повноцінна оцінка ефективності діяльності державних органів та програмних документів. Крім того, у кожному державному органі функціонують служби внутрішнього аудиту й оцінки.

Вищим органом державного бюджетного аудиту в Канаді є Управління Генерального аудитора (The Office of the Auditor General) зі штатом понад 600 співробітників [9]. Центральний офіс Управління Генерального аудитора перебуває у столиці Канади Оттава. Ще у чотирьох містах Канади (Галіфакс, Монреаль, Едмонтон та Ванкувер) розташовані регіональні представництва Управління.

Основну діяльність Управління Генерального аудитора організовує Керівна рада, яку очолює Генеральний аудитор. До складу Керівної ради входять заступник і одинадцять помічників Генерального аудитора. Кожен з одинадцяти помічників очолює конкретний напрям аудиторської діяльності. За кожним таким напрямом закріплюється певна кількість об’єктів.

Аудит здійснюється практично у всіх сферах діяльності виконавчої влади: охороні здоров'я, культурі, фінансах, транспорті, сільському господарстві, освіті та науці.

Управлінню Генерального аудитора підконтрольні майже сімдесят федеральних міністерств і відомств, близько ста державних корпорацій і державних підприємств, уряди трьох північних територій Канади, окремі установи при ООН, ЮНЕСКО, а також інших міжнародних організаціях, що перебувають на території Канади.

В Управлінні Генерального аудитора також створені служби: стратегічного планування, методології, міжнародних зв'язків, внутрішнього аудиту, правового забезпечення, зв'язків з парламентом тощо.

Значне місце у механізмі державного бюджетного аудиту в Канаді належить «зовнішнім» консультантам. Вони об'єднуються в групи консультантів, які діють при Генеральному аудиторі (наприклад, група консультантів з питань корінного населення).

Канада є однією з країн – початківців аудиту ефективності. Вона однією з перших відмовилася від практики перевірки тільки законності фінансової та економічної діяльності уряду. Управління Генерального аудитора і Комітет публічних рахунків нижньої палати парламенту, будучи інституційною основою законодавчого аудиту, проводять контроль за ефективністю виконання державних програм та, як наслідок, за ефективністю витрачання бюджетних ресурсів [10].

Таким чином, якщо проаналізувати досвід найбільш високорозвинених країн, то можна зробити висновок, що державному бюджетному аудиту у них належить першочергове місце серед систем фінансового управління. Проте у кожній окремо взятій країні державний бюджетний аудит здійснюється з певними особливостями організації його проведення.

Особливістю діяльності вищого органу державного фінансового контролю у більшості країн є те, що обов'язковою умовою високоефективного забезпечення оперативного контролю є діяльність територіальних підрозділів, що, залежно від форми державного устрою країни, частково або повністю підпорядковані верховному рахунковому відомству, але у цілому зберігають незалежність у виконанні функцій і зосереджені на перевірках використання коштів

місцевих бюджетів. У разі необхідності вони виконують термінові завдання центральної контролюючої установи. Такі регіональні представництва вищого органу державного фінансового контролю діють у Франції, Канаді, Німеччині, Бразилії, Монголії, Болгарії, Польщі, Чехії, Китаї та інших країнах [11].

Європейська рахункова палата (European Court of Auditors) була створена 1977 р., а 1993 р. визнана п'ятим незалежним інститутом Європейського Союзу. 1999 року, відповідно до Амстердамського договору, повноваження Рахункової палати були значно розширені [12].

Договором про Європейський Союз (7 лютого 1992 р., м. Маастріхт) визначено склад Європейської рахункової палати, що формується з представників країн – членів ЄС, по одному від кожної країни. Членами рахункової палати можуть бути особи, які працюють чи працювали у своїй країні в органах зовнішнього аудиту, і лише ті, у кого є спеціальна освіта для заняття цієї посади. Взагалі термін перебування на посаді члена Рахункової палати – шість років, але може бути продовжений. Членів Рахункової палати призначає Рада Європейського Союзу після консультацій з Європейським Парламентом щодо кандидатур, представлених країнами – членами ЄС. Члени Рахункової палати повинні бути незалежні під час здійснення своєї діяльності та виходити із загальних інтересів ЄС.

Основна функція Рахункової палати – проведення аудиту фінансового стану ЄС. Як зовнішній аудитор ЄС, Рахункова палата робить свій внесок у вдосконалення управління фінансами Європейського Союзу і є гарантом фінансових інтересів громадян ЄС [12].

У ст. 248 Договору про Європейський Союз викладені повноваження Європейської рахункової палати, відповідно до яких вона:

– перевіряє рахунки доходів і витрат ЄС та всіх органів управління. У повноваження Палати входить перевірка того, чи були доходи отримані та витрати здійснені на законних підставах і належним чином;

– подає у Європейський Парламент звіт щодо виконання бюджету Європейського Союзу на кожен фінансовий рік, включаючи Документ про гарантії (Statement of Assurance) достовірності рахунків ЄС за минулий рік, законності та правильності проведення відповідних операцій;

– надає офіційні висновки щодо внесених законопроєктів ЄС, що мають фінансовий характер;

– сприяє Європейському Парламенту і Раді ЄС у проведенні контролю за виконанням бюджету ЄС.

Звіт про виконання бюджету щорічно підлягає обов'язковому опублікуванню в Офіційному журналі ЄС. Офіційний журнал Європейського Союзу (OJ) публікується щодня усіма офіційними мовами ЄС. З 1 липня 2013 року лише електронне видання Офіційного журналу є автентичним та створює юридичні наслідки [13].

Європейська рахункова палата є незалежною та може сама обирати форми і методи своєї роботи, планувати та проводити аудити, перевіряти будь-які структури ЄС, оприлюднювати результати своєї діяльності.

Діяльність Європейської рахункової палати у сфері державного бюджетного аудиту тісно пов'язана з діяльністю Національних служб аудиту країн – членів ЄС, які здійснюють внутрішній фінансовий аудит за ощадливим витрачанням коштів бюджету Європейського Союзу.

Європейська рахункова палата проводить такі види державного бюджетного аудиту:

– фінансовий аудит (financial audit), націлений на перевірку достовірності відображення фінансової інформації, операцій за бюджетними рахунках;

– аудит відповідності (compliance audit), спрямований на перевірку законності використання фінансових ресурсів та ведення операцій по бюджетних рахунками;

– аудит ефективності (performance audit), націлений на перевірку ефективності управління коштами бюджету Європейського Союзу включно з контролем економічної ефективності їх використання для досягнення поставлених цілей та аналізу отриманих результатів [12].

Основна кількість перевірок за допомогою фінансового аудиту й аудиту відповідності проводиться у рамках щорічного Звіту про гарантії (Statement of assurance), відомого у французькому варіанті перекладу як DAS (declaration d'assurance), який включає інформацію про законність, надійність і правильність фінансових операцій, проведених з бюджетними коштами у звітному фінансовому році.

У своїй діяльності Європейська рахункова палата дотримується Міжнародних стандартів аудиту (International standards on auditing, ISA) для державного сектору. Вона також бере активну участь у доопрацюванні міжнародних принципів та стандартів аудиту і співпрацює з цього питання з INTOSAI [3] та Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC) [14].

Стандарти та вимоги до державного аудиту у Європейському Союзі викладені у керівництві «Політика та стандарти Європейської рахункової палати у сфері аудиту». У цьому документі представлені стандарти ISA, INTOSAI та їх застосування в контексті діяльності ECA [15].

Європейська рахункова палата в своїй роботі не залежить від інших інститутів ЄС і від урядів країн – членів ЄС. Вона сама визначає теми та методику перевірок, форму й час надання отриманих результатів і їх оприлюднення.

Незважаючи на широкі повноваження Європейської рахункової палати, її звіти та висновки не мають юридичної сили, а лише рекомендаційний характер. Разом з цим її робота має велике значення для удосконалення організації та методики фінансової діяльності органів, що здійснюють управління програмами та бюджетними ресурсами Європейського Союзу.

Щодо окремих європейських країн, то вищим органом фінансового контролю у Франції є Рахункова палата Франції (Cour des Comptes) [16]. Рахункову палату очолює Президент (Premier President), що призначається на посаду указом Президента країни.

Рахункова палата Франції, яка здійснює державний бюджетний аудит, – одна з організаційно найскладніших структур. До керівного складу палати входять: прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає у державних інтересах і є посередником між палатою, урядом та судовими органами) та генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У структурі Рахункової палати перебувають сім палат (Chambres), кожну з яких очолює президент палати (President des Chambre) (за галузевими напрямами), та 200 магістратів (юридичні радники, інспектори фінансового контролю й аудитори) [17].

Разом з палатами діє Генеральна прокуратура (Parquet General), яку очолює Генеральний прокурор. До його функцій входить участь в

усіх комітетах Рахункової палати та перевірка звітів після проведення аудиту. Усі палати щороку подають на затвердження Президенту Рахункової палати програми роботи на рік і на середньостроковий період. У програмах зазначаються сфери й органи влади, у яких планується проводити державний бюджетний аудит. Такі програми становлять основу Загальної програми Рахункової палати Франції кожного фінансового року, яка затверджується її Президентом з погодження Комітету державної звітності та програм.

Завдання Рахункової палати полягає не лише у тому, щоб упевнитися, що рахунки точні та правильно показують фінансові операції з бюджетними коштами, а також у тому, що відповідні операції були здійснені згідно з правилами ведення бюджетного обліку і звітності та найефективнішим чином. Такий вид контролю отримав назву «аудит управління справами».

У процесі здійснення повноважень Cour des Comptes може таємно здійснювати контроль рахунків та ведення справ в установах державної влади й органах системи соціального захисту населення, що фінансуються із загальнонаціонального бюджету [16].

Контроль рахунків і фінансової політики органів місцевої влади та державних установ проводиться регіональними рахунковими палатами.

Працівникам Рахункової палати відкритий доступ до документів, які належать до виконання органом влади його функцій. Працівники органу, що перевіряється, повинні подавати необхідну інформацію і роз'яснення з усіх питань, що виникають у ході перевірки. Разом з тим аудитори Рахункової палати мають можливість отримувати документи приватних компаній, що уклали контракти з органом, що перевіряється.

Процес збору інформації і документів контролюючими органами у Франції автоматизований завдяки проведеній нещодавно реформі бухгалтерського обліку в органах влади. Нині аудитори Рахункової палати отримують доступ до усіх необхідних файлів органу, що перевіряється, у режимі он-лайн. Метою цього нововведення була потреба у спрощенні і прискоренні перевірки законності операцій за рахунками.

Рахункова палата Франції не перевіряє поточні фінансові операції, що контролюються службовцями міністерства фінансів.

Перевірки здійснюються тільки за завершеними фінансовими операціями. Основна частина бюджету Рахункової палати використовується на проведення аудиту ефективності, під час проведення якого відбувається аналіз ступеня досягнення поставлених цілей органом влади і здійснених ним витрат.

Проведення аудиту ефективності здійснюють усі палати, результати перевірок колегіально обговорюються на засіданнях. Основні сфери, які підлягають аудиту ефективності, обираються виходячи з аналізу ризиків, терміну роботи органу влади й інтересу громадськості.

Для підготовки обґрунтованої відповіді результати аудиту ефективності направляються на адресу органу, що перевіряється. Звіти про результати аудиту ефективності з особливо важливих питань та окремі негативні результати щорічно входять у склад звіту про результати роботи держави (Annual Public Report). У ньому наводяться результати у середньому 25–30 перевірок. Оцінка бюджетних витрат проводиться на основі Концепції менеджменту за результатами [16].

Таким чином, державний бюджетний аудит являє собою відносно нове бачення контрольної функції, яку державні аудитори виконують разом з керівниками організацій, які підлягають перевірці. У цьому сенсі державний аудитор є партнером процесу впровадження якісного управління у бюджетній сфері. Тому саме бюджетний аудит презентує важливість партнерства між державними аудиторами та керівниками бюджетних установ і суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

У процесі дослідження державного бюджетного аудиту в інші європейській країні – Великобританії, бачимо, що одним із найважливіших органів, що здійснює такий контроль там, є Національна служба аудиту (National Audit Office, NAO) [18]. Вона була створена 1983 р. для перевірки обліку в урядових установах та оцінки ефективності використання бюджетних коштів. Вона є суб'єктом парламентського контролю, який допомагає Парламенту Великобританії перевіряти діяльність органів місцевого самоврядування, вивчати правильність ведення ними фінансової звітності [19].

Комітет з державного бюджету (Committee of Public Accounts) створений 1861 р., діє за підтримки незалежної Національної служби аудиту та здійснює перевірку використання бюджетних коштів урядовими міністерствами і відомствами. Комітет складається з п'ятнадцяти членів Парламенту [19].

У Великобританії державний бюджетний аудит поділяється на такі види: фінансовий аудит (financial audit), аудит ефективності (value for money audit).

Основною метою фінансового аудиту, що здійснюється NAO, є висловлення незалежної думки про достовірність фінансової звітності державного органу.

З 1983 р. NAO перевіряє економічність та ефективність використання бюджетних коштів. До компетенції NAO не входить аналіз політики міністерств, але негативний звіт про ефективність використання ними коштів може спричинити його розгляд парламентським Комітетом з питань бюджету.

Щороку Національна служба аудиту перевіряє близько 500 державних органів, підприємств та організацій і публікує 50–60 звітів щодо ефективності використання коштів. Такі звіти можуть стосуватися як системи, так і одного великого проєкту. Служба визначає ризикові сфери для перевірки у ході моніторингу й аудиторської діяльності. Аудиту ефективності найчастіше підлягають державні програми. Як критерії відбору програми, для перевірки враховуються інтерес до неї громадян, значення її для суспільства, витрати на проведення програми.

Методологія аудиту ефективності є різноманітною залежно від об'єкта перевірки (звичайно, методологія зазначається у звіті). Широко застосовуються вивчення іноземного досвіду, анкетування, інтерв'ювання, дослідження різноманітних звітів, виїзди на місце, залучення експертів до робочих груп, аналіз статистичних даних, консультації з громадськістю й усіма зацікавленими та залученими сторонами, порівняння із аналогічними програмами і проєктами минулих періодів, в інших державах та інші.

Діяльність державних аудиторів щодо оцінки ефективності спрямована не лише на визначення проблем, а й на аналіз та узагальнення найбільш успішного досвіду у цій сфері та розробку рекомендацій до удосконалення роботи державних органів. Якісне

вимірювання ефективності допомагає державним органам визначити і повідомити свої пріоритети, планувати економічно ефективні послуги і активно контролювати прогрес. Результативне управління ефективністю може допомогти державним органам підвищити їхню ефективність і сприяти підзвітності громадськості та парламенту [20].

Отже, поступово в зарубіжних країнах відбулося розмежування обов'язків у бюджетному процесі між урядом та органом державного фінансового контролю, що було зумовлено перш за все наділенням останнього статусом незалежного органу, підзвітного лише парламенту. При цьому уряд несе відповідальність за збирання і використання державних коштів, орган державного фінансового контролю повинен перевіряти, як витрачаються такі кошти, та подавати парламенту звіти про результати цих перевірок, тобто здійснювати державний фінансовий аудит виконання державного бюджету (бюджетний аудит).

Так, з набуттям англійським Парламентом права визначати бюджет держави, National Audit Office було наділено статусом незалежного органу державного фінансового контролю, який здійснює перевірки витрачання державних коштів та надає Парламенту звіти про результати проведення цих перевірок [1].

Отже, дослідження світового досвіду запровадження та проведення державного бюджетного аудиту доводить висновку про його неоднозначний характер. Перш за все бюджетний аудит – це контрольні заходи, що дозволяють проаналізувати дієвість, результативність та економічність використання організацією, яка перевіряється, державних коштів та управління державною власністю. По-друге, бюджетний аудит – це оцінка діяльності органів державної влади щодо дотримання ними законів, інших нормативно-правових актів, правил й інструкцій, що регулюють порядок використання державних коштів, виявлення відхилень і порушень під час реалізації програми.

Зарубіжний досвід проведення бюджетного аудиту свідчить про велику увагу науковців, практиків і громадськості до проблем законності й ефективності у державному секторі та урядових органах.

Інтереси платників податків, які відстоює законодавча влада демократичних країн, виступають основним стимулом безперервного

удосконалення підходів щодо проведення бюджетного аудиту, його організації та методики.

Концепції, що покладені в основу методології бюджетного аудиту, за останні роки змінювалися не одноразово. Спочатку державні аудитори постійно більше зосереджувалися на законності та надійності процесів і процедур в урядових органах і бюджетних установах. Проте перевищення ефектів над витраченими ресурсами визначається не через процеси, а через отримані результати за рахунок бюджетних коштів (удосконалення освіти, покращення охорони здоров'я, посилення обороноздатності, забезпечення надійності дорожньо-транспортної системи, розвиток комп'ютерних технологій, збільшення спортивних досягнень тощо). І це саме те, що найбільше цікавить громадськість і платників податків.

Наприклад, завдання та методика бюджетного аудиту у Великобританії нині більше зосереджуються на результатах, ніж на процедурах, які проводяться для досягнення цілей. Але така ситуація не означає, що постійно не удосконалюються процедури діяльності та менеджменту у державних органах і бюджетних установах. Проте основою для прийняття управлінських рішень є отримані остаточні результати.

Крім того, основна потреба у проведенні бюджетного аудиту, покращенні його якості виникає у зв'язку з тим, що платники податків і фахівці вимагають більшої відповідальності від уряду, державних органів і бюджетних установ за використання коштів.

У Швеції аудит ефективності також є одним з ключових видів бюджетного аудиту.

Шведська Національна аудиторська служба (Swedish National Audit Office) є вищим органом фінансового контролю і відповідає за аудит діяльності державних органів Швеції з метою забезпечення цільового використання ресурсів і ефективного управління [21].

У структурі Рахункової палати діють шість департаментів аудиту ефективності і шість департаментів фінансового аудиту. Крім того, працюють Управління з аудиту державних підприємств, Управління щодо міжнародного співробітництва та інші підрозділи, призначені для забезпечення роботи палати.

Повноваження Рахункової палати розповсюджуються на всі види діяльності держави, за винятком деяких питань державної

власності і державних пенсійних фондів. Рахункова палата проводить державний аудит підрозділів Парламенту, агентств, міністерств, державних підприємств, організацій, які отримують субсидії з державного бюджету.

Працівники Рахункової палати мають доступ до усіх документів (включаючи секретні) органу, що перевіряється. Документи за результатами аудиту також можуть бути перевірені, відповідно до законодавства Швеції, щодо суспільного доступу до інформації.

Рахункова палата Швеції, як і багатьох інших європейських держав, здійснює два види державного аудиту: фінансовий аудит і аудит ефективності.

Аналіз діяльності органів державної влади та оцінка програм проводяться у Швеції з 1967 р. Разом з тим вважається, що аудит ефективності почав проводитися у Швеції ще 1921 р. Це найтриваліший період аудиту ефективності серед усіх європейських держав.

Метою аудиту ефективності у Швеції є удосконалення діяльності урядових органів за допомогою аналізу виконання ними державних програм та оцінки отриманого ефекту [21].

Аудиту ефективності підлягають також компанії, акціями яких розпоряджається держава, державні організації, що отримали фінансування як гранти, державні фонди. У процесі аудиту аналізується, чи мають органи влади вплив на діяльність цих організацій і наскільки ефективно використовуються бюджетні кошти.

У процесі аудиту ефективності значна увага приділяється аналізу наслідків прийнятих управлінських рішень органами влади на державний бюджет. Уряд країни вважає, що оцінка ефективності діяльності державних органів сприяє економічному та соціально ефективному використанню бюджетних коштів.

Звіти Рахункової палати Швеції постійно викликають інтерес громадськості до того, що є джерелом інформації про виконання державного бюджету [21].

Уряд ще однієї країни, Нової Зеландії, має потребу у підтвердженні того, що суб’єкти державного сектору функціонують і звітують за результатами відповідно до завдань, поставлених Урядом.

Також у Новій Зеландії існує необхідність оцінки роботи регіональних органів влади, що повинні звітувати суспільству за

використання бюджетних коштів. Такий незалежний аналіз проводить Генеральний аудитор та надає інформацію Парламенту і громадськості. Він може перевіряти будь-які державні організації, підприємства та урядові органи за запитами Парламенту або власної ініціативи.

Генеральний аудитор очолює Рахункову палату Нової Зеландії, що є вищим органом фінансового контролю. Повноваження Генерального аудитора регулюються Законом про державний аудит (Public Audit Act) [22].

Відповідно до вимог Закону про державний аудит незалежна оцінка діяльності суб'єктів державного сектору здійснюється за результатами:

– фінансового аудиту державних організацій;

– перевірки функцій органів влади, у тому числі фінансового аудиту;

– аудиту ефективності і супутніх досліджень;

– підготовки відповідей та пояснень платникам податків і членам Парламенту.

Рахункова палата Нової Зеландії аналізує ефективність роботи органів влади, у тому числі департаментів центрального уряду, регіональної влади, шкіл, лікарень, служби національної безпеки [23].

Фінансовий бюджетний аудит включає перевірку фінансової звітності і визначення випадків зловживань службовим становищем.

Програма проведення аудиту ефективності на рік включається до складу Щорічного плану роботи Рахункової палати (Annual plan).

До складу рахункової палати входять Office of the Auditor General (Офіс Генерального аудитора) [24] та Audit New Zealand (Апарат Рахункової палати) [25].

До повноважень Office of the Auditor General входять: планування аудиту, розробка стандартів, призначення аудиторів і відстеження якості та результативності їхньої діяльності. Також Офіс проводить аудит ефективності і подає отримані звіти за запитом у Парламент [24].

Audit New Zealand є «помічником» Офісу і виконує щорічний аудит, що планується Генеральним аудитором. Апарат Рахункової палати – це самостійна організація у складі Рахункової палати, що має повноваження державної аудиторської компанії [25].

З метою проведення аудиту державних суб'єктів, діяльність яких має комерційний характер, Рахунковою палатою організовується тендер. Відбір здійснюється на рівних підставах зі значного списку аудиторських компаній, до яких входить Audit New Zealand, чотири найбільших аудиторських компанії, а також середні та малі представники аудиторського бізнесу.

Звичайно, аудит ефективності здійснюють два співробітника з аудиторської групи, що володіють професійними знаннями та досвідом у різних сферах діяльності. Процес аудиту ефективності триває до 12 місяців, що залежить від складності об'єкта перевірки.

Державний бюджетний аудит проводиться вибірково і планується заздалегідь. Список запланованих перевірок публікується щороку. Найчастіше перевіряються проблемні та потенційно ризикові сфери. Методи і підходи бюджетного аудиту відрізняються залежно від мети й об'єкта, який перевіряється, аудиторами не використовується єдина система показників результативності й ефективності.

У процесі перевірки аудитор тісно взаємодіє з керівництвом та співробітниками об'єкта аудиту, проводить опитування, інтерв'ювання, анкетування, розглядає внутрішні розпорядчі документи, звіти й іншу документацію. Також державними аудиторами широко використовується різноманітна додаткова інформація та різні методичні прийоми: опитування споживачів товарів чи послуг, законодавців, суміжних міністерств, залучення експертів, консультації з громадськістю, використання найкращого міжнародного досвіду (найчастіше досвіду Великобританії), результати раніше проведених досліджень, аналіз різних конкретних ситуацій (case study).

Результатом аудиту ефективності є звіт, який подається у Парламент. Звіт повинен включати інформацію про позитивні результати та труднощі, що виникли, і запропоновані шляхи їх вирішення.

Позитивним для органу, який перевіряється, є те, що висновок Рахункової палати є гарантією законності та достовірності проведених операцій на рахунках. За результатами бюджетного аудиту, органу влади також надаються розроблені Рахунковою палатою рекомендації щодо поліпшення ефективності діяльності.

Звіти про проведений бюджетний аудит доступні для всіх громадян на сайті Рахункової палати [23].

Досить важливим для Уряду Нової Зеландії є те, що Офіс Генерального аудитора дає повну гарантію того, що процедури бюджетного аудиту спрямовані на досягнення соціальної та економічної ефективності в країні.

Отже, найбільш тривалі традиції бюджетного аудиту у контексті аудиту ефективності чи управлінського аудиту існують у США, Великобританії, Франції, Швеції, Новій Зеландії, а також Японії та Австралії.

У процесі розвитку й удосконалення бюджетного аудиту у високорозвинених країнах постійно змінюються підходи та методи оцінки і вимірювання ефективності бюджетних витрат.

Ефективність спочатку визначали як величину, що формується на основі аналізу фізичних обсягів використаних ресурсів (input-oriented estimation), тобто значна увага під час оцінки ефективності бюджетних витрат надавалася економічності їх використання.

Пізніше для здійснення такої оцінки почали використовувати показники розподільної продуктивності (allocative effciency), під час визначення якої використовувалися не фізичні виміри обсягів використаних ресурсів, а їх вартість (cost). Аналіз ефективності бюджетних коштів при цьому здійснювався на основі визначення економічності та продуктивності їх використання.

Надалі виникла потреба проведення комплексної оцінки ефективності використання бюджетних коштів, і основну увагу почали приділяти оцінці випуску продукції (надання послуг) (output), а пізніше – аналізу остаточних результатів витрачання державних коштів (outcome). У процесі аналізу досвіду діяльності вищих контролюючих фінансових органів зарубіжних країн робимо висновок про основну мету запровадження бюджетного аудиту у контексті аудиту ефективності, яка полягає у побудові дієвого механізму контролю діяльності та виконання державних функцій органами виконавчої влади, ефективного використання ними держаних ресурсів. Тому аудит ефективності у будь-якому випадку повинен здійснювати орган, який повністю не залежить від органів виконавчої влади і має право проводити оцінку дієвості,

економічності та результативності витрачання бюджетних коштів і використання державної власності.

Отже, в умовах сьогодення державний бюджетний аудит є перспективною формою контролю, тому що будь-який власник майна (у цьому випадку – держава) має потребу у достовірній інформації щодо ефективного, якісного і законного управління його активами. І, як свідчить досвід зарубіжних країн, державний бюджетний аудит відіграє надзвичайно важливу роль у підтриманні на високому рівні якості управління у державному секторі економіки, сприяє його керованості і «прозорості», підвищенню відповідальності в бюджетних установах, суб'єктах господарювання, державних органах і структурах.

Список використаних джерел

1. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст*. 2016. № 1. С. 31–34.

2. The International Journal of Government Auditing. URL: http://intosaijournal.org.

3. INTOSAI. URL: https://www.intosai.org

4. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. Київ: вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. С. 23–27.

5. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти): дис... док. наук з держ. Управління: 25.00.02. Київ, 2010.

6. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: монографія / за редакцією д.е.н. професора В. А. Дерія Тернопіль: Крок, 2016. 362 с

7. Пожар Т. О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю: дис. … канд. екон. наук: 08.00.08. Суми: 2012.

8. American Center for Government Auditing – ACGA. URL: https://www.theiia.org/centers/psac/Pages/default.aspx

9. The Office of the Auditor General – OAG, Le Bureau du verificateur general. URL: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_ e_41.html

10. Ножкина Т. В. Международный аудит. Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2007. 127 с. URL: http://eclib.net/15/index.html

11. Мамишев А. В. Шляхи європеїзації державного аудиту. *Фінанси України.* 2004. № 8. С. 144–150.

12. European Court of Auditors, ECA. URL: https://www.eca.europa.eu/en/Pages/ecadefault.aspx.

13. Official Journal of the European Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/content/help/oj/intro.html.

14. International Federation of Accountants, IFAC. URL: https://www.ifac.org.

15. The Court's Communication Policies and Standards. URL: https://www.eca.europa.eu/en/Pages/PoliciesStandadsGuidelines.aspx.

16. Cour des Comptes. URL: https://www.ccomptes.fr/fr.

17. Дейнеко Є. В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні: дис. … канд. екон. наук: 08.00.08. Харків, 2014.

18. National Audit Office, NAO. URL: https://www.nao.org.uk

19. State Audit in the European Union, NAO. URL: https://www.nao.org.uk/report/state-audit-in-the-european-union

20. Measuring the performance of government departments. URL: https://www.nao.org.uk/report/measuring-the-performance-of-government-departments

21. Swedish National Audit Office (SNAO) – Riksrevisionen. URL: https://www.riksrevisionen.se/en/about-the-swedish-nao.html

22. Public Audit Act, 2001. URL: http://www.legislation.govt.nz/-act/public/2001/0010/latest/DLM88541.html

23. Рахункова палата Нової Зеландії. URL: https://oag.govt.nz

24. Office of the Auditor General. URL: http://www.oag.go.ug

25. Audit New Zealand. URL: https://www.auditnz.govt.nz

2.2. Аудит ефективності в системі контролю за використанням публічних фінансів

Процес політико-економічної трансформації зобов'язав публічний сектор впровадити принцип співвідношення ціни та якості, тобто доцільного, економічного, ефективного витрачання коштів, що вимагало нагляду за видатками державного бюджету також і з точки зору якості управління фінансами. У зв'язку з цим вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) стали виконувати консультативну функцію під час визначення кращого співвідношення ціни та якості і були таким чином залучені в механізм прийняття рішень. У процесі здійснення попереднього контролю ВОФК отримали можливість суттєво впливати на фінансові наслідки рішень, що ухвалюються. Отже, останніми роками особливе місце в контролі за використанням публічних фінансів і державної власності належить аудиту ефективності.

Проблематикою аудиту ефективності в усіх його проявах займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як І. Алексеєва, Н. Аюбов, І. Басанцов, І. Богатая, М. Васильєва, Ю. Воронін, І. Дрозд, Є. Дусаєва, В. Жуков, Я. Кузьмінов, Є. Мних, С. Рябухін, С. Степашин, Л. Тітова, Н. Фадейкіна, Н. Шевченко та ін. [1–16].

Водночас теоретико-методологічні засади аудиту ефективності попри численні публікації з цієї проблематики залишаються недостатньо дослідженими. А відтак, значущість аудиту ефективності і незавершеність наукових напрацювань у цьому напрямі зумовлюють потребу у продовженні досліджень у цій сфері.

Новий підхід до державного фінансового контролю – аудит ефективності зародився у Швеції на початку 1960-х років і в багатьох провідних європейських країнах, США і Канаді вже займає практично 70 % від загального обсягу контрольних заходів [2]. А на теренах колишнього СРСР його впровадження розпочалося значно пізніше. Так, 23 квітня 2004 р. рішенням Колегії Рахункової палати РФ прийнята Методика проведення аудиту ефективності використання державних коштів, 3 грудня 2004 р. – Концептуальні і методичні засади аудиту використання бюджетних коштів і державної власності [15]. В Україні ж постановою Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 № 28-6 було затверджено Стандарт Рахункової палати

«Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 28 січня 2005 року за № 115/10395.

Аудиторська діяльність має певне інституціональне оформлення, і її варто розглядати з урахуванням впливу різних соціальних, правових, політичних, економічних й інших інститутів. Загалом інститути є сукупністю правил і норм, формального (закони, нормативні документи) і неформального (добровільно прийняті етичні кодекси, стандарти, угоди) характеру, завдяки яким визначаються основні обмеження і форми здійснення соціальної діяльності.

Н. Фадейкіна теоретично обґрунтовує потребу у застосуванні інституціонального підходу до дослідження теоретичних і практичних проблем аудиторської діяльності, ввела в науковий обіг поняття інституту аудиту й інституціонального середовища аудиторської діяльності, завдяки яким з'являється можливість дослідити інституціональну природу аудиторської діяльності [15]. Вона наголошує, що інституціональну методологію, в основі якої покладено уявлення про значущість різних соціальних, правових, політичних, економічних й інших інститутів, можна розглядати як альтернативну дослідницьку установку до вивчення феномена аудиту. При цьому потреба у застосуванні інституціональної методології зумовлюється тим, що, по-перше, розвиток аудиту передбачає інституціональне оформлення процесів професійного регулювання, насамперед всередині аудиторського співтовариства. По-друге, аудит як підприємницька діяльність передбачає тісну взаємодію з наявними господарськими і правовими інститутами і не може існувати без певних інституціональних рамок. З огляду на це Н. Фадейкіна робить висновок, що концептуальний аналіз основ аудиторської діяльності неможливий без розуміння інституціональної природи сучасного аудиту. А відтак, ця дослідниця трактує інститут аудиту як сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності, а інституціональне середовище аудиторської діяльності – як сукупність інститутів і суспільних відносин, що зумовлюються ними, у межах яких здійснюється функціонування інституту аудиту.

Існує думка, що державний фінансовий аудит (під яким розуміють перевірку й аналіз 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) включає в себе державний фінансовий аудит бюджетної установи, державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державної та комунальної форм власності, аудит бюджетних програм і аудит виконання місцевих бюджетів [11].

С. В. Степашин вважає наявність сильного й ефективного інституту державного аудиту (поряд зі збереженням стабільності конституції, яка містить у собі ефективну систему стримувань і противаг, а також підвищенням відповідальності та професіоналізму еліт) одним з трьох об'єктивних чинників, здатних поставити надійні перепони зростанню бюрократії. При цьому наголошує, що завдяки своїм інституціональним особливостям і методам роботи державний аудит здатний досягати граничної ясності у відносинах між державою і суспільством, оскільки він виходить з реальних інтересів людей – «споживачів» послуг держави. А досвід розвинених країн переконливо свідчить, що відкритість, прозорість, підзвітність державних органів суспільству є одним з ефективних способів отримання державою кредиту довіри громадян. З цієї точки зору інститут державного аудиту є одним зі спеціальних механізмів забезпечення легітимності влади і підтвердження законності її дій. Тобто державний аудит безпосередньо сприяє зміцненню стабільності політичних інститутів і суспільно-політичної ситуації загалом [13].

Державний аудит є перевіркою уповноваженими органами діяльності одержувачів державних коштів, органів державної влади з метою визначення ефективності використання ними державних коштів, отриманих для виконання покладених на них функцій і поставлених завдань, і включає в себе елементи: перевірку економності використання організацією, що перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності; перевірку продуктивності використання організацією, що перевіряє, трудових, фінансових й інших ресурсів у процесі виробничої й іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій; перевірку результативності діяльності організації, що перевіряється, з виконання поставлених перед нею

завдань, досягненню фактичних результатів, порівняно з плановими показниками, з урахуванням обсягу виділених для цього ресурсів [8].

Розширення об'єктів державного аудиту має відбуватись одночасно із введенням у практику нових форм і методів контролю. Такими формами є аудит раціональності, аудит адекватності й аудит ефективності.

При цьому аудит раціональності покликаний дати відповідь на те, чи міститься в наукових рамках можливого певне рішення, яке пропонують органи державної влади. Йдеться про введення в правове поле рекомендацій науки. Аудит раціональності має уможливити органам державної влади побачити незалежну, не пов'язану з політичними уявленнями думку про раціональність реалізації пропонованих управлінських рішень, їх можливість, здійсненність, наслідки. Аудит раціональності базується не на фінансовому аудиті, а на проведенні експертизи, тобто дослідженні й оцінці проєкту шляхом аналізу інформації у певній сфері в цілях виконання завдань, що стоять перед органом державного аудиту. Аудит раціональності дає відповідь на запитання про те, чи можливо взагалі виконати запропонований проєкт.

На відміну від аудиту раціональності, аудит адекватності здійснюється вже стосовно управлінських рішень, реалізувати які можливо. Він відповідає на запитання про те, до яких наслідків приведе реалізація рішень, що приймаються, і за яких умов реалізація цього рішення носитиме стійкий характер. Органам державного аудиту варто здійснювати аудит адекватності як до прийняття рішення, так і в період, коли відповідне рішення реалізується.

У рамках же аудиту ефективності перевіряється вже не процес прийняття рішень органами представницької і виконавчої влади і не хід їх реалізації, а фактично досягнутий унаслідок таких рішень ефект. На відміну від аудиту раціональності, заснованому на експертизі, й аудиту адекватності, що використовує як методологію фінансового аналізу, так і обстежень, аудит ефективності цілковито базується на фінансовому аналізі і проводиться у взаємозв'язку з фінансовим аудитом – традиційною формою контролю за фінансовими ресурсами, хоча окремі дослідники виокремлюють і фінансово-господарський аудит у бюджетній сфері [16]). Відмінності фінансового аудиту й аудиту ефективності представлені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Відмінності фінансового аудиту та аудиту ефективності

Сутнісні ознаки	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
Цільова спрямованість	Виявлення порушень, помилок, відхилень від законів і встановлених правил, ознак зловживань	Перевірка дбайливості витрачання коштів з урахуванням досягнення конкретних результатів
Предмет контролю	Перевірка цільового використання бюджетних коштів	Поряд з цільовою перевіркою використання бюджетних коштів здійснюється перевірка ефективного їх використання і робиться висновок про результативність управлінської діяльності органів державної влади
Об'єкти	Організації, підприємства і установи	Організації, підприємства й установи, соціальні групи громадян
Методи	Документальна і фактична перевірка операцій з державними коштами і власністю, а також їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності	Аналіз організаційної роботи, ситуацій; порівняльний аналіз, синтез; опитування, інтерв'ю, співбесіди, анкетування
Законодавче унормування поняття	Унормований	Неунормований
Результат	Визначення цільового/нецільового використання бюджетних коштів	Більш повна, якісно інша картина використання державних коштів, ніж під час проведення фінансового аудиту, з'ясування досягнення мети надання бюджетних коштів
Наявність відповідних індикаторів	Потреба у розробці критеріїв і показників ефективності бюджетних видатків відсутня	Є необхідність розробки критеріїв і показників ефективності бюджетних видатків за галузями господарського комплексу і сегментами соціальної сфери країни
Звіти	Звіти стандартизованої форми; висновки на основі фінансових документів; описи виявлених порушень і заходів з їх усунення	Звіти про результати, що можуть містити дискусійний матеріал; висновки, сформульовані на основі сукупності різних аргументів і доказів; окремі конструктивні пропозиції

Джерело: розроблено автором.

Аудит ефективності не заміняє фінансовий аудит як самостійний вид бюджетного контролю. Він застосовний лише в тих сферах, де здійснюється бюджетування, орієнтоване на результат. Так, існує думка, що аудит ефективності спрямований не на виявлення фінансових порушень, а на оцінку ефективності діяльності міністерств, відомств, організацій з використання ними державних коштів [17]. Відповідно, решта видів виконання бюджетних видатків мають контролюватися органами державного аудиту з використанням фінансового аудиту.

Дослідники розглядають аудит ефективності як особливу форму фінансового контролю, новий його вид, новий метод державного фінансового контролю. У цьому плані аргументованою виглядає думка Ю. Вороніна, який наголошує, що аудит ефективності жодним чином не може претендувати на статус особливого виду державного фінансового контролю, оскільки у ході такого контрольного заходу здійснюється оцінка ефективності використання державних фінансових ресурсів (і власності), контроль за законністю і цільовим їх використанням (фінансовий аудит), що в сукупності характеризується як метод проведення фінансового контролю [6]. Цю позицію поділяє й М. Аюбов, який вважає, що аудит ефективності в системі державного фінансового контролю не виступає як особливий вид контролю, а є його складовою, одним з методів державного фінансового контролю; при цьому він не може бути формою контролю, оскільки може набувати форму як попереднього, так поточного і наступного контролю. Таким чином, під час аудиту ефективності акцент робиться на результат, який отриманий у процесі витрачання державних коштів і використання державної власності, а також виконання певних законів [2].

У результаті дослідження поглядів провідних учених щодо ролі та місця аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю і виходячи з того, що поняття ефективності та результативності тісно пов’язані з економічною моделлю адміністративного і фінансового оцінювання, І. Басанцов доводить, що аудит ефективності потрібно класифікувати як самостійну оціночну форму контролю в єдиній системі державного фінансового контролю. Разом з тим він зазначає, що аудит ефективності як самостійна оціночна форма повинен здійснюватися за трьома

основними напрямами: 1) аудит ефективності управлінських рішень (фінансово-економічні аспекти); 2) аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів – від майна до природних ресурсів; 3) аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів: коштів державного бюджету та державних цільових фондів, місцевих бюджетів усіх рівнів (включаючи консолідований бюджет України) [3].

У результаті аналізу стадій проведення аудиту ефективності І. Басанцов доводить, що на етапі складання звіту аудиту ефективності не може розглядатися як завершений контрольний захід з тієї причини, що необхідно ще одержати інформацію про його результативність, зокрема отримати дані про застосування наданих рекомендацій та пропозицій, а також про наслідки їх втілення на практиці. Тому завершальним етапом аудиту ефективності у напрацьованих методичних основах визначено контроль за виконанням наданих дослідженому об'єкту пропозицій та рекомендацій, який класифіковано як етап визначення соціально-економічного ефекту, отриманого від застосування результатів аудиту ефективності.

Впровадження аудиту ефективності – складний, багатоаспектний і багатоетапний процес. Щодо його передумов і порядку організації в контрольному середовищі існують різні думки.

Фахівцями обґрунтовується потреба у передуванні повноцінному впровадженню аудиту ефективності масштабної роботи з підвищення ефективності організації управління державними фінансовими і матеріальними ресурсами, зокрема переведення системи державних фінансів на бюджетування, орієнтоване на результат. При цьому зазначається, що для ефективної організації процесу управління державними фінансовими і матеріальними ресурсами необхідна велика наукова робота з визначення соціально значущого результату від використання державних коштів (наприклад, підготовки спеціалістів, поліпшення здоров'я населення); розрахунку науково обґрунтованих витрат, необхідних для виконання доведених завдань; критеріїв оцінки ефективності витрачання бюджетних коштів і матеріальних ресурсів; розробки методологій визначення ефективності тощо.

Причому правомірною є думка, що аудит ефективності бюджетних видатків з максимальною користю для суспільства можливо проводити лише тоді, коли будуть розроблені і законодавчо

затверджені принципово нові механізми стимулів і прийняття рішень на всіх рівнях бюджетного процесу, які б орієнтували на ефективність результатів. Має з'явитися безпосередня зацікавленість у цьому одержувачів державних фінансових коштів з одночасним посиленням відповідальності в разі неефективного управління ними. Необхідно розробити такі механізми фінансування, які б дозволяли істотно підвищити, з одного боку, ефективність використання ресурсів у середині бюджетної організації, а з іншого – знизити втрати, пов'язані з необґрунтованим субсидіюванням неефективної, незатребуваної бюджетної мережі, яка не потрібна самим споживачам соціальних послуг, але й відволікає значні кошти і не дозволяє повноцінно фінансувати найбільш пріоритетні напрями соціальних витрат там, де вони дійсно затребувані, де потрібні споживачу.

Отже, сучасний етап розвитку державою контрольної діяльності характеризується створенням необхідних умов для переходу на більш високий якісний рівень державного контролю і доповненням контролю за законністю і цільовим використанням бюджетних коштів чи аудиту відповідності аудитом ефективності. Саме доповненням, оскільки аудит ефективності має проводитися поряд з аудитом відповідності чи фінансовим аудитом і бути наступним, вищим щаблем системи державного фінансового контролю.

Аудит ефективності як оцінка доцільності і продуктивності витрачання ресурсів поряд з фінансовим аудитом (оцінка законності здійснених витрат) і стратегічним аудитом (експертиза досягнення національних цілей, поставлених керівництвом країни) розглядається як один з трьох компонентів системного аудиту, а також поряд з аудитом відповідності і стратегічним аудитом – соціального аудиту [1].

На сьогодні відсутні єдині підходи до визначення мети, предмета й об'єктів аудиту ефективності (табл. 2.2).

Ефективність і результативність витрат державних коштів є одними з найважливіших і надійних індикаторів стану системи державних фінансів. Проте обмеженість використання в сьогоденній практичній діяльності принципу ефективності використання бюджетних коштів зумовлена невизначеністю критеріїв і показників ефективності використання державних коштів. «Неефективне» використання коштів довести неможливо, оскільки неможливо запропонувати альтернативний варіант, здатний спричинити краще використання коштів [14].

Таблиця 2.2

Мета, предмет і об'єкти контролю під час проведення аудиту ефективності

	Підходи до визначення
Мета	1) оцінка ефективності використання державних фінансових ресурсів, ефективності діяльності органів виконавчої влади [9]; 2) оцінка правильності вибору і точності формулювання цілей політики суспільних витрат, їх відповідності суспільним уподобанням [10]
Об'єкти	1) напрями політики суспільних витрат, програми суспільних витрат, окремі організації, менеджмент у сфері суспільних фінансів [10]; 2) діяльність як організації загалом, так і окремого підрозділу чи ряду підрозділів, посадових осіб [9]; 3) органи державної влади, бюджетні установи, державні унітарні і казенні підприємства, тобто всі суб'єкти економічної діяльності, що розпоряджаються державними коштами чи використовують їх у своїй діяльності [2]
Предмет	1) напрями діяльності і функції органу влади, державні кошти, державна власність, найважливіші питання управління державними ресурсами, організація бюджетного процесу [9]; 2) державне відомство чи напрям діяльності (вид діяльності), діяльність певного сектору економіки чи функціональна діяльність, що охоплює різні структури управління [12]; 3) процес використання державних коштів у конкретній діяльності органів виконавчої влади, державних й інших організацій чи підприємств; державна і муніципальна власність, а також закони і законодавчі акти й інші нормативно-правові акти – в цілях перевірки їх ефективності як для економіки загалом, так і для окремих господарюючих суб'єктів; ефективність діяльності контролюючих органів за забезпеченням їх виконання, а також вплив податкової системи на ефективність економіки [2]

Джерело: складено автором за джерелами [2; 9; 10; 12].

Як вважають канадські фахівці, критерії, за якими можна оцінити види діяльності, що перевіряються, мають бути обґрунтованими і досяжними стандартами ефективності роботи, за допомогою яких можна оцінити ступінь дотримання норм і правил, достатність систем і практичних заходів, а також економічні показники, ефективність і віддачу від них.

Основою для вироблення таких критеріїв слугують закони й інші нормативні акти, стандарти, розроблені самою організацією, що перевіряється, стандарти, розроблені авторитетними професійними

організаціями, і планові показники, викладені в планово-виробничій документації, поданій цією організацією в парламент. Критерії мають бути чітко сформульованими і зрозумілими організації, що перевіряється. При цьому враховується думка керівництва організації відносно того, наскільки прийняті критерії обґрунтовані.

Оцінити ступінь досягнення результату в процесі управління публічними фінансами можна, застосувавши один з методів порівняльної комплексної оцінки – метод відстаней, який базується на розрахунку інтегрального показника, достатньо чутливого до змін стану публічних фінансів і соціально-економічної ситуації в часі і просторі. Розрахунок інтегрального показника за допомогою методу відстаней здійснюється за формулою:

$$R_j = \sqrt{\sum_{i=1}^{n} (1 - x_{ij})^2} \,, \qquad (2.1)$$

де x_{ij} – формалізований показник ефективності, що отримується шляхом зіставлення кожного показника з кращим серед порівнюваних у динаміці чи розрізі;

j – порівнювані об’єкти контролю чи періоди;

і – показники ефективності використання бюджетних коштів.

Інтегральний показник, що розраховується за цією формулою, пропонується використовувати в цілях контролю для міжоб’єктового порівняння й оцінки зміни ефективності використання бюджетних коштів у динаміці в конкретному територіальному утворенні чи країні в цілому.

За допомогою цього методу можна досягти таких цілей: 1) виявити рівень ефективності управління публічними фінансами, що уможливлює його використання для виявлення організаційного ефекту; 2) оцінити соціальний ефект від управління публічними фінансами, що дозволяє одночасно виявити і певний соціальний ефект від діяльності контрольного органу, оскільки соціальний ефект, що досягається контрольними органами, є частиною загального (сукупного) соціального ефекту; 3) оцінити ефективність використання бюджетних коштів і ресурсів.

Під час оцінки ефективності функціонування підконтрольних об’єктів має одночасно проводитися комплексна оцінка ефективності органів і процесів управління публічно-територіальним утворенням.

У цілях соціально-економічної діагностики використання бюджетних коштів пропонується застосування методології Data Envelopment Analysis (DEA), що інколи в російських публікаціях зветься Аналіз середовища функціонування. Об'єкт контролю досліджується на основі численних вхідних і вихідних параметрів у взаємодії з оточуючим середовищем функціонування. Математично застосування технології DEA включає розрахунок коефіцієнтів ефективності кожного об'єкта відносно інших об'єктів в аналізованому публічно-територіальному утворенні. Межу ефективності задають об'єкти, для яких коефіцієнт ефективності дорівнює одиниці, а міра віддалення інших об'єктів від межі визначає неефективність їх діяльності щодо інших.

Таким чином, для порівняльного аналізу об'єктів-органів державної влади, муніципального утворення необхідно: 1) обрахувати кількісну міру ефективності; 2) визначити еталонні об'єкти; 3) побудувати ефективну гіперповерхню.

За підсумками здійсненого аналізу можна змоделювати можливі напрями підвищення ефективності діяльності органів виконавчої влади й органів муніципального самоврядування, розробити план кращої практики.

Множинність виробничих можливостей об'єктів контролю дає уявлення про порівняльну ефективність об'єктів. Ця ефективність у середовищі функціонування визначається положенням точки, що характеризує об'єкт контролю, що розглядається, з координатами (XY) відносно межі цієї множини. Цей інструментарій дозволяє отримати кількісні оцінки параметрів ефективності, візуалізувати результати і сприяти виробленню підходів в оцінці ефективності.

Зручність методики полягає в отриманні єдиного узагальненого показника (коефіцієнта ефективності), що враховує множину факторів і характеризує оцінку кожного об'єкта щодо інших за сукупністю показників [5].

Великого значення в сучасних умовах набуває проблема забезпечення якості аудиту ефективності. За Н. Фабисович, якість аудиту не варто розглядати як функцію єдиного аргументу, зокрема виключно з позиції відповідності спеціальним вимогам аудиторського регулювання. Ця дослідниця наголошує, що на концептуальному рівні доцільно розглядати дві додаткові, але самодостатні стосовно одна

одної функції, завдяки яким можна достатньо повно визначати якість аудиту: відповідності та дотримання. Перша із зазначених функцій передбачає збіжність очікуваних і спостережних дій і результатів проведення аудиту, тоді як під дотриманням розуміється суворе слідування визнаним стандартам і схемам, а також нормативним регулюючим приписам, відхилення від яких розцінюється як порушення чинних вимог регулювання аудиторської діяльності.

Таким чином, поняття якості аудиту ефективності може бути представлено як [15]:

– відповідність очікуванням основних груп користувачів – результати аудиту мають забезпечити необхідний рівень впевненості всіх зацікавлених користувачів у достовірності аудированої звітності;

– дотримання професійних стандартів аудиту і норм аудиторської етики – аудит має проводитися чітко відповідно до прийнятих стандартів і норм аудиту, з дотриманням необхідних загальноприйнятих чи адміністративно затверджених методик здійснення перевірки, а також Кодексу професійної етики [15].

А досягати належної якості аудиту дослідниця пропонує на базі впровадження таких інституціональних механізмів її забезпечення, як механізми:

– оцінки якості аудиту;
– контролю якості аудиторських перевірок;
– відповідальності за недотримання вимог до якості аудиту;
– гарантії мінімальної якості аудиту.

І. К. Дрозд пропонує удосконалити оцінку ефективності системи фінансово-економічного контролю шляхом розрахунку ступеня ризику неефективності контролю з позицій як суто контролюючої системи, так і сфери, до якої вона належить, зокрема системи менеджменту та оточуючого суспільно-господарського середовища. Нею запропоновано до цього розрахунку додати коефіцієнт ризику неефективності співпраці підконтрольного об’єкта з контролюючим органом [7]:

$$СР_{нк} = Р_{піск} * Р_{нвкд} * Р_{нвок} * Р_{нс}, \quad (2.2)$$

де $СР_{нк}$ – сукупний ризик неефективності контролю;

$Р_{піск}$ – ризик помилкової ідентифікації суб’єктів контролю;

$Р_{нвкд}$ – ризик неякісного виконання контрольних дій;

$Р_{нвок}$ – ризик неправильного вибору об’єктів контролю;

$Р_{нс}$ – ризик неефективності співпраці.

На підставі проведеного дослідження, можна дійти висновку, що аудит ефективності – це сукупність контрольних заходів, які дозволяють оцінити результативність, дієвість та економічність використання об'єктом контролю державних коштів та управління державною власністю, й одночасно є аналізом діяльності органів державної влади щодо виконання ними законів та інших нормативно-правових актів, які визначають порядок витрачання державних коштів.

Аудит ефективності не заміняє фінансовий аудит як самостійний вид бюджетного контролю. Він застосовний лише в тих сферах, де здійснюється бюджетування, орієнтоване на результат. Впровадження аудиту ефективності – складний, багатоаспектний і багатоетапний процес. Аудит ефективності бюджетних видатків з максимальною користю для суспільства можливо проводити лише тоді, коли будуть розроблені та законодавчо затверджені механізми стимулів і прийняття рішень на всіх рівнях бюджетного процесу, які б орієнтували на ефективність результатів.

Під час проведення аудиту ефективності з'являються й нові аспекти, які обов'язково варто враховувати у разі організації його здійснення в Україні. Так, по-перше, держава все більшою мірою передає виконання публічних зобов'язань приватному сектору. Однак відповідальність за таке рішення, ефективність створюваних схем і вироблення стратегії управління залишається за державою. А відтак, держава в особі контролюючих органів зобов'язана оцінювати результативність і ефективність надання суспільних послуг навіть тоді, коли безпосередньо їх не фінансує. По-друге, держава використовує свої ресурси в процесі розвитку фондових і фінансових ринків, вводячи в ринковий обіг землю, нерухомість, об'єкти інтелектуальної власності, вона істотно впливає на стан фінансової системи і бази оподаткування, але часом не має дієвих інструментів для оцінки ефективності такої діяльності.

Активна дискусія щодо форм, методів, видів і напрямів державного фінансового аудиту є переконливим доказом потреби у розробці науково обґрунтованої концепції його розвитку і створення єдиної системи, прийняття закону про державний фінансовий аудит, уніфікації та встановлення реального пріоритету норм чинного законодавства, докорінного вдосконалення правозастосовної

практики в країні, підвищення рівня координації роботи контролюючих і правоохоронних органів, удосконалення методичного, кадрового, інформаційно-аналітичного і технічного забезпечення контролюючих органів, зростання захищеності та престижності праці їх працівників, розробки і використання критеріїв і показників ефективності їхньої діяльності.

Список використаних джерел

1. Алексеева И. В. Стратегический аудит как перспективное направление развития аудита. *Учет и статистика*. 2008. № 12. С. 116–117.

2. Аюбов Н. А. Аудит эффективности планирования и использования государственных средств. *Учет и статистика*. 2008. № 9. С. 125.

3. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Ірпінь, 2008. 34 с.

4. Богатая И. Н.Сущность дефиниции “аудиторский риск” и ее роль в аудиторской деятельности. *Учет и статистика*. 2008. № 12. С. 127.

5. Васильева М. В. Совершенствование управления экономикой регионов на основе формирования эффективной системы государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля: автореф. дисс. … д-ра экон. наук: спец. 08.00.05 – экономика и управление народным хозяйством: региональная экономика; 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит. Кисловодск, 2012. 60 с.

6. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. М.: Финансовый контроль, 2005. С. 251.

7. Дрозд І. К. Система фінансово-економічного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К., 2005. 27 с.

8. Дусаева Е. М., Шестакова Н. С. Государственный аудит в системе экономического контроля. *Известия Оренбургского государственного аграрного университета*. 2009. № 2. С. 255.

9. Жуков В. Что такое «аудит эффективности».*Президентский контроль*. 2004. № 7. С. 25.

10. Кузьминов Я. И. Задачи аудита эффективности в контексте административной и бюджетной реформ. *Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы*: материалы круглого стола седьмого Петербургского международного экономического форума / под ред. С. В. Степашина, С. А. Агапцова. М.: Финансовый контроль, 2003. С. 48.

11. Є. М. Мних, М. О. Никонович, Н. С. Барабаш та ін. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія; за ред. Є. В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. С. 41.

12. Рябухин С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов. М.: Наука, 2004. С. 74.

13. Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего. Тезисы выступления председателя Счетной палаты Российской Федерации в Российской академии наук на презентации новой монографии. URL: http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/6-02-buleten_doc_files-fl-386.pdf

14. Титова Л. Н., Синельникова О. П. Роль аудита эффективности в оценке экспериментов, проводимых в российском образовании. *Известия Томского политехнического университета*. 2005. Т. 308. № 3. С. 160.

15. Фадейкина Н. В. Реформа бюджетного учета: тенденции, проблемы, сомнения и надежды. *Аваль*. 2007. № 1. С. 50.

16. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. … канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21 с.

17. Методология контроля общественных финансовых средств: Материалы Международной научно-практической конференции / под общ. ред. В. А. Двуреченских. М.: Финансовый контроль, 2004. С. 87.

2.3. Адаптація державного внутрішнього аудиту в Україні до міжнародних стандартів

Державний внутрішній аудит є важливою функцією управління бюджетною установою, за допомогою якої контролюється використання бюджетних коштів. Упродовж останніх років Україна намагається наблизитися до європейських стандартів, про що свідчать зміни у фінансуванні, які відбуваються в країні, а раціональна організація державного внутрішнього аудиту ефективності дозволить ефективно використовувати бюджетні кошти. Таким чином, у зв'язку з переходом України на формування бюджету за допомогою програмно-цільового методу бюджетного планування та впровадження міжнародного досвіду, а саме середньострокового бюджетного планування (3 роки), виникає необхідність розвитку теоретичного та практичного використання державного внутрішнього аудиту, оскільки бюджетна система має орієнтуватися не тільки на використання бюджетних коштів, а й на досягнення конкретного результату. Державний внутрішній аудит має бути спрямований на розробку конкретних рекомендацій щодо діяльності установи, яка перевіряється, з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Вагомий внесок у вивчення питань розвитку й адаптації державного внутрішнього аудиту в Україні до міжнародних стандартів зробили вітчизняні науковці-практики: Л. Гуцаленко [1], О. Білоцерківський [2], Н. Дорош [3], Л. Книжник [4], О. Кожушко [5], О. Шевчук [6, 7] та інші. Однак ряд питань залишаються невирішеними, що зумовлено як внутрішніми причинами (нестабільність законодавчої бази, відсутність органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, неузгодженість та непослідовність дій інституціональних агентів, що регулюють цю сферу відносин тощо), так і потребою в урахуванні останніх змін у директивах Європейського Союзу з питань аудиту й аудиторської діяльності.

Результати наукових досліджень охоплювали питання визначення сутності аудиту і його видів, удосконалення організації та методики аудиту, втілення в практику міжнародних стандартів аудиту тощо. Проте подальшого вивчення потребують питання регулювання

аудиторської діяльності у зв'язку зі створенням системи суспільного нагляду [8].

Так, Н. І. Дорош стверджує, що адаптація законодавства України у сфері аудиту до європейських норм передбачає: створення системи суспільного незалежного нагляду за професією аудитора на підставі Директиви 2014/56/ЄС; удосконалення системи контролю якості надання аудиторських послуг, яка дасть можливість виявляти факти непрофесійного надання аудиторських послуг; подальше застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту; підвищення професійного іміджу й довіри суспільства та користувачів аудиту до професії; забезпечення визнання аудиторів не тільки в Україні, а й на міжнародному рівні [3].

О. А. Шевчук [6] вважає, що необхідною умовою євроінтеграції є прийняття та впровадження в Україні нормативно-правових актів, розроблених з урахуванням законодавства Євросоюзу. Важливим у цьому процесі є прийняття Концепції розвитку системи управління державними фінансами [9], що затверджує пріоритет євроінтеграційного вектора розвитку України і вимагає максимального врахування під час забезпечення розвитку системи управління державними фінансами законодавства ЄС. Метою цього документа є визначення шляхів розвитку системи управління державними фінансами для подальшого підвищення ефективності її функціонування через удосконалення нормативно-правового регулювання комплексу її складових і поглиблення координації діяльності органів влади, що здійснюють державну політику у сфері державних фінансів. Очікується, що Концепція допоможе розширити повноваження Рахункової палати і посилить її роль як незалежного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні; удосконалить механізми взаємодії Рахункової палати України з Верховною Радою України для підвищення результативності пропозицій і рекомендацій Палати [6].

Процес впровадження в Україні міжнародного досвіду проведення аудиту супроводжується прийняттям міжнародних правових документів, а саме: впровадженням міжнародних стандартів та узгодженням національного, міжнародного законодавства шляхом використанням кращої світової практики. Але світова спільнота ставить амбіційні завдання, а саме: впровадження міжнародних стандартів аудиту, розвиток національних підходів до аудиту та

контролю, тому з цією метою були створені міжнародні організації, які розробляють і видають міжнародні правові документи. За допомогою табл. 2.3 пропонуємо більш детально розглянути міжнародні нормативні акти щодо внутрішнього аудиту та їх характеристику.

Таблиця 2.3

Характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації державного внутрішнього аудиту

Назва документа	Рік видання	Установа, що підготувала документ	Короткий зміст
INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV)	1953	Міжнародна організація вищих аудиторських органів, членом якої є Рахункова палата України	Імплементовано основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені для приватного сектору
Лімська декларація керівних принципів контролю	1977	IX Конгрес Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю	Містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зосереджує увагу на її основних елементах
SAS55 / SAS78	1988 (1995 внесені зміни)	Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit)	Документ, що регламентує дії зовнішніх аудиторів відносно впливу внутрішнього контролю на планування і проведення аудиту фінансової звітності підприємства
SAC	1991 (1994 внесені зміни)	Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation-Systems Auditability and Control)	Документ, який надає підтримку внутрішнім аудиторам з питань контролю та аудиту інформаційних систем (1С) і технологій, впливу інформаційних технологій (ІТ) на систему засобів внутрішнього контролю

Продовження таблиці 2.3

COSO	1992 (1994 внесені зміни)	Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-Internal Control-Integrated Framework)	Документ, що дає рекомендації менеджменту стосовно оцінки, опису й удосконалення систем контролю. Організації можуть оцінити й визначити шляхи вдосконалення систем контролю. COSO визначає внутрішній контроль як процес, який здійснює рада директорів компаній, менеджмент, інший персонал
COBIT	1996	Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (the information System Audit and Control Foundation-Control Objectives for Information and Related Technology)	Системний підхід, що забезпечує власників бізнес-процесів інструментарієм для повного й ефективного контролю за безпекою інформаційних систем
ISA315 / ISA330	2005	Міжнародна рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standarts Board, IAASB) Міжнародної федерації з автоматиного управління (IFAC)	Аналогічний документ SAS, розроблений для міжнародної аудиторської спільноти щодо підтвердження фінансів

Джерело: [10].

Таким чином, з таблиці видно, що ці організації тісно співпрацюють та у процесі розробки власних стандартів враховують кращі придбання у сфері. При цьому можна відмітити, що розробка аналогічних стандартів в Україні підвищить інвестиційний потенціал вітчизняних установ.

Метою міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації та методики її проведення. МСА встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх

послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів [11].

Міжнародними стандартами визначено, що державний аудит складається з двох основних видів: фінансового аудиту відповідності/правильності (regularity audit) й аудиту ефективності діяльності (performance audit). Згідно зі загальноприйнятими стандартами, якщо фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю й аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях, то аудит ефективності діяльності пов'язаний з аудитом економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності [12].

У практиці проведення державного аудиту багатьох країн виділяють два підходи:

– перший – аудит систем контролю;

– другий – аудит результатів.

Розглянувши ці види аудиту, варто зазначити, що кожний з них має свої переваги та недоліки. Переваги аудиту систем контролю полягають у тому, що збирання доказів / фактів зосереджено на внутрішній системі, масштаб роботи менший, аудиторська діяльність одноманітніша. Недоліки в тому, що аудиторські коментарі характеризують потенційні, а не фактичні впливи виявленого в системі. Переваги аудиту результатів полягають у концентрації на результатах діяльності; формулюванні відповідей стосовно того, що було, й того, чого не було досягнуто; надання коментарів щодо якості тощо. Недоліком є більший масштаб, тобто необхідність урахування, крім внутрішніх, ще й зовнішніх доказів / фактів [13].

Під час запровадження Міжнародних стандартів Світовою організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується на базі такої класифікації контролю:

– аудит продуктивності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та їх моніторинг, а також оцінку заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

– аудит результативності діяльності щодо встановлення ступеня досягнення об'єктом аудиту накреслених цілей, а також перевірка фактичних наслідків і результатів діяльності порівняно із запланованими;

– аудит економічної діяльності адміністрації, досягнутої завдяки застосуванню ефективних адміністративних принципів, практики та політики управління, або аудит адміністративної діяльності [14].

Характеризуючи українські нормативи аудиту, варто зазначити, що вони обґрунтовуються законодавством України стосовно аудиторської діяльності й міжнародними стандартами, а також професійною термінологією, прийнятою у світовій практиці. Ці норми передбачають основні принципи виконання аудиту й аудиторських послуг. Але вони не є інструкціями щодо застосування конкретних методичних прийомів і притаманних їм процедур аудиту. Затверджені Аудиторською палатою України норми не мають законодавчого характеру, тому не є обов'язковими для застосування у практичній аудиторській діяльності. У зв'язку з цим разом з ними розробляються окремі методичні рекомендації та інші нормативні документи, які сприяють поглибленому дослідженню окремих питань, визначених на вирішення аудиту. Так, Аудиторська палата України розробила методичні рекомендації, які стосуються питань перевірки балансу та річної фінансової звітності, Державна комісія цінних паперів і фондового ринку затвердила вимоги щодо аудиторської перевірки акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій [15].

Згідно з Бюджетним кодексом України внутрішній аудит – це діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику [16].

Такий підхід цілком відповідає міжнародному визначенню аудиту, визначеному у стандартах INTOSAI, відповідно до якого внутрішній аудит – це об'єктивне і систематичне вивчення програми, діяльності, систем функціонування або управління і процедур організації для надання оцінки визначених цілей, досягнення економії, ефективності та результативності у використанні ресурсів. Цей аудит спрямований на отримання додаткового результату в організаційних процесах. Під час проведення такого аудиту центральну роль відіграють три категорії: економічність – мінімізація затрат внесків; ефективність – досягнення максимальних результатів (кількості, якості продукту) у разі визначеного обсягу ресурсів; результативність – максимальне досягнення мети діяльності [17].

Отже, теоретичну платформу державного внутрішнього аудиту, власне, і формують три вищезазначені категорії: економічність (economy), ефективність (efficiency) та результативність (effectiveness) або, як прийнято їх називати, модель трьох «Е». Ця модель тісно пов'язана з вітчизняною концепцією програмно-цільового методу бюджетування та ґрунтується на припущенні, що реалізацію будь-якої діяльності з управління бюджетними програмами можна, та навіть необхідно, організувати у ланцюговій послідовності її основних елементів із забезпеченням чіткого взаємозв'язку між ними.

Зрозуміло, що економічність, ефективність та результативність визначаються за різними підходами. Економічність зосереджена на мінімальному використанні ресурсів для отримання результату, водночас як ефективність – це оптимальне співвідношення між продуктом і внеском, яке має бути максимальним, а результативність зосереджена на максимальне досягнення мети діяльності [17].

Модель «Внесок-Продукт» має важливе методологічне значення в організації та проведенні державного внутрішнього аудиту ефективності, адже:

– по-перше, вона дозволяє логічно структурувати процес діяльності (виконання управлінського рішення, реалізації бюджетної програми, надання адміністративної послуги, реалізації процесу тощо);

– по-друге, вона дозволяє визначити частину ланцюга, на якій буде зосереджено аудит ефективності, залежно від того, де є проблема [17].

Таким чином, державний внутрішній аудит набуває важливості, адже відбувається впровадження міжнародного бюджетування, що викликає зростання витрат на фінансування і потребу в ефективному розміщенні та використанні ресурсів.

Провівши це дослідження, можна дійти висновку, що впровадження державного внутрішнього аудиту відіграє важливу роль у механізмі дієвого державного фінансового аудиту, що надасть змогу здійснювати належний контроль за використанням бюджетних коштів, а також сприятиме модернізації бюджетного процесу та підвищенню якості державного управління діяльності бюджетних установ, але для цього потрібно вирішити існуючі проблеми і наблизитися до міжнародної практики проведення аудиту. Державний внутрішній аудит покликаний забезпечувати контроль за цільовим та ефективним використанням засобів державного бюджету і державної власності. Для підвищення рівня управління ефективністю використання бюджетних коштів і наближення до європейських стандартів необхідна подальша розробка теоретичних засад, удосконалення методології здійснення державного внутрішнього аудиту. Адже зміни, які відбуваються у фінансуванні, а саме: перехід України на формування бюджету за допомогою програмно-цільового методу бюджетного планування, тобто середньострокове бюджетне планування (3 роки), потребують відповідних змін у державному внутрішньому аудиті, що допоможе покращити використання бюджетних коштів.

Список використаних джерел

1. Гуцаленко Л. В., Пришляк Н. В. Аудит в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення. *Інноваційна економіка*. 2014. № 20. С. 97–101.

2. Білоцерківський О. В., Чудновець Ю. Ю. Аналіз можливостей використання фінансового аутсорсингу на підприємствах України [Текст]. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*: проблеми теорії та практики. 2010. № 1 (9). С. 39–49.

3. Дорош. Н. І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів [Текст]. *Економіка*. 2015. № 10 (175). С. 17–23.

4. Книжник Л. Аудит в Україні: виклики та перспективи в умовах євроінтеграції. *Збірник наукових праць «Ефективність державного управління»*. 2015. Вип. 44. С. 58–63.

5. Кожушко О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг [Текст]. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 3. С. 883–888.

6. Шевчук О. А., Копотієнко Т. Ю. Реформування органів державного фінансового контролю України в умовах євроінтеграції. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 5–6 (1). С. 53–56.

7. Шевчук О. А. Государственный финансовый контроль Украины в условиях Евроинтеграции. *Современные направления теоретических и прикладных исследований' 2013* : *сборник научных трудов SWorld [Sience World] :* материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Одесса, 19–30 марта 2013 г.). Одесса, 2013. Вып. 1, т. 34. С. 6–11.

8. Сиротюк Г. Ринок аудиторських послуг України: стан та перспективи в умовах євроінтеграції. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. Випуск 3. С. 97–104.

9. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України: від 03.09.2012 № 633-р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/ show/633-2012- %D1 %80

10. Костенко О. М. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління прибутковістю підприємств. *Економіка АПК*. 2008. № 12. С. 117–120.

11. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19

12. Прокопишин О., Романів О. Основні аспекти аудиту ефективності, його впровадження та використання в Україні. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. Міжнародний збірник наукових праць. 2014. № 2. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk

13. Калиневич Г. Аудит ефективності як засіб покращення фінансового контролю. *Ефективність державного управління*. 2017. № 1 (50). Ч. 2. С. 241–249.

14. Удачина І. Аудит ефективності – нова форма контролю. *Справочник Экономиста*. 2004. № 9. С. 22–24.

15. Інформація про хід реформування ДВФК: Річні підсумки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та визначення перспектив розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на наступні періоди. URL: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/ publish/article/102423

16. Бюджетний кодекс України: Закон України № 2456-VI // Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/2456-17

17. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти: навч. посіб. Київ, 2013. URL: http://dkrs.kmu.gov.-ua/kru/doccatalog/document?id=134079

2.4. Розробка пропозицій щодо уніфікації стандартів, ризик-орієнтованого підходу, аналітичних і перевірочних процедур в органах бюджетного контролю

Тема бюджетного контролю впродовж багатьох років активно досліджується у працях вітчизняних фахівців у галузі фінансового контролю, але від цього не втрачає своєї актуальності й донині. Традиційно науковці розглядають проблемні питання, пов'язані з визначення сутності бюджетного контролю, його мети, завдань, принципів [1; 2; 3]: аналізом нормативно-правового регулювання та визначенням його місця в системі фінансового права [4], дослідженням видів, форм та методів [5]; аналізом правового статусу суб'єктів бюджетного контролю [6; 7]. Проте все ще залишається невирішеним ряд питань, до яких можна віднести визначення поняття системи бюджетного контролю, співвідношення його видів, форм і методів, правового регулювання окремих процедур бюджетного контролю та напрямів його удосконалення. Зокрема, існує багато дискусійних та остаточно невирішених питань щодо уніфікації єдиних підходів до проведення бюджетного контролю, стандартизації аналітичних, контрольних бюджетних процедур, адаптації законодавства про бюджетний контроль до європейських і світових стандартів. Науковці вважають, що вирішення цих проблем є одним з найбільш актуальних завдань на сучасному етапі функціонування бюджетного контролю [8, с. 389], оскільки «відсутність єдиних уніфікованих стандартів заважає різним органам бюджетного

контролю координувати діяльність і більш тісно взаємодіяти з питань організації, проведення й реалізації матеріалів контролю (включаючи проведення спільних контрольних заходів, виконання контролю на основі доручень за взаємною домовленістю тощо), погоджувати цілі, завдання контролю, засоби й методи їх досягнення, уніфікувати методики розкриття порушень, зловживань та інших відхилень у межах різних об'єктів» [9, с. 98]. Водночас зарубіжні вчені та практики у сфері бюджетного контролю навіть не дискутують щодо необхідності впровадження уніфікації та стандартизації, їх більше цікавлять питання поширення й всеохоплюючого використання міжнародних стандартів, які регулюють порядок і методику проведення державного та незалежного аудиту і на їх основі використання послуг незалежних аудиторів у державному секторі [9, с. 98].

Розробці пропозицій уніфікації та стандартизації бюджетного контролю повинно передувати уточнення таких понять, як «бюджетний контроль», «органи бюджетного контролю», «уніфікація», «стандартизація», «державний аудит».

Вчений П. П. Латковський вказує на розмаїття термінів, які використовуються в науковій літературі та законодавстві для визначення бюджетного контролю: «бюджетний контроль», «фінансово-бюджетний контроль» [10; 11, с. 98], «контроль за дотриманням бюджетного законодавства» [10], «фінансовий контроль у бюджетній сфері» [12, с. 195], «фінансовий контроль у бюджетному процесі» [13, с. 15], «міжбюджетний контроль» [14, с. 120] тощо. При цьому науковець підтримує критичні зауваження В. Д. Чернадчука щодо терміна «фінансово-бюджетний контроль», підкреслюючи, що «заслуговує на увагу критична думка В. Д. Чернадчука: «Застосування такого терміна є деякою мірою невдалим, оскільки має місце поєднання загального та його частини: бюджетний контроль є видом фінансового контролю, який, у свою чергу, є видом державного контролю» [7, с. 227].

Різноманітність тлумачення поняття «бюджетний контроль» є наслідком відсутності законодавчого визначення цього терміна у бюджетному законодавстві України та роз'яснення його змісту. Так, у Бюджетному кодексі України використовуються терміни «фінансовий контроль», «контроль за дотриманням бюджетного законодавства», «внутрішній контроль», «зовнішній контроль» тощо, під якими,

власне, і розуміється бюджетний контроль. Проте доцільно погодитися з думкою П. П. Латковського, що існуючі визначення поняття бюджетного контролю «в основному не суперечать один одному, автори вкладають у них власне розуміння одного й того ж самого бюджетно-правового явища, виділяючи ті ознаки, які, на їх думку, є найбільш суттєвими для розкриття змісту цього поняття» [4, с. 35]. Враховуючи, що бюджетний контроль є одним із видів державного контролю, має спільні ознаки з іншими його видами (державним фінансовим контролем, внутрішнім фінансовим контролем), водночас відрізняється власними особливостями, його поняття можна тлумачити як діяльність уповноважених органів контролю, спрямовану на бюджетний процес з метою забезпечення досягнення його мети з подальшим можливим застосуванням заходів корегування та впливу за порушення норм чинного законодавства.

Важливим для розуміння сутності бюджетного контролю є встановлення суб'єктно-об'єктних аспектів цієї діяльності. Як вид контрольної діяльності, він являє собою взаємодію об'єкта і суб'єкта, активність якого направлена на об'єкт пізнання, при цьому кожен суб'єкт притримується відповідних принципів, формує алгоритм своїх дій і механізм їх здійснення, а відтак, контроль здійснюється на певних етапах із застосуванням відповідного інструментарію.

Провівши порівняльний аналіз наукових поглядів на систему суб'єктів бюджетного контролю, можна зробити висновок про особливу дискусію та полярність думок учених щодо складу цієї системи. Так, значна група науковців у своїх дослідженнях обмежує коло суб'єктів бюджетного контролю спеціалізованими державними контролюючими органами [4; 15; 16 та ін.], мотивуючи тим, що саме вони виконують основні функції контролю за бюджетним процесом. Інші науковці, навпаки, розширюють коло суб'єктів бюджетного контролю, включаючи органи законодавчої, виконавчої влади та громадськість, аргументуючи тим, що «громадський контроль є необхідною передумовою і першоосновою ефективності бюджетного контролю, оскільки без дієвості механізмів суспільного вибору та контролю з боку громадських інститутів неможливим є оптимальна реалізація завдань бюджетного контролю на рівні представницької та виконавчої влади» [17, с. 3; 18, с. 32 та ін.]. Певна група науковців виокремлює суб'єктів бюджетного контролю, поділяючи їх на категорії:

– суб'єктів, які здійснюють загальний бюджетний контроль за дотриманням бюджетного законодавства (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, органи місцевого самоврядування, місцеві державні адміністрації, інші державні органи у межах, визначених законом);

– суб'єктів, які здійснюють спеціалізований бюджетний контроль – контроль за дотриманням бюджетного законодавства (Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, органи Державної фінансової інспекції України (нині – ДАСУ), органи Державної казначейської служби України, спеціальні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади) [19, с. 111; 20; 6; 21; 22, с. 66].

Деякі вчені для окреслення кола органів бюджетного контролю поділяють їх на зовнішні та внутрішні, при цьому до першої групи відносять незалежні конституційні органи, які виконують контрольні функції у межах наданих їм конституційних повноважень (Верховна Рада України, Президент України і КМУ, Рахункова палата України), а до внутрішнього – органи, які здійснюють бюджетний контроль у межах виконавчої гілки державної влади (Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад) [23, с. 132; 24, с. 41].

І хоча розмаїття думок учених щодо системи органів бюджетного контролю, в першу чергу, залежить від мети наукового дослідження (на рівні системи контролю державних фінансів або на рівні контролю місцевих бюджетів), усі вони підкреслюють, що проблеми контролю у сфері бюджету залишаються і спричинені багатьма факторами, серед яких вагоме місце займають проблеми інституційного характеру та взаємозв'язків між суб'єктами бюджетного контролю. Як наслідок, законодавча та виконавча влада не отримує цілісної інформації про стан бюджетної дисципліни в державі.

Вважаємо за необхідне підтримати погляди тих науковців, які до системи органів бюджетного контролю відносять Рахункову палату України, Державну казначейську службу України, Державну аудиторську службу України, спеціальні підрозділи міністерств та

інших центральних органів виконавчої влади, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад, оскільки вони опосередковано або безпосередньо здійснюють контроль бюджетного процесу, який, відповідно до Бюджетного кодексу України, передбачає «складання, розгляд, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контроль за дотриманням бюджетного законодавства» [9]. Законодавче закріплення поняття «орган бюджетного контролю» та визначення системи цих органів забезпечить можливість уніфікації, стандартизації й узгодженості контролю за бюджетним процесом, що є важливим фактором його посилення в умовах переходу на міжнародні стандарти обліку, звітності та співробітництва з контролюючими органами зарубіжних країн. На нашу думку, відсутність єдиних уніфікованих стандартів бюджетного контролю є однією з перешкод для належного виконання уповноваженими органами своїх обов'язків і завдань, координації та оцінки ефективності їхньої діяльності, а це негативно позначається на якості проведення контрольних заходів та боротьбі з порушниками бюджетного законодавства й бюджетної дисципліни.

Поняття «уніфікація» тлумачиться словником сучасної української мови як «зведення чого-небудь до єдиної форми, системи, єдиних нормативів» [25, с. 1297]. У правовій сфері уніфікація визначається як «процес приведення права до єдиної системи, усунення розбіжностей і надання одноманітності правовому регулюванню подібних видів суспільних відносин» [26, с. 921]. Першочерговим у процесі уніфікації бюджетного контролю П. П. Латковський вбачає потребу у термінологічній уніфікації, яка зумовлюється тим, «що одне і те саме бюджетно-правове явище називається різними термінами, або одним терміном охоплено декілька, інколи навіть різних, явищ, на що вже зверталась увага» [4, с. 197]. Думку науковця підтримує та доповнює Д. Долбнєва, яка вказує на необхідність уніфікації критеріїв для оцінки діяльності органів бюджетного контролю, єдиної інформаційної бази, методики розкриття порушень, зловживань та інших відхилень у межах різних об'єктів контролю бюджетного процесу [9, с. 97]. Такої ж позиції дотримується науковець М. Б. Гупаловська, яка в дисертаційному дослідження «Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України» обґрунтовує потребу в «уніфікації термінології бюджетного

контролю шляхом законодавчого її закріплення» [17, с. 3]. Погоджуємося з пропозиціями вказаних науковців та висновками П. П. Латковського, який підкреслює, що результатом проведеної уніфікації має стати єдиний термінологічний масив контрольно-бюджетної термінології із сучасними завершеними їх визначеннями, усунення розбіжностей під час визначення стадій бюджетного контролю, процесуального порядку їх здійснення, а також забезпечення одноманітності у наукових поглядах на сутність стадій бюджетного контролю [4, с. 197]. Як наслідок – створення підґрунтя для подальшої уніфікації систем документування, методичної та інформаційної сумісності, єдності вимірювання й оцінювання ефективності контрольних заходів, посилення взаємодії між усіма органами бюджетного контролю, в результаті чого – поєднання зусиль усіх суб'єктів та економія всіх видів ресурсів, які використовуються під час проведення їхньої контрольної діяльності.

Одним з методів уніфікації бюджетного контролю є стандартизація тобто встановлення норм, правил і характеристик, єдиних та загальноприйнятих для всіх учасників контрольної діяльності. Словникове тлумачення визначає стандартизацію як «встановлення єдиних норм і вимог ... запровадження єдиних типових форм організації, здійснення чого-небудь» [25, с. 1187] або як «діяльність компетентних державних органів та інших органів та організацій, пов'язана з розробленням, схваленням, прийняттям, впровадженням, переглядом, змінами та припиненням дії стандартів» [27, с. 616]. Вітчизняна практика регламентації бюджетного контролю свідчить, що кожен суб'єкт розробляє і використовує власні нормативно-правові акти, які мають вузько спеціалізоване спрямування. І хоча в більшості з них є посилання на Бюджетний кодекс України як базовий законодавчий акт, однак між цими документами немає системного зв'язку, який би сприяв формуванню єдиного правового поля системи бюджетного контролю. Для прикладу, зарубіжна практика здійснення бюджетного контролю передбачає використання уніфікованих підходів до застосування стандартів Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) ISSAI (Міжнародні стандарти вищих органів аудиту) у поєднанні з міжнародними стандартами аудиту (МСА) і внутрішніми стандартами бюджетного контролю.

В Україні були здійснені спроби стандартизації норм та основних засад державного фінансового контролю. Так, 2002 та 2004 роках Головним контрольно-ревізійним управлінням України (нині ДАСУ) відбулося затвердження дев'яти стандартів державного фінансового контролю, які передбачали приведення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил для створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [28]. 2011 року після затвердження постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку 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» [29] ці стандарти були відмінені. На виконання вказаної постанови, згідно з наказом Міністерства фінансів України, набули чинності «Стандарти внутрішнього аудиту» [30] для державного сектору, які є чинними і донині. Проте вони мають вузьку спрямованість за сферою використання, оскільки розроблені для визначення єдиних підходів до організації та проведення лише внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій у міністерствах й інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а також здійснення належної оцінки якості такого аудиту [9, с. 100]. 2004 року Рахунковою палатою України був затверджений стандарт «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [31]. Він встановлював правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів), однак ця спроба зазнала значної критики з боку науковців та практиків, оскільки документ містив ряд упущень стосовно положень Закону України «Про Рахункову палату» [32]. Зокрема, науковці вказували, що «стандарт Рахункової палати не містить тих принципів, які визначають уніфікацію підходів до проведення аудитів

і перевірок у самій Рахунковій палаті, а отже, відсутня висока якість заходів, що проводяться, та їх відповідність сучасним потребами державного управління» [9, с. 99].

Вважаємо нагальною потребою продовження практики стандартизації бюджетного контролю, що сприятиме створенню таких нормативних або точніше технологічних правил, які б чітко і логічно упорядкували процедури бюджетного контролю як у цілому, так і за окремими видами з метою досягнення його уніфікованості. При цьому необхідно враховувати, що система стандартів бюджетного контролю має структурно відповідати системі органів бюджетного контролю, яка містить у собі дві підсистеми – зовнішнього та внутрішнього контролю. До підсистеми зовнішнього бюджетного контролю належить Рахункова палата, тобто орган, сформований законодавчою (представницькою) владою. Контроль, що здійснюється відповідними органами виконавчої влади (Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України), входить до підсистеми внутрішнього державного фінансового контролю, а також у спеціальні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад. Кожен із вказаних органів бюджетного контролю – вищий державний, регіональні чи місцеві – мають свою функціональну нішу, виконують різні завдання, використовують різні методи, правила та процедури контролю, а головне, що їх поєднує – єдина мета, спрямованість контрольних дій на бюджетний процес та застосування аудиту як основної форми контролю (крім Державної казначейської служби України). Тому їх контрольну діяльність варто уніфікувати такими групами стандартів, які встановлюють для них загальні правила й процедури, причому на всіх рівнях: державному, регіональному, місцевому.

На нашу думку, найбільш раціональним було б використати підхід до побудови стандартів бюджетного контролю, який застосовано в Міжнародних стандартах вищих органів державного аудиту (ISSAI) [33]. Більше того, що Рахункова палата 2019 року почала проведення пілотних фінансових аудитів за міжнародними стандартами з урахуванням українського законодавства, що дозволяє використовувати підтверджені показники під час здійснення аудиту ефективності, а об’єктам аудиту – мобілізувати фінансову дисципліну й управління бюджетними коштами.

На підставі аналізу і групування оприлюднених на офіційному сайті ISSAI міжнародних стандартів у сфері державного аудиту структуру системи стандартів бюджетного контролю можна представити у вигляді чотирьох рівнів зі встановленням систематичного кодування. Перший і другий рівні присвячені інституційним вимогам до органів бюджетного контролю, третій рівень відображає фундаментальні принципи проведення бюджетного контролю, а на четвертому містяться оперативні керівництва щодо організації планування, здійснення бюджетного контролю та звітування про його результати з урахуванням специфіки та повноважень кожного суб'єкта контролю. Загальна структура стандартів бюджетного контролю показана в таблиці 2.4.

Особливу увагу необхідно зосередити на розробці стандартів четвертого рівня, в яких пропонується визначення ключових понять, відповідно до міжнародної термінології (фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності), місця аудитів у контролі бюджетного процесу, предмета дослідження, критеріїв оцінки отриманих аудиторських доказів, документування ходу та результатів аудитів тощо. Зокрема, аудит бюджетного процесу можна розглядати як систематичний процес об'єктивного отримання й оцінки доказів з метою з'ясування відповідності інформації або фактичних умов встановленим критеріям функціонування бюджетного процесу.

Фінансовий аудит фокусується на визначенні відповідності представленої інформації бюджетної звітності вимогам нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для висловлення аудитором своєї думки стосовно того, що бюджетна й інша звітність використання бюджетних коштів не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки [34].

Аудит ефективності зосереджується на проблемах складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів і звітування про їх виконання відповідно до принципів економічності, ефективності і результативності та визначення можливостей для удосконалення бюджетного процесу. При цьому аналізуються відповідність встановленим критеріям і причини відхилення від цих критеріїв. Мета полягає у наданні відповідей на сформульовані гіпотези аудиту та внесенні рекомендацій щодо поліпшення бюджетного процесу [34].

Таблиця 2.4

Загальна структура стандартів бюджетного контролю

Рівень стандартів	Зміст стандартів
Рівень 1. Базові принципи	Розкриття концептуальних підходів до здійснення бюджетного контролю, встановлення єдиної термінологічної основи, методології, структури системи органів бюджетного контролю, нормативно-правової бази тощо
Рівень 2. Необхідні умови функціонування органів бюджетного контролю	Розкриття принципів, на яких має ґрунтуватися бюджетний контроль, основних вихідних положень засобів, правил, що визначають природу і соціальну сутність, спрямованість і найсуттєвіші властивості цього виду контролю. Встановлення норм Кодексу етики працівників бюджетного контролю. Розробка кількісних та якісних критеріїв оцінки діяльності органів бюджетного контролю
Рівень 3. Загальні положення видів та форм бюджетного контролю	Розкриття фундаментальних принципів основних вихідних положень засобів, правил, методів, процедур попереднього, поточного та наступного контролю, який здійснюється з використанням різноманітних форм органами бюджетного контролю
3.1. Загальні положення аудиту бюджетного процесу	Розкриття якісних характеристик, що визначають положення, вимоги та підходи до організації аудиту бюджетного процесу, загальні підходи до його планування, здійснення та звітування про його результати
Рівень 4. Керівні положення видів та форм бюджетного контролю	Розкриття положень і вимог щодо видів та форм бюджетного контролю у розрізі кожного суб'єкта та з врахуванням специфіки його діяльності й повноважень, визначених законодавством
4.1. Керівні положення різних видів аудиту бюджетного процесу	1. Загальні стандарти аудиту бюджетного процесу: основні внутрішні документи; компетентність і підвищення кваліфікації працівників підрозділів аудиту; незалежність та об'єктивність аудиту бюджетного процесу. 2. Стандарти діяльності з аудиту бюджетного процесу: планування діяльності; ведення уніфікованої бази даних; використання ризик-орієнтованого підходу до організації аудитів; проведення аудиту; документування ходу та результатів аудиту; моніторинг врахування рекомендацій за результатами аудиту. 3. Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади

Аудит відповідності, у свою чергу, зосереджений на проблемах з'ясування відповідності визначеним критеріям за конкретною темою. При цьому оцінюється відповідність діяльності, фінансових операцій

та інформації в усіх суттєвих аспектах вимогам, що висуваються регулюючим органом до об'єкта аудиту [34]. Такий орган може визначати правила, закони, інструкції, бюджетні резолюції, політику, вимоги, умови або загальні принципи ефективності бюджетного процесу та діяльності посадових осіб об'єкта аудиту тощо.

Запропонована структура стандартів бюджетного контролю повинна стати важливою органічною частиною єдиної кодифікованої системи стандартів фінансового контролю в Україні, створення якої на сьогодні для нашої країни стало нагальною потребою.

Вироблення наукового підходу до формування системи бюджетного контролю та надання пропозицій щодо його уніфікації зумовлено необхідністю посилення гарантій законності у бюджетній сфері, створенням запобіжників для порушень бюджетного законодавства і відновлення довіри громадян до держави. Реалізація рекомендацій, обґрунтованих у цьому дослідженні, сприятиме створенню єдиної системи бюджетного контролю, яка могла б адекватно реагувати на численні соціально-економічні проблеми, забезпечувати єдність зв'язків між усіма гілками влади, охоплювати всі рівні й галузі бюджетної сфери і була б цілісною, побудованою на єдиних уніфікованих та стандартизованих принципах і нормах функціонування й виконання окреслених завдань з чітким визначенням органів бюджетного контролю та розподілом їхніх функцій і повноважень.

Список використаних джерел

1. Гетманець О. П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади: монографія. Харків: Екограф, 2008. 308 с.
2. Григор'єв Д. Поняття та особливості бюджетного контролю в Україні. *Фінансове право*. 2018. № 2. С. 124–130.
3. Савченко Л., Ярмак М. Проблеми правового закріплення принципів фінансового контролю: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2016. 172 с.
4. Латковський П. П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Одеса, 2017. 247 с.

5. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні / О. А. Шевчук: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 378 с.

6. Роменська К. М. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та його удосконалення. *Вісник Миколаївського національного університету ім. В. О. Сухомлинського*. Випуск 16. 2017. С. 782–786.

7. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Київ, 2010. 419 с.

8. Піхоцький В. Ф. Формування єдиної системи державного фінансового контролю – шлях до уніфікації та узгодженості контролю державних фінансів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 12. С. 388–393.

9. Долбнєва Д. Стан та необхідність стандартизації державного фінансового контролю в Україні. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. Випуск 1. С. 96–101.

10. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (редакція від 01.01.2020) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19

11. Монаєнко А. О. Фінансово-бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку: дис. ... канд. наук з держ. управління: 25.00.02. – Київ, 2006. – 204 с.

12. Монаєнко А. О. Особливості фінансово-бюджетного контролю в умовах формування фінансової і бюджетної системи. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2005. № 6. С. 195–196.

13. Макух О. В. Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України): автореф. дис. … канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Харків, 2009. 19 с.

14. Билінін Я. Щодо визначення об’єкта та предмета міжбюджетного контролю. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 8. С. 120–123.

15. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент. Київ: КНЕУ, 2002. 186 с.

16. Рожко О. Д. Суперечності бюджетного контролю в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2010. Випуск 4 (53). С. 20–26.

17. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: автореф. дис. ... економ. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопіль, 2012. 23 с.

18. Лубкей Н. П. Проблеми здійснення громадського контролю за використанням коштів місцевих бюджетів. *Фінансова система України. Наукові записки. Серія "Економіка"*. 2010. Випуск. 15. С. 32–36.

19. Грузіна І. А. Переваги застосування бюджетного менеджменту у процесі управління бюджетною системою України. *Вісник Харківського національного економічного університету ім. С. Кузнеця*. 2016. Випуск 1.12. С. 110–115.

20. Коломийчук Н. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі: дис. … канд. економ. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Тернопіль, 2012. 219 с.

21. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Київ, 2002. 205 с.

22. Завистовська Г. І. Урядовий фінансовий контроль в Україні: пріоритетні напрями розвитку та підвищення ефективності: дис. … канд. економ. наук: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Київ, 2019. 238 с.

23. Чумакова І. Ю., Шульга Н. В. Державний фінансовий контроль: підручник; за заг. ред. проф., д. е. н. О. А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2013. 379 с.

24. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України: дис. … канд. економ. наук: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Львів, 2018. 222 с.

25. Великий тлумачний словник сучасної української мови: словник / уклад. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ Перун, 2002. 1440 с.

26. Шемшученко Ю. С., Горбатенко В. П., Касяненько Ю. Я. та ін. Великий енциклопедичний юридичний словник; за ред. Ю. С. Шемшученка. Київ: ТОВ Видавництво «Юридична думка», 2007. 992 с.

27. Юридична енциклопедія: в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. Київ: Вид-во "Українська енциклопедія" імені М. П. Бажана, 1998–2004. Т. 5: П–С. 2003. 733 с.

28. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України: від 09.08.2002 № 168 (Втрата чинності від 31.08.2012). URL: http://zakon.rada. gov.ua/laws/show/168 (дата звернення: 16.09.2020)

29. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України: від 28.09.2011 № 1001 (Редакція від 27.12.2018). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101 (дата звернення: 16.09.2020)

30. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України: від 04.10.2011 № 1247 (Редакція від 13.09.2019 р.). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1247

31. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»: постанова Колегії Рахункової палати України: від 27.12.2004 № 28-6 (Втрата чинності від 10.11.2015). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/-show /28-6

32. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII (редакція від 02.01.2020) / Верховна Рада України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576

33. ISSAI GOV 9100 Керівні принципи щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору. URL: http://www.issai.org/ media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf

34. Lima Declaration Of Guidelines On Audition Precepts. *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*. URL: http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html

РОЗДІЛ 3
ПРОЦЕДУРИ І МЕТОДИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ У ГАЛУЗІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Аналіз існуючих підходів до проведення державного податкового аудиту в Україні

У період реформування системи оподаткування в Україні все більшої ваги набувають питання удосконалення податкового контролю, важливим елементом якого є державний податковий аудит.

У статті 61 Податкового кодексу України податковий контроль визначено як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Статтею 62 Податкового кодексу України встановлено такі способи здійснення податкового контролю:

– ведення обліку платників податків;

– інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;

– перевірки та звірки відповідно до вимог Податкового кодексу України, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;

– моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

На нашу думку, з перерахованих лише останні три способи можуть належати до способів державного податкового аудиту як одного з елементів податкового контролю (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Способи державного податкового аудиту

Погоджуємося з думкою про державний податковий аудит як процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок [2, с. 387]. У такому випадку податкова перевірка стає однією з тих класифікаційних ознак, які можуть бути притаманні державному податковому аудиту.

Податковим кодексом України передбачено проведення трьох видів перевірок: камеральна, фактична та документальна перевірка з наступною її деталізацією на підвиди. Документальні перевірки можуть бути:

– планові невиїзні;
– планові виїзні;
– позапланові невиїзні;
– позапланові виїзні;
– позапланові електронні;
– перевірка контрольованих операцій.

Камеральна, фактична та документальні перевірки між собою мають багато як спільних, так і відмінних рис в організації і методиці

проведення. Кожна з перевірок здійснюється у визначених податковим законодавством випадках, може мати свій предмет перевірки, особливості її проведення і документування.

Найбільш поширеними та дієвими є документальні перевірки, результати проведення яких можна дізнатися з таблиці 3.1.

З наведеної інформації видно, що кількість документальних перевірок майже за всіма показниками зменшується (за винятком проведених планових перевірок, результати яких узгоджено, юридичних осіб на спрощеній системі оподаткування та кількості «нульових перевірок» на виконання п. 78.2 Податкового кодексу України). Цей тренд можна пояснити ризик-орієнтованим характером здійснення державного податкового аудиту в Україні.

Впровадження в 2006–2007 рр. у діяльність на той час Державної податкової адміністрації України ризик-орієнтований системи відбувалося згідно з Двостороннім робочим планом з Податковою та митною адміністрацією Нідерландів «шляхом створення моніторингу податкової поведінки платника податків без втручання у його фінансово-господарську діяльність з метою викриття схем податкових зобов'язань та уникнення від оподаткування» [4]. Основними принципами управління ризиками в податковому контролі мали бути: принцип дотримання обмежень, принцип відповідності реформам, принцип адресності, принцип економічності, принцип превентивності та принцип оцінки діяльності за ефективністю [5, с. 89]. Передбачалося, що вони дозволять впровадити ризик-орієнтовану систему, яка дасть можливість:

– здійснювати якісний відбір платників податків для прове¬дення податкового аудиту;

– визначити вид податкового аудиту й інші методи роботи з платниками податків;

– мінімізувати безрезультативні перевірки;

– скоротити витрати робочого часу на проведення податкового аудиту;

– аналізувати та систематизувати порушення податкового законодавства;

– упереджувати виникнення різноманітних схем ухилення від оподаткування;

– концентрувати зусилля податкової служби на найбільш пріоритетних питаннях і порушеннях податкового законодавства, які зумовлюють значні втрати бюджету [4].

Таблиця 3.1

Інформація щодо контрольно-перевірочної роботи юридичних осіб органами ДФС України в 2017–2019 рр.

№	Назва показника	Наростаючим підсумком з початку року станом на		
		30.11.2017	30.11.2018	30.11.2019
1.	Кількість проведених планових перевірок	3660	4 096	3 292
1.1.	Юридичних осіб	3660	4 096	3 292
1.1.1.	На загальній системі оподаткування	3426	3 846	3 000
1.1.2.	На спрощеній системі оподаткування	234	250	292
1.2.	Кількість «нульових перевірок», у тому числі:	509	317	209
1.2.1	перевірок філій	507	312	204
2.	Кількість проведених позапланових перевірок	13 654	12 726	9 384
2.1.	Юридичних осіб	13 654	12 726	9 384
2.1.1.	На загальній системі оподаткування	11 701	11 595	8 730
2.1.2	На спрощеній системі оподаткування	1 953	1 131	654
2.2.	Кількість «нульових перевірок», у тому числі:	5 454	4 421	2 971
2.2.1.	з ініціативи платників податків (за підставами п. 78.1, 78.2 ст. 78 ПКУ)	4888	3 514	2 233
	пп. 78.1.7 п. 78.1 ст. 78 ПКУ (припинення юридичної особи)	4 782	3 326	2 081
	пп. 78.1.9 (скарга про ненадання податкової накладної покупцю або порушення правил заповнення податкової накладної)	2	0	0
	п. 78.2 (на прохання платника податків)	104	188	152
2.2.2.	з ініціативи інших органів (за підставами п. 78.1 ст. 78 ПКУ)	503	679	283
	пп. 78.1.1 (отримано повідомлення банків про порушення термінів розрахунків у сфері ЗЕД)	399	650	281
	пп. 78.1.11 (отримано судове рішення суду (слідчого судді))	104	29	2

Джерело: за даними ДФС України [3].

Підсумки роботи місії Світового банку в Державній податковій адміністрації України (21–29 травня 2009 р.) засвідчили ефективність застосування ризик-орієнтованої системи. Зокрема, 2007 р. були проведені виїзні перевірки приблизно на 93 тис. підприємств, тоді як 2008 р. – на 67 тис. підприємств, що на 26 тис. підприємств менше. Впровадження ризик-орієнтованої системи дозволило значно збільшити суму донарахувань за результатами цих перевірок. Порівняно з 2007 р., коли завдяки кожній перевірці було донараховано 9 тис. 640 грн, 2008 р. кожна перевірка забезпечила надходження на суму 13 тис. 142 грн, що на 36 % більше [6]. За іншими даними, впродовж 2011–2017 рр. відбулося зменшення кількості перевірок з 153,3 тис. шт. (планові перевірки – 23,8 тис. шт., позапланові перевірки – 129,5 тис. шт.) до 19,0 тис. шт. (4,0 тис. шт. та 15,0 тис. шт., відповідно). За результатами перевірок, 2012 р. було донараховано юридичним особам 7,0 млрд грн, фізичним особам-платникам податків – 1,35 млрд грн, 2017 р. донарахування становили, відповідно, 15,0 млрд грн та 1,3 млрд грн [7].

Варто зазначити, що в Україні відбувається постійне вдосконалення організації роботи щодо здійснення податкового аудиту. Стратегічні напрями організації роботи щодо здійснення податкового аудиту спрямовані на:

а) удосконалення форм і методів аналітичної роботи стосовно відбору платників для проведення податкового аудиту;

б) підвищення якості й ефективності контрольно-перевірочної роботи у процесі проведення податкового аудиту [8, с. 196].

Проаналізуємо існуючий підхід до відбору платників для проведення податкового аудиту.

Встановлені Податковим кодексом України податкові перевірки, залежно від виду, мають свою специфіку «відбору» платника податків. Наразі проведення камеральних, фактичних і документальних позапланових перевірок здійснюється або у зв’язку з настанням визначених Податковим кодексом України обставин (у такому випадку призначаються фактичні та документальні позапланові перевірки), або регулярно (призначаються камеральні перевірки). Варто зауважити, що серед підстав для проведення документальної позапланової перевірки є отримана податковим органом у результаті

відпрацювання податкових ризиків інформація про участь платника податку в схемах ухилення від оподаткування.

Відбір платників податків для документальних планових перевірок має суто ризик-орієнтований характер та регулюється наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 26.03.2018 № 386 «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків») [9]. Згідно з цим Порядком відбір платників податків відбувається за результатами аналізу їх фінансово-господарської діяльності та відповідності визначеним критеріям ризиків несплати податків. Для кожного розділу плану-графіка встановлено критерії, які враховують специфічні аспекти діяльності певної групи платників податків і можуть вказувати на ризик несплати податків (табл. 3.2).

Робота з податковими ризиками передбачає створення та використання єдиної бази податкових порушень і загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень. За рахунок постійної контрольної роботи, в умовах виникнення нових видів, форм і методів господарської діяльності база даних податкових порушень буде постійно змінюватися, доповнюватися новими порушеннями. При цьому деякі порушення можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись [10]. Останнє потребує уточнення критеріїв ризиковості та внесення відповідних змін до Порядку.

Проаналізуємо інший напрям організації роботи щодо здійснення податкового аудиту – це підвищення якості й ефективності контрольно-перевірочної роботи в процесі проведення податкового аудиту.

27 вересня 2016 р. Міністерством фінансів України було затверджено та надіслано Голові Державної фіскальної служби України ключові показники ефективності (Key Performance Indicators – KPI) в реформі ДФС. KPI були надіслані разом з листом міністра фінансів до голови ДФС, в якому визначалися стратегічні цілі та завдання на 2016–2017 рр. Відповідна практика не нова, вона існує у багатьох країнах Європи, зокрема у Франції та Великобританії.

Таблиця 3.2

Розподіл критеріїв плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (станом на 14.01.2020)

Розділ плану-графіка	Ступінь ризику		
	високий	середній	незначний
I. Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб	28	20	7
II. Документальні планові перевірки фінансових установ, постійних представництв і представництв нерезидентів:			
– банків;	11	11	3
– небанківських установ;	11	12	6
– постійних представництв і представництв нерезидентів	6	6	3
III. Документальні планові перевірки платників податків – фізичних осіб	18	7	3
IV. Документальні планові перевірки платників податків – юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8	7	6

Голова ДФС України щомісячно зобов'язаний звітувати щодо виконання КРІ та офіційно оприлюднювати результати як на сайті ДФС України, так і на сайті Міністерства фінансів України. Ключові показники ефективності спрямовані на покращення керованості системою ДФС, зниження рівня корупції, людського фактора, рівня необґрунтованих перевірок і донарахувань, рівня податкового боргу. У цілому метою запровадження ключових показників ефективності було підвищення довіри громадян та бізнесу до роботи Державної фіскальної служби України. Однак КРІ не враховують ефективність здійснення аудиту окремими інспекторами, структурними підрозділами тощо.

Частково цей недолік було усунуто набранням чинності наказу ДФС України від 12.12.2017 № 840 «Про затвердження Порядку проведення оцінювання результатів службової діяльності державних службовців ДФС, її територіальних органів та спеціалізованих департаментів ДФС». Цей Порядок проведення оцінювання результатів службової діяльності державних службовців ДФС, її

територіальних органів і спеціалізованих департаментів ДФС визначає правові й організаційні засади оцінювання результатів службової діяльності державних службовців ДФС та її територіальних органів. Метою оцінювання є визначення якості виконання посадовими особами ДФС, її територіальних органів і спеціалізованих департаментів ДФС поставлених перед ними завдань, прийняття рішення щодо їхнього преміювання або потреби у професійному навчанні, планування службової кар'єри. На нашу думку, недоліком цього Порядку є те, що оцінювання результатів службової діяльності здійснюється щодо державних службовців ДФС, її територіальних органів і спеціалізованих департаментів ДФС, які займають посади, віднесені лише до категорій посад державної служби «Б» та «В», тоді як якість аудиту окремих податківців чи структурних підрозділів не оцінюється за єдиною методикою, що пояснюється її відсутністю.

Вирішення проблеми індивідуального оцінювання якості аудиту вбачаємо у розробці Стандарту якості аудиту, використання якого має бути обов'язковим для керівників підрозділів аудиту, безпосередніх керівників підрозділів аудиту за відповідними напрямами роботи, груп податкового контролю, інформаційно-аналітичних груп та підрозділів якості аудиту. Основними принципами дотримання Стандарту мають бути своєчасність здійснення заходів, повнота відображення, відповідність законодавству, наявність документальних доказів. Дотримання Стандарту якості аудиту має відбуватися на всіх етапах проведення податкової перевірки, починаючи з етапу її підготовки і закінчуючи етапом реалізації результатів такої перевірки.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.-gov.ua/laws/show/2755-17

2. Симоненко В. К., Костюк Б. В. Правові засади проведення податкового аудиту органами ДФС України. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2017. С. 384–392.

3. Контрольно-перевірочна робота / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota

4. Двосторонній робочий план на 2006–2007 роки. Підписаний Державною податковою адміністрацією України і Податковою та митною адміністрацією Нідерландів 20 листопада 2006 року / Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/528_025

5. Пелех С. Л. Принципи впровадження ризик-орієнтованого підходу в управлінні органами ДПС України. *Модернізація державної податкової служби України у контексті інноваційного розвитку*: матеріали науково-практичного семінару, 8 вересня. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. С. 91–97.

6. Підсумки роботи місії Світового банку в Державній податковій адміністрації України (21–29 травня 2009 р.) / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.-ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2009/print-59508.html

7. Угрин В. В. Прагматика здійснення податкового контролю в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/ pdf/8_2018/41.pdf

8. Пилипів Н. І., Фурса Т. П. Роль податкового аудиту в регулюванні економічних процесів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2013. Вип. 9, т. 2. С. 194–197.

9. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: наказ Міністерства фінансів України: від 02.06.2015 № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 26.03.2018 № 386 / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/priymalnya-gromadyan/dostup-do-publichnoi-inform/-naybilsh-zapituvani-dokumenti/72958.html

10. Визначення основних критеріїв (індикаторів) для відбору платників податків до Плану-графіка проведення перевірок / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/-arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2009/print-59502.html

11. Про затвердження Порядку проведення оцінювання результатів службової діяльності державних службовців ДФС, її територіальних органів та спеціалізованих департаментів ДФС: наказ ДФС України: від 12.12.2017 № 840 / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/72735.html

3.2. Податковий аудит у системі забезпечення економічної безпеки держави

У сучасних умовах нестабільності розвитку економіки забезпечення економічної безпеки, тобто досягнення стійкого економічного стану та його подальшого розвитку, є однією з ключових цілей кожної держави. Прагнення до досягнення економічної безпеки у державі розкриває всю складність і багатогранність цієї проблеми. З одного боку, забезпечення стабільності та стійкого економічного зростання потребує налагодженості та чіткої організації різних сфер діяльності держави. Зокрема, однією із складових економічної безпеки є податкова безпека. З іншого боку, економічна безпека впливає на всі сфери економіки та фінансів, включаючи і податки. Невизначеність, що властива ринковому середовищу, посилює ризикову складову оподаткування. Ступінь захищеності від податкових загроз і ризиків, що визначається рівнем безпеки, визначив появу поняття «податкової безпеки», що розглядається з теоретичних і практичних позицій на різних рівнях управління державою. Актуальність її стає все більш значна у зв'язку із впливом на економічне зростання держави.

Визначаючи сутність поняття «податкова безпека», необхідно враховувати роль і місце податків у забезпеченні національної економічної безпеки через реалізацію їх фіскальної та регулювальної функцій. Зважаючи на це, податкову безпеку варто розглядати як інтегровану підсистему економічної безпеки, яка впливає на забезпечення всіх її складників: інноваційно-технологічної, інвестиційної, енергетичної, сировинно-ресурсної, продовольчої, соціальної, експортної, імпортної та міжнародно-інтеграційної безпеки. Системою вищого порядку для податкової безпеки є фінансова безпека, яка визначається як одна з базових складників економічної безпеки. А економічна безпека, у свою чергу, належить до системи національної безпеки [7].

Сутність фінансової безпеки держави в цілому можна визначити як стан фінансової системи країни, за якого створюються необхідні фінансові умови для стабільного соціально-економічного розвитку країни, забезпечується її стійкість до фінансових шоків та

дисбалансів, створюються умови для збереження цілісності та єдності фінансової системи країни [9].

Податкова безпека – це такий стан податкової сфери держави, для якого характерним є захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкість і економічна незалежність податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства, здатність податкової системи до розвитку і вдосконалення, спроможність своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування і здатність системи оподаткування повною мірою реалізовувати усі функції податків як фіскальної так і регулюючої та соціальної з метою максимального узгодження інтересів держави і платників податків [5].

Таким чином, податки, податкова система і податкова політика є частиною системи економічної безпеки України як:

– особливий системний інструмент державного впливу на економічні та соціальні процеси, що відбуваються в державі;

– ресурс, яким володіє держава;

– фактор взаємного зв'язку держави і суб'єктів.

Податковий механізм може виступати як засіб забезпечення економічної безпеки або ставати джерелом посилення загроз і ризиків. Проблеми податкової системи можуть також і по-іншому вплинути на економічну безпеку, однак результат буде аналогічним – втрата значних фінансових ресурсів і підрив економічного стану держави. Серед найбільш істотних наслідків таких проблем можна виділити:

– тіньову економіку;

– наявність та збільшення суми податкового боргу;

– незаконне використання податкових пільг;

– незаконне виготовлення і збут підакцизних товарів;

– приховування і зниження об'єктів оподаткування;

– проведення сумнівних зовнішньоекономічних операцій [4].

У зв'язку з цим у сучасних умовах зростання загроз економічній безпеці держави виникає потреба у вивченні проблеми організації і взаємодії органів податкового аудиту в системі забезпечення економічної безпеки України. Узагальнення теоретичних положень у сфері забезпечення економічної безпеки, оцінка практики діяльності контролюючих, а також аналіз динаміки викликів і загроз податкової

безпеки дозволяє зазначити, що в основу трансформації державних економіко-правових відносин у сфері податкового аудиту закладені фактори, що впливають на розвиток податкової системи в Україні.

Податковий аудит є складовою податкового контролю. Згідно зі ст. 61.1 Податкового кодексу України податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6]. Податковий аудит має дві складові:

– контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків їх платниками;

– контроль за виконанням податкового законодавства фіскальними органами.

Пріоритетність податкового аудиту як напряму контрольної діяльності обумовлена значимістю податків і зборів як джерел доходів державного та муніципальних бюджетів [11].

Згідно зі статтею 41 Податкового кодексу України до контролюючих органів, які можуть здійснювати заходи податкового контролю, належать:

– органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

– митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які, відповідно до податкового законодавства, справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони чи вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони [6].

Податковий аудит як складовий елемент системи управління є необхідною умовою досягнення суспільної ефективності податкових відносин, забезпечуючи зворотний зв’язок платників податків як з органами державного управління, які наділені особливими правами і

повноваженнями з питань оподаткування, так і з державними органами, які ухвалюють рішення з питань встановлення нових і зміни умов справляння чинних податків. При цьому податковий аудит – не тільки завершальна стадія управління оподаткуванням, його результати варто розглядати і як відправну точку чергового циклу розподільних відносин з приводу формування централізованих грошових фондів, і як один з факторів стійкості бюджету, що досягається за рахунок стабільного приросту податкових доходів [11].

Податковий аудит – це діяльність посадових осіб органів податкової служби щодо спостереження за відповідальністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення і сплати податку податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених під час виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [3].

Концептуально податковий аудит виступає як процес реалізації продуктивної функції податкової системи через інститути податкового контролю.

Таким чином, система податкових відносин як частина фінансових відносин, пов'язаних з перерозподілом ВВП, у тому числі в інтересах економічної безпеки, реалізує свої функції в межах потоку грошових коштів зі сфери «бізнес» у сферу «бюджет». Така трансфертна здатність визначається як фіскальна функція податкового аудиту, що діє незалежно від рівня розвитку економіки.

Податковий аудит з позицій економічної безпеки знаходить своє вираження в податковому механізмі, що дозволяє виявляти незаконні потоки руху фінансових ресурсів, їх приховування.

На нашу думку, податковий механізм як організаційно-фінансова категорія управління податкового процесу об'єднує поняття:

– податкового права;
– оподаткування;
– податкової системи;
– податкової політики.

Отже, податковий механізм приводить у дію законодавчо оформлені систему оподаткування і податкову систему відповідно до прийнятої урядом концепції, стратегії і тактики податкової політики.

Сутність податкового аудиту можна розглядати з кількох позицій:

– як функцію, елемент державного управління економікою;

– як особливу діяльність, що випливає із сутності податкових відносин, щодо виконання податкового законодавства, що здійснюється уповноваженими органами державної виконавчої влади, виконавчими органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами і посадовими особами.

Важливо визначити кінцеву (стратегічну) мету податкового аудиту з боку держави, контрольна діяльність якого спрямована на створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни, коли виключаються або зводяться до мінімуму порушення податкового законодавства. Тому податковий аудит повинен бути націлений на запобігання порушенням податкового законодавства, а також на постійне виявлення і вилучення з бюджетної системи недоїмок за податками, про що свідчать широкі повноваження, надані податковим органам щодо примусового стягнення, застосування способів забезпечення і реструктуризації заборгованості з податків і зборів.

Основна стратегічна мета податкового аудиту конкретизується в таких завданнях:

– правильність обчислення, своєчасне і повне відрахування податків і зборів до бюджету;

– невідворотність покарання порушників податкового законодавства;

– попередження порушень податкового законодавства;

– відшкодування шкоди, заподіяної державі внаслідок порушення податкового законодавства.

Варто зазначити, що саме податковий аудит уможливлює кількісне відображення податкових надходжень та їх зіставлення з потребами держави у фінансових ресурсах для підтримки її безпечного існування. Податковий аудит надає змогу оцінити ефективність податкового механізму, забезпечує контроль за рухом фінансових ресурсів, допомагає виявити потребу у внесенні змін до податкової системи, в тому числі, податкової політики. Податковий аудит – елемент, що формує конструкцію податкового механізму. Його функції охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються щодо окремих податків, податкових груп, груп

платників податків, територій тощо. Податковий аудит пронизує економіку як по вертикалі, так і горизонталі і, таким чином, забезпечує дотримання законодавчих основ оподаткування, правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. При цьому принциповим є виконання основної вимоги до податкового аудиту, що випливає з відомих давніх принципів оподаткування: аудит повинен забезпечувати значно більше коштів, ніж витрачається на його здійснення [8].

Податковий аудит здійснюється на основі відповідних принципів, які можна поділити на дві групи. До першої групи входять загальні принципи контрольної діяльності, а саме: безоплатність здійснення; правомочність; професіоналізм; визначеність предмета контролю; координація та взаємодія органів контролю; всебічність, повнота та об'єктивність дослідження обставин, що пов'язані з перевіркою податкового законодавства; превентивність. Друга група містить специфічні принципи процедури податкового контролю: регламентованість; презумпція невинуватості платника податків; збереження податкової таємниці; забезпечення оптимального поєднання фіскальної та регулювальної спрямованості податкового контролю; швидкість і послідовність перевірних дій; недопущення завдання шкоди платнику податків. Крім зазначених принципів, податковий аудит обов'язково повинен базуватися на таких конституційних принципах: законності, поваги та забезпечення прав людини (громадянина), гуманізму, рівності прав людини (громадянина) перед законом [2].

Також варто зауважити, що під час формулювання принципів у сфері податкового аудиту необхідно враховувати і вимоги чинних законодавчих та інших нормативно-правових актів у сфері контролю, таких як:

1. Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів.
2. Податковий кодекс України.
3. Закони України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», «Про Рахункову палату», «Про аудиторську діяльність».
4. Міжнародні стандарти аудиту.
5. Лімська декларація (INTOSAI).

6. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД, якими визначені ряд принципів, регламентованих до застосування [2, с. 132].

Податковий аудит як елемент державного податкового контролю може включати в себе перевірку правильності нарахування та сплати таких податків і зборів:

– податок на прибуток;
– ПДВ;
– податок на доходи фізичних осіб;
– місцеві податки і збори;
– інші податки;
– дотримання вимог валютного та іншого законодавства.

Методи аудиту можна систематизувати за такими видами: загальнонаукові (методи історичності, логічності, системності й інші); властиві аудиту (спеціальні та методи суттєвості); нормативно-правові; емпіричні або сенсорні (деталізації, групування, елімінування тощо); методи інших наук (інформаційні, статистичні, комбінаторні, аналітичні й інші) [10].

Податковий аудит, що здійснюється податковими органами, створює умови для ефективного функціонування податкової системи, сприяючи тим самим реалізації податкової політики держави шляхом своєчасного і повного формування його фінансової бази.

Організація податкового аудиту – це комплексне поняття, що включає найважливіші елементи, що відображені на рис. 3.2.

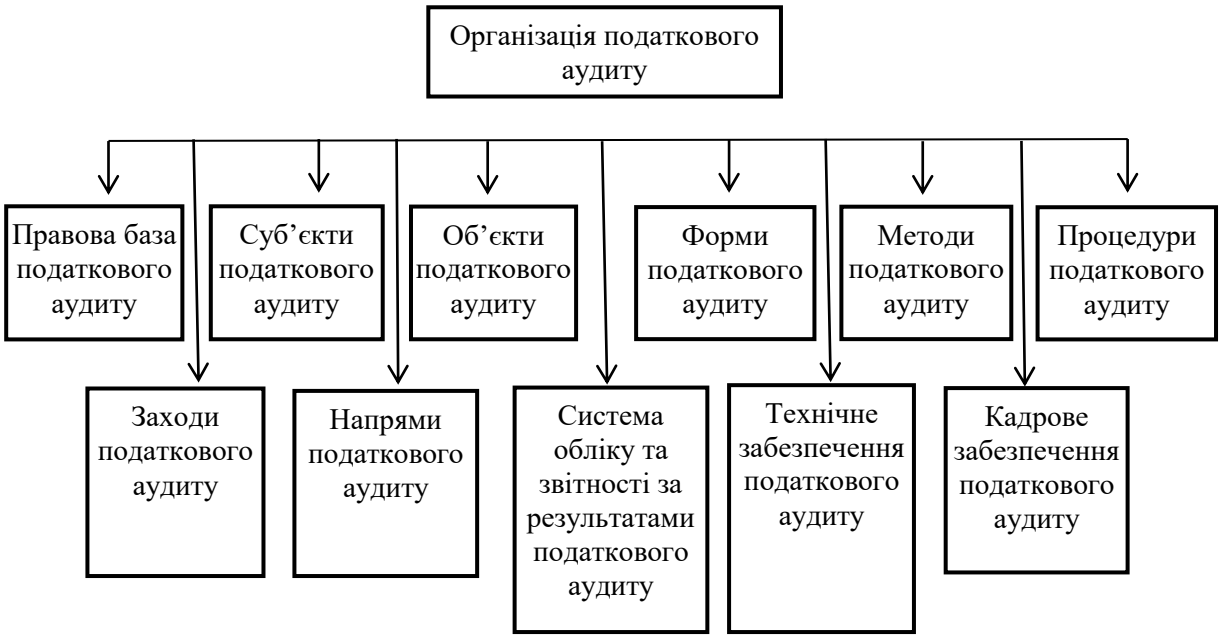


Рис. 3.2. Схема організації податкового аудиту

У цьому контексті варто зазначити важливе значення взаємодії податкових та правоохоронних органів, що направлено на забезпечення економічної безпеки України. Потреба у такій взаємодії обумовлюється рядом факторів:

– наявністю загальних цілей і завдань щодо забезпечення законності господарської діяльності, а також попередження, виявлення і розкриття правопорушень, скоєних суб'єктами фінансово-господарської діяльності;

– звуженням сфери державного фінансового аудиту за станом і результатами використання товарно-матеріальних цінностей і грошових ресурсів в умовах економічної незалежності суб'єктів фінансово-господарської діяльності;

– реалізацією комплексного підходу до збору, аналізу й оцінки відповідної інформації у сфері економіки;

– реальною можливістю успішного використання в боротьбі зі злочинністю у сфері економіки, засобів і методів оперативно-розшукової діяльності.

Дослідження науковцями основних напрямів розвитку механізмів податкового аудиту в системі забезпечення економічної безпеки дало змогу виявити ряд істотних проблем. До таких проблем варто віднести:

– недосконаліть законодавчої бази, що регулює економічну діяльність платника податків, починаючи з моменту їх реєстрації як платників податку;

– неефективність чинної податкової системи України;

– недостатній рівень взаємодії правоохоронних та податкових органів у сфері протидії економічних і податкових злочинів;

– перманентна криміналізація українських податкових органів.

Загалом на сьогодні податкова система України здебільшого являє собою фактор виникнення загроз економічній безпеці, ніж є її ресурсом забезпечення. З метою поліпшення ситуації можливе прийняття таких заходів:

– удосконалення податкового законодавства у сфері податкового контролю й аудиту;

– збільшення ступеня відкритості фінансової інформації щодо діяльності організацій;

– підвищення податкової культури платників податків та їх податкової дисциплінованості;

– розробка та модернізація заходів щодо боротьби з тіньовою економікою;

– підвищення кваліфікації працівників податкових органів, контроль за дотриманням ними відповідних норм здійснення податкового аудиту;

– формування комплексу організаційних і правових заходів щодо попередження, контролю і припинення ухилення від оподаткування [1].

Таким чином, податковий аудит як форма податкового контролю й елемент управління податкового процесу є необхідною умовою існування ефективної податкової системи, яка, в свою чергу, забезпечує фінансову безпеку країни як найважливішу складову економічної безпеки. Він виступає як завершальна стадія управління податковим адмініструванням і є одним з елементів методики планування податкових доходів бюджетної системи країни. Створення сучасної системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни, яка здатна забезпечити законність дій платників податків під час визначення податкових зобов'язань перед державою і своєчасність їх виконання, є ключовою метою державного податкового аудиту.

Список використаних джерел

1. Васюк Ю. М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект; автореф. … к.н. з держ.упр., спец. 25.00.02. Київ, 2015. 20 с.

2. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.

3. Васькович І. М., Баран М. М. Податковий аудит в системі державного контролю України. Вісник *Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. С. 201–206.

4. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2012. Вип. 37. С. 35–40.

5. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави / за заг. ред. О. В. Кендюхова. Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. Т. 2. Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ», 2013. 392 с.

6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/-laws/show/2755-17

7. Подік І. І., Гончаров Ю. В. Податкова складова економічної безпеки України: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2017. 210 с.

8. Потернак Ю. П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. URL: http://www.lvduvs.edu.ua/-documents_pdf/visnyky/nvse/01_ 2013/13pyupebd.pdf

9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: наказ Мінекономрозвитку України: від 29.10.2013 № 1277. URL: http://search.ligazakon.ua/-l_doc2.nsf/link1/ME 131588.html.

10. Проскура К. П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 43–48.

11. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: автореф. … к.ю.н. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2018. URL: https://lpnu.ua/research/disscoun/d-3505219/yasko-igor-vitaliyovych

3.3. Напрями удосконалення та шляхи підвищення ефективності податкового аудиту в Україні

Сучасні економічні та політичні процеси в Україні зумовлюють необхідність формування податкової системи на якісно новому рівні, суттєво наближеному до європейських стандартів. Основною запорукою євроінтеграції мають стати детінізація економіки, подолання корупції, зміцнення довіри між державою та бізнесом, стабілізація податкового законодавства, підвищення ефективності й удосконалення податкового контролю.

Податковий аудит виділяють як один з різновидів спеціального державного контролю, який здійснюється податковими органами за належним виконанням платниками податків покладеного на них обов'язку щодо своєчасної та повної сплати до бюджету податків та інших обов'язкових платежів, які входять до податкової системи України.

Варто зазначити, що ефективність і дієвість податкового аудиту залежить від чіткого визначення та законодавчого закріплення його

об'єкта й предмета, який характеризується рівнем мобілізації в бюджетну систему податкових доходів та інших обов'язкових платежів, повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування, якістю податкових перевірок, зниженням кількості судових розглядів і скарг платників податків на дії суб'єктів податкового аудиту, скороченням часу на контакти з платниками податків.

Податковий аудит на сучасному етапі розвитку характеризується тенденцією до наближення європейським стандартам, однак темпи реформування системи адміністрування податків в Україні надто повільні. Основними дестабілізуючими факторами, що впливають на ефективність податкового аудиту, є:

– недостатня уніфікація вітчизняного податкового законодавства з міжнародним;

– відсутність комплексних методів оцінки та системного моніторингу контрольно-перевірочної роботи податкових органів;

– недосконале методичне забезпечення процедурних питань податкового аудиту, низький рівень його автоматизації;

– відсутність підходів до гармонізації взаємовідносин учасників контрольно-перевірочного процесу;

– інституційні деформації і перекоси щодо податкової культури, дисципліни і свідомості платників податків унаслідок зростання податкового навантаження і трансакційних витрат у системі адміністрування податків.

Аналіз Податкового кодексу України дозволяє визначити сильні та слабкі сторони податкових органів у процесі здійснення податкового аудиту (табл. 3.3).

Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику та здійснює податковий аудит. Стосовно інших державних органів, які також задіяні у процесі адміністрування податків, вони, як правило, поряд із своїми основними функціями здійснюють окремі контрольні функції щодо нарахування та сплати окремих податків, обов'язкових зборів і платежів, при цьому не належать до податкових органів. Таким чином, з метою підвищення ефективності податкового аудиту необхідним є виключення дублювання функцій і забезпечення взаємодії контролюючих органів. На вирішення цієї проблеми спрямовано ряд нормативно-правових актів.

Таблиця 3.3

Слабкі та сильні сторони системи податкового аудиту

Система податкового аудиту	
Сильні сторони	Слабкі сторони
Упорядковано податкове законодавство шляхом його об'єднання в Податковому кодексі України	Відсутність регламентації: кількості осіб, які можуть здійснювати податкові перевірки; періодичності здійснення фактичних перевірок
Законодавчо закріплено способи здійснення податкового аудиту; виділено категорію «великі платники податків», створено спеціалізовані центри для їх обслуговування	Недосконале методичне забезпечення процедурних питань податкового аудиту та недостатній рівень його автоматизації
Знижено тривалість податкових перевірок	Відсутність комплексних методів оцінювання та системного моніторингу контрольно-перевірочної роботи податкових органів
Розширено використання електронного звітування платників податків, запроваджено електронні перевірки. Зазначене дозволило суб'єктам бізнесу дещо мінімізувати їх безпосередній контакт з податковими інспекторами	Нівелювання прогресивними економічними і превентивними методами податкового аудиту
Створено інституційні передумови для: впровадження ризик-орієнтованого підходу до відбору платників податків для перевірок; здійснення податкового аудиту за трансфертним ціноутворенням	Недосконаліть практичної реалізації ризик-орієнтований системи відбору платників податків для перевірок і неврахування їх специфіки під час планування контрольно-перевірочних заходів;
Дещо спрощено процедуру оскарження платниками податків рішень інспекторів за результатами перевірок, зокрема збільшено терміни подання заперечень суб'єктами бізнесу за результатами перевірок з трьох до п'яти днів	Недостатня уніфікація вітчизняного податкового законодавства з міжнародним
Активізовано використання платниками податків реєстраторів розрахункових операцій	Відсутність продуктивного діалогу та конкретних механізмів гармонізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового аудиту;
Активізовано масово-роз'яснювальну роботу	Значний розвив в обсягах кошторисного фінансування податкових органів у розрізі регіонів України

Джерело: складено автором на основі [3].

У ст. 41 Податкового кодексу України зазначено, що:

– порядок контролю митними органами за сплатою платниками ПДВ та акцизного податку встановлюється спільним рішенням центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;

– інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів;

– органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, що уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється [1].

Податковий аудит спрямований на забезпечення законності в податковій сфері, здійснюється у декілька етапів, які мають логічну послідовність і відповідають нормам податкового права. При цьому відсутній чіткий організаційно-методичний механізм та нормативно-правові акти чи положення, які визначають проведення податкового аудиту. У наукових джерелах також відсутній єдиний підхід щодо цього питання. Відсутні також методи чи процедури, які потрібно використовувати під час перевірки.

Тому для усунення плутанини і конфліктів варто чітко розмежувати та визначити алгоритм перевірки. З цього питання доречно започаткувати досвід США у проведенні податкового аудиту, що характерний використанням для кожного виду перевірок, розроблених спеціально докладних інструкцій для регламентації перевірок. Такі інструкції розроблені для всіх галузей економіки і практично для кожної професії. В Україні на сьогодні відсутній такий системний підхід до проведення податкових перевірок [3].

Державній податковій службі України доцільно створити робочі галузеві групи з найкращих експертів у галузі, які працюватимуть на регулярній основі. Робота робочих груп передбачає проведення заходів за участю експертів, на яких учасники із власної практики презентують справу, яку у ході пленарних дискусій обговорюють і розробляють шляхи вирішення проблеми. Основним завданням

робочих галузевих груп є розробка та вирішення специфічних питань, підготовка детальних методичних рекомендацій, посібників позитивної практики тощо під час проведення постійних активних консультацій.

Також досить часто незрозумілість окремих положень Податкового кодексу України призводить до ненавмисних помилок під час розрахунку податкових платежів платниками. Разом з тим велика кількість суб'єктів господарювання працює в умовах тіньового бізнесу, що сприяє ухиленню від сплати податкових платежів. У більшості випадків платники уникають сплати податкових платежів, приховуючи свої доходи та зменшуючи базу оподаткування.

Існують також певні порушення з боку контролюючих органів або відсутність взаємоузгодженості податкових питань, податкового декларування, що провокується недосконалістю процедур податкового аудиту та відсутністю загальноприйнятої методики.

Наприклад, існують певні питання податкового декларування в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ). МСФЗ надають більше свободи в прийнятті управлінських рішень, зменшують різниці між «українською» фінансовою звітністю за МСФЗ та «груповою» фінансовою звітністю за МСФЗ і дають можливість уніфікації облікових процесів «групової» та «української» звітності. Водночас судження управлінського персоналу та застосовувані облікові підходи і методику розрахунків варто належним чином формалізувати в обліковій політиці, яка в тому числі обов'язково запрошується податковими органами під час перевірки й активно використовується в спорах з податковими органами.

Таким чином, з метою запобігання доцільно один раз на рік організовувати податковий практикум, який буде транслюватися на громадському телебаченні і кабельних мережах по всій країні. Особливо актуальними такі заходи були б щороку у січні або за умови прийняття змін до законодавства, що регламентує здійснення податкового аудиту.

ДПС України у листах-роз'ясненнях висловила свою точку зору на такі основні раніше неврегульовані податкові аспекти переходу на МСФЗ:

– відсутність «податкових коригувань» у Податковому кодексі України щодо переходу на МСФЗ;

– можливість податкової амортизації основних засобів (далі – ОЗ) без врахування втрат від знецінення, які, як правило, виникали у процесі переходу на МСФЗ;

– податкові коригування щодо резерву кредитних збитків, який нараховується за МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

– податковий режим «зобов'язання з матеріального права», який вираховується із суми визнаного доходу за МСФЗ 15.

Податкові органи зазвичай дотримуються фіскальних підходів, у тому числі і щодо застосування МСФЗ. Так, МФУ та ДПСУ заперечують податкову амортизацію на періоди виведення ОЗ з експлуатації (капітальний ремонт, модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція), вважаючи, що такі періоди не є строком корисного використання (експлуатації) цього основного засобу. Зазначена позиція ДФСУ не відповідає МСФЗ 16 і певною мірою суперечить ПКУ [16].

Також унаслідок неузгодженостей між НП(С)БО, МСФЗ та ПКУ або помилок у процесі переходу на МСФЗ:

– деякі витрати можуть бути «втрачені» для цілей декларування податку на прибуток (знецінення запасів, «перехідні» резерви та забезпечення, списання вартості активів, які не відповідають критеріям визнання за МСФЗ, витрати на оперативну оренду в орендаря);

– у звітності за МСФЗ та НП(С)БО може відбуватися «задвоєння» доходів, щодо яких П(С)БО 15 та МСФЗ 15 встановлюють різні методи визнання.

У процесі переходу на МСФЗ можуть виникнути податкові ризики з ПДВ щодо знецінення та невизнання деяких активів. Водночас оскільки:

– для цілей ПДВ такі операції не є постачанням товарів або послуг, продажу (реалізації) товарів (за визначенням статей 14.1.185, 14.1.191, 14.1.202 ПКУ);

– активи фізично залишаються на балансі платника, не відбувається їх фізичне знищення або використання поза межами господарської діяльності, або для здійснення неоподатковуваних ПДВ (звільнених від ПДВ) операцій; унаслідок «позитивної» судової практики платники податку мають високі шанси відстояти відсутність потреби у нарахуванні ПДВ у таких випадках [16].

Звичайно, система податкового аудиту постійно змінюється та розвивається, адаптуючись до сучасних тенденцій розвитку бізнесу і трансформаційних процесів. З прийняттям Податкового кодексу України інститут податкового аудиту став більш регламентованим шляхом закладення в ньому принципів використання цілісної системи єдиних податкових важелів для всіх об'єктів оподаткування і розробкою нових методик перевірки правильності та повноти сплати податкових зобов'язань платниками до бюджету і притягнення до відповідальності осіб, що ухиляються від оподаткування.

Окремої уваги заслуговує ризик-орієнтований підхід до відбору платників податків. Декларативно ризик-орієнтований підхід в Україні запроваджено, проте він не зовсім є стандартизованим для всіх груп платників і передбачає їх диференціацію лише за одним напрямом роботи податкових органів – проведенням аудиту. Беручи до уваги зарубіжний досвід, ризик-орієнтований підхід повинен передбачати методику категоризації платників, відмінну від традиційної. Ця методика повинна, в першу чергу, базуватися на попередженні умов для настання ризикових випадків з високим ступенем ризику несплати.

Тобто фахівцям ДПС доречно розробити спеціальне програмне забезпечення, за допомогою якого моделюватиметься податковий ризик, притаманний конкретному підприємству, та здійснюватиметься диференціація за ступенем ризику. Основними факторами, які враховуватимуться у разі віднесення платника до певної категорії, мають стати якісні та кількісні показники.

Податкові ризики є ключовим елементом у діяльності податкових органів. Глобалізаційні процеси, вихід економічних зв'язків за межі національних кордонів, виклики і загрози в економіці, ускладнення господарських зв'язків та бізнес-процесів, поширеність практик ухилення від оподаткування, складність податкового законодавства чинять тиск на податкову систему та продукують появу різних за природою податкових ризиків. З метою адекватного реагування на такі ризики податкові органи повинні здійснювати на стратегічному, тактичному й оперативному рівнях, що реалізуються через зміну законодавства, організацію та координацію діяльності контролюючих органів, механізми впливу контролюючими органами на платників податків щодо мінімізації податкових ризиків. Виявле-

ння податкових ризиків дає можливість зменшити витрати на адміністрування податків, більш раціонально використовувати наявні обмежені ресурси, спрямовуючи їх на зони високого ризику й водночас знижуючи навантаження на неризикових платників податків.

У контексті зазначеного важливим є спроможність контролюючих органів виявляти ризикові сфери діяльності платників податків, ідентифікувати ризики недотримання податкових норм, здійснювати аналіз, оцінювати та ранжирувати їх за пріоритетністю, а також ухвалювати рішення щодо їх мінімізації у найбільш оптимальний спосіб. Це забезпечує ефективність податкової системи, таким чином, сприяє підвищенню збору податків з позицій клієнт-орієнтованого підходу й ефективного управління людськими ресурсами.

Основним завданням податкових органів є наближення податкового законодавства до стандартів ЄС, зокрема:

– контроль за збором податків;

– зниження податкового шахрайства;

– прийняття кодексу поведінки для бізнесу як платника податків;

– визначення певних податкових гарантій для бізнесу;

– боротьба з транскордонною злочинністю;

– посилення адміністративного потенціалу;

– поліпшення прозорості й обміну інформацією з державами – членами ЄС [3; 8].

Модернізація залежить від компетенції податкових органів, які мають бути визначені національним планом щодо інтеграції в Європейський Союз, зокрема:

– проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування;

– удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних;

– розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління;

– удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків;

– забезпечення високого рівня обслуговування для громадян; створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя;

– встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства [3; 6; 8; 9].

Модернізація податкових органів, відповідно, стандартів ЄС носить комплексний характер, що передбачає зміцнення потенціалу всіх галузевих міністерств, які займаються законодавством ЄС. Це забезпечить взаємоузгодження законодавства держави, покращить координацію політики, задовольнить вимоги щодо здійснення фінансової допомоги в межах системи децентралізації управління (DIS). У зазначеному процесі відображено механізм державного регулювання податкового аудиту.

Основним шляхом узгодження правових норм України та Європейського Союзу є адаптація – процес розробки і прийняття нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування з метою поступового досягнення повної відповідності права України до європейського права.

Серед форм, зокрема правової адаптації, можна виділити такі:

– наближення процесу прийняття, внесення змін чи скасування правових норм з метою наближення положень національного законодавства до положень актів законодавства Європейського Союзу для створення належних умов імплементації правового порядку Європейського Союзу;

– координація процесу узгодження тієї частини національного законодавства та практики його застосування, з якої наближення або транспозиція є неможливими або непотрібними;

– імплементація процесу транспонування актів законодавства Європейського Союзу, включаючи створення порядку та процедур їх впровадження (імплементація у вузькому сенсі); цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права, які відповідають європейському праву, органами державної влади (імплементація у широкому сенсі);

– гармонізація процесу коригування законодавства держав – членів Європейського Союзу на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов’язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав приведення їх внутрішнього законодавства відповідність до положень директив [15].

Також варто зазначити, що Державна податкова служба України бере участь у роботі та є постійним членом Внутрішньоєвропейської організації податкових адміністрацій (Intra-European organization of Tax Administrations – IOTA). IOTA – це міжнародна організація, яка створена рішенням третьої конференції з питань податкового адміністрування у державах Центральної та Східної Європи та країнах Балтії (CEEB) [10].

Основною метою IOTA є стимулювання багатосторонньої допомоги, обмін професійною інформацією між членами IOTA через постійний форум для податкових адміністрацій, проведення навчання, організацію конференцій, семінарів, видання публікацій, надання технічної допомоги з урахуванням інтересів країн – членів IOTA в податковій сфері.

Серед основних стратегічних завдань IOTA виокремимо сприяння зміцненню співпраці між податковими адміністраціями країн-членів, підтримку податкових адміністрацій країн-членів у процесі впровадження програм модернізації, сприяння застосуванню позитивної практики у сфері адміністрування податків, забезпечення співробітництва з іншими міжнародними та регіональними організаціями, координацію консультацій між членами [10].

Зрозумілим є те, що особливе місце посідають інформаційно-комунікаційні технології, розвиток яких доцільно здійснювати шляхом залучення громадянського суспільства, неурядових організацій, електронних управління, навчання, охорони здоров'я, демократії, врядування, економіки для контролю за податками.

Важливим здобутком ДПС України є сучасний Інформаційно-довідковий центр (далі – ІДЦ), який надає широкий комплекс послуг для платників податків через різні комунікаційні канали (телефон, електронна пошта, Інтернет). На стадії підготовки та впровадження ІДЦ також широко використовували посібник IOTA "Телефонні центри", в якому зібрано описи контактних центрів у податкових адміністраціях Європи та міститься велика кількість корисних рекомендацій. Члени робочої групи IOTA одноголосно дали високу оцінку досягненням податкової служби України у сфері організації зв'язків з громадськістю, зокрема програмі роботи з молоддю.

Ефективно працює служба технічних запитів IOTA, за допомогою якої податкова адміністрація країни-члена може отримати

на свій запит швидку та детальну відповідь, складену на підставі інформації від інших членів. Заслуговує на увагу вебсайт ІОТА, через який країни-члени мають доступ до багатьох інформаційних ресурсів, зокрема податкового законодавства зарубіжних країн, публікацій та посібників, інформації про структури, функції податкових адміністрацій та інших державних органів зарубіжних країн [11].

Інформаційне забезпечення ризик-орієнтованої системи здійснюється безпосередньо ДПС України відповідно до її адміністративних актів, наприклад наказу ДФС України від 30 грудня 2014 року № 410 «Про затвердження Порядку організації наукових досліджень та науково-технічних розробок у Державній фіскальній службі України» [12].

Інформація, яку використовує ДПС України у сфері ризик-орієнтованої системи, є великого обсягу, розгалужена та різноманітна. Таку інформацію потрібно зосередити в спеціальних автоматизованих базах і банках даних, за допомогою яких її можна легко отримати.

Інформація пов'язана із змістом та результатами фінансово-господарської діяльності платників податків, звітними даними, змістом щодо взаємовідносин з іншими підприємствами, даними, які характеризують наявність ліцензій та дозволів на здійснення певних видів підприємницької діяльності тощо. Зазначену інформацію застосовують у проведенні податкових перевірок, при встановленні змісту податкових взаємовідносин між суб'єктами оподаткування, у процесі виявлення правопорушень у сфері оподаткування.

З цією метою запущено загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс «ЗІР». Робота «ЗІР» скерована на забезпечення суспільства своєчасною, достовірною і повною довідковою інформацією. На підставі функціональних повноважень ДПС України здійснює інформаційне наповнення «ЗІР» з урахуванням результатів всебічного аналізу інформації про потреби клієнтів, які звертаються до Контакт-центру, та з метою мінімізації витрат часу представників бізнесу на спілкування з державою.

Наслідком роботи з податковими ризиками є також створення єдиної бази податкових порушень, яка узагальнює результати контролю, систематизує недоліки податкового законодавства і порушення податкових нормативно-правових актів суб'єктами господарювання у процесі господарської діяльності, схем ухилень від

оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень, які сьогодні відомі податківцям.

У межах інтегрованої автоматизованої інформаційної системи ДПС України передбачено розроблення та впровадження системи "Податковий блок". Впровадження нової системи "Податковий блок" у межах виконання контракту надасть можливість удосконалити роботу органів ДПС України щодо:

– автоматизації процесів та процедур;

– спрощення відбору платників податків для перевірок;

– індивідуалізації процесу складання програми проведення перевірок;

– стандартизації процесів перевірок, підвищення їх якості та скорочення термінів проведення перевірок;

– зведення до мінімуму випадків апеляцій і використання наявної інформації у разі апеляційних узгоджень податкових зобов'язань та розгляду справ у судах;

– мінімізації часу на оформлення актів перевірок з питань дотримання податкового, валютного й іншого законодавства;

– підвищення професійного рівня працівників органів ДПС України [13].

Тому найближчим часом очікується істотне поліпшення організації роботи за рахунок автоматизації процесів контрольно-перевірочної роботи й ефективного розповсюдження його у всіх підрозділах органів ДПС України, застосування індивідуалізації складання програм проведення перевірок (єдиного підходу до проведення перевірок), а також створення системи контролю якості контрольно-перевірочної роботи [13].

Важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового аудиту та підвищення ефективності є створення середовища для партнерських відносин між контролюючими податковими органами та суб'єктами господарювання.

У стосунках з громадськістю необхідно створити більш прийнятні умови для плідної співпраці з інститутами громадянського суспільства, проведення громадської експертизи проєктів нормативних і регуляторних документів, залучення експертів від громадськості для збалансування позицій контролюючого органу та бізнесу й отримання зворотного зв'язку щодо діяльності органів Державної

податкової служби. Саме громадські ради при органах ДПС можуть стати дієвим майданчиком для зворотного зв'язку та незалежного контролю, допоможуть налагодити партнерські відносини з бізнес-овими структурами і підвищити ефективність діяльності служби.

Одним з напрямів розвитку партнерських відносин між великими платниками та ДПС є співпраця з врахуванням ступеня ризику невиконання податкового обов'язку. Відповідно до ризик-орієнтованого підходу платники податків поділяються на певні групи, що будуть послуговуватися вибором для форми співпраці (рис. 3.3).

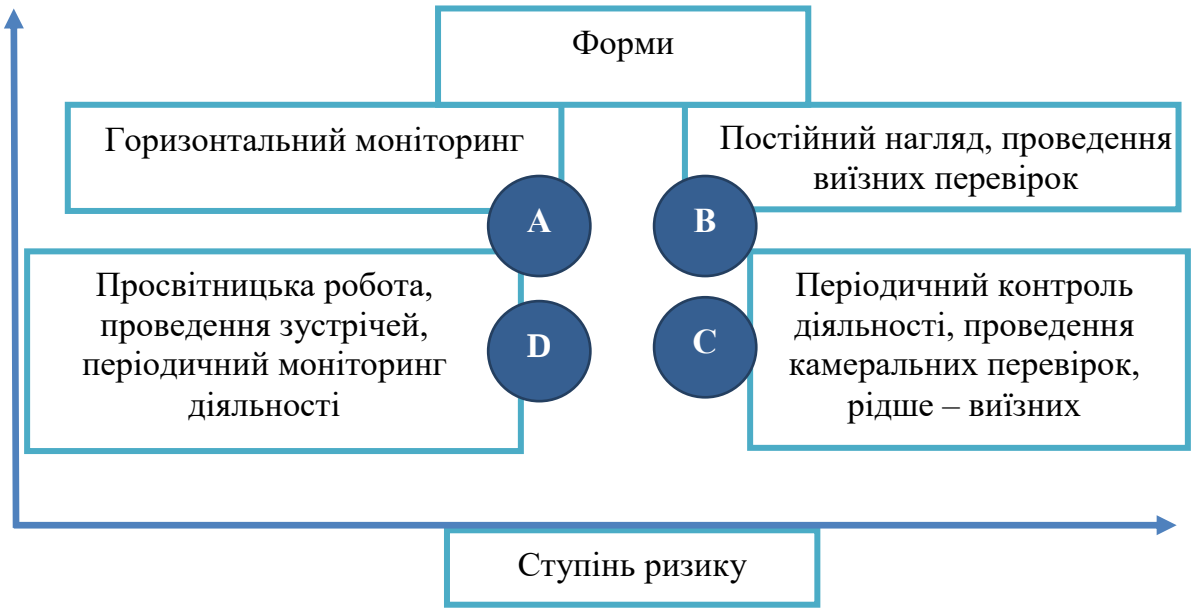


Рис. 3.3. Форми співпраці податкових органів та платників податків з урахуванням ступеня ризику невиконання податкового обов'язку

Джерело: [2, с. 95].

Одним з напрямів налагодження співпраці податкових органів з платниками податків є застосування методу «горизонтального моніторингу» для проведення податкового контролю.

Горизонтальний моніторинг – це здійснення процедури відстеження та аналізу контролюючим органом податкових ризиків, проведених і запланованих великим платником податків фінансово-господарських операцій.

Цей метод базується на співпраці між податковими органами та великими платниками податків шляхом збільшення взаємної відповідальності, створення культури консультування, підвищення рівня співробітництва та довіри для:

– створення партнерських взаємовідносин між податковими органами і великими платниками податків шляхом своєчасного реагування та попередження здійснення ними ризикових операцій, що можуть призвести до порушень податкового, валютного й іншого законодавства, контроль за яким здійснюється податковими органами;

– попередження здійснення платником податків ризикових операцій і визначення факторів, причин, що їх зумовлюють [14].

Іншими словами, податкові органи за згоди платника податків безкоштовно опрацьовує інформацію про його фінансові операції та попереджають про можливі ризикові розрахункові операції, а також на сумнівних контрагентів, які їх здійснюють.

Впровадження горизонтального моніторингу надасть змогу розпочати формування ефективної для бюджету та необтяжливої для сумлінних платників податків системи адміністрування податків у рамках проведення податкової реформи та досягти мінімізації втручання у поточну діяльність платників податків, оперативного реагування податкового органу на проблеми суб’єктів оподаткування, заміни наявного постаудиту платника податків поточним моніторингом діяльності, удосконалення ризик-орієнтованої системи адміністрування податків, запровадження принципу довіри між податковими органами та великим бізнесом [14].

На сьогодні в Україні спроби запровадити систему горизонтального моніторингу залишаються безрезультатними:

– по-перше, відсутнє відповідне законодавство для успішного впровадження цього проєкту у вітчизняну практику здійснення податкового аудиту, що забезпечило обов’язковий характер для застосування;

– по-друге, відсутність бажання платників податків надавати можливість контролюючим органам відстежувати й аналізувати всі фінансово-господарські операції, через низький рівень довіри, відсутність податкової культури та високий рівень корупції.

Основні переваги і недоліки застосування горизонтального моніторингу у процесі здійснення податкового аудиту в Україні наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Основні переваги та недоліки застосування горизонтального моніторингу у процесі здійснення податкового аудиту в Україні

Переваги застосування горизонтального моніторингу	Недоліки застосування горизонтального моніторингу
1. Мінімізація втручання податкових органів у поточну діяльність платника податків та оперативне реагування на його проблеми, зокрема шляхом надання ефективних консультацій у разі його звернення	1. Відсутність в Україні відповідного законодавства. Зокрема, не передбачено: 1) права податкових органів на укладення з платниками податків меморандумів щодо здійснення горизонтального моніторингу; 2) обов'язку податкового органу дотримуватися зобов'язань, встановлених названим меморандумом, зокрема зобов'язань щодо звуження обсягу перевірок і надання податкових консультацій у прискореному режимі
2. Запровадження принципу взаємодовіри у відносинах між податковими органами та платниками податків і, як наслідок, суттєве зменшення кількості, а надалі, можливо, і повна відсутність планових і позапланових перевірок	2. Відсутність формальних умов (вимог) для застосування горизонтального моніторингу. Єдина вимога полягає у тому, що підприємство має контролювати власне адміністрування податків. Усунути цю невизначеність можна шляхом запровадження так званих заяв про контроль за податками (як, наприклад, у Великобританії)
3. Заміна наявного постаудиту платника поточним моніторингом діяльності, тобто можливість проведення незалежного аудиту	3. Компанії, що порушують угоду про дотримання вимог здійснення горизонтального моніторингу, не можуть бути оштрафовані. Єдине покарання – це скасування угоди і повернення компанії у систему вертикального контролю
4. Удосконалення ризик-орієнтованої системи адміністрування податків	4. Можливість упередженого ставлення податкових органів до рівних за статусом підприємств
5. Опрацювання податкових ризиків у «режимі реального часу»	
6. Формування ефективної для бюджету та необтяжливої для сумлінних платників податків системи адміністрування податків	

Джерело: складено автором на основі [3, с. 169].

Недоліки здійснення горизонтального моніторингу можуть бути ліквідовані шляхом впровадження контролю за податками як законодавчої вимоги у разі одночасного скасування угод про дотримання вимог і забезпечення рівного ставлення до різних за статусом компаній. За таких умов, на нашу думку, стає можливим застосування нової європейської податкової практики в українських ринкових умовах.

Крім зазначених інституційних та організаційно-управлінських проблем податкового контролю, окремо потрібно виділити проблеми фінансового характеру. На фоні численних прогалин і проблем у податковому законодавстві, що підвищує складність проведення податкового аудиту, спостерігається скорочення штату працівників та зменшення фінансування податкових органів, недосконала система оплати праці. Аналіз наукових досліджень вітчизняних публікацій показав, що удосконалення податкового аудиту досить широко вивчається науковцями та практиками. Систематизуємо наукові доробки в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Напрями вдосконалення податкового аудиту, що зазначаються в публікаціях українських науковців та практиків

Автор/джерело	Напрями вдосконалення податкового аудиту
Васюк Ю. М. [9]	модернізація податкової адміністрації відповідно до європейських стандартів
	проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування
	удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних
	розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління
	удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків
	забезпечення високого рівня обслуговування для громадян
	створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя
	встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного

	дотримання податкового законодавства
Шевчук О. А. [6; 7]	уточнення теоретико-методичних засад
	розробка рекомендацій щодо вдосконалення проведення різнопланових контрольно-ревізійних заходів
	проведення контрольно-аналітичних заходів із залученням експертів
	за рахунок ефективного доперевірочного аналізу виключити неефективні податкові перевірки
	удосконалення системи ризик-орієнтованого підходу
	враховування галузевої специфіки діяльності платника податків під час податкового контролю
Мельник М. І., Лещух І. В. [3]	удосконалення нормативно-правового забезпечення
	підвищення ефективності ризик-орієнтованої системи відбору платників податків до перевірок
	мінімізація фіскального тиску на бізнес
	формування сприятливого податкового середовища
	підготовка висококваліфікованих податкових інспекторів та моніторинг їх діяльності
Угрин В. В. [17]	удосконалення облікової роботи
	зниження рівня податкового навантаження
	посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства
	налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків
	посилення превентивних заходів, спрямованих на недопущення порушення податкового законодавства
	удосконалення потребує методика проведення контрольно-перевірочних дій
Ткачик Ф. П. [5]	зменшення податкового тиску на платників і при цьому знайти шляхи розширення бази оподаткування
	зниження ставки податкових платежів (у тому числі тимчасово чи в структурі механізмів «податкової амністії» або «інвестиційного податкового кредиту»), що може привести до детінізації підприємницької діяльності в Україні
	удосконалення системи кабінетного аудиту як методу визначення напрямів і перспектив проведення контрольно-перевірочної роботи, які б дозволяли оперативно реагувати на порушення податкового законодавства й ефективно їх відпрацьовувати
	оптимізування використання часу на оформлення матеріалів

	у результаті здійснених перевірок, спрощення процедури їх оформлення
	покращення якості обслуговування та проведення консультаційної і масово-роз'яснювальної роботи з платниками податків
	здійснювання регулярного моніторингу рівня кваліфікації працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, забезпечення кваліфікованим інспекторам гідної оплати праці

Джерело: складено автором на основі: [3; 5; 6; 7; 9; 17].

Таким чином, на підставі дослідження напрямів і шляхів удосконалення організації податкового аудиту в Україні можна виділити, що в науковій літературі виокремлюються певні напрями:

– удосконалення правового закріплення основних елементів системи податкового аудиту: організаційної структури, методологічних основ, інформаційного, матеріально-технічного та кадрового забезпечення; принципів здійснення; завдань і функцій; методики проведення податкових перевірок. Виконання зазначених заходів має посилити протидію ухиленню від оподаткування, сприяти формуванню довіри до податкової служби та формуванню високої податкової культури суспільства, що передбачає добровільну сплату податків, а також протидіяти корупційній поведінці в податкової сфері;

– удосконалення та підвищення ефективності ризик-орієнтованого підходу шляхом автоматизації, прозорості відбору, офіційного порядку у разі відбору платника із врахуванням галузевої специфіки суб'єкта господарювання;

– підвищення рівня податкової культури в Україні до світових стандартів дозволить забезпечити не лише високі показники податкових надходжень, але й сприятиме гармонізації взаємовідносин між працівниками податкових органів і платниками податків у процесі здійснення податкового аудиту. Однак сліпе копіювання зарубіжного досвіду неприпустиме, оскільки існує ризик не отримати очікуваного ефекту. Відтак вітчизняна система підвищення податкової культури має базуватись на ментальних особливостях, історичних передумовах і соціально-економічних реаліях України.

Напрями удосконалення податкового аудиту

Удосконалення нормативно-правового забезпечення	➢ усунення дублювання функцій різних податкових органів; ➢ чітка регламентація підстав для призначення різних видів перевірок; ➢ запровадження більш спрощеної системи адміністрування податків, яка передбачала б скорочення кількості базових податків приблизно вдвічі (враховуючи іноземний досвід); ➢ регламентація принципів, форм, інструментів і методів податкових перевірок та систематизація їх процедур
Підвищення ефективності ризик-орієнтованої системи відбору платників податків до перевірок	➢ посилення автоматизації аналітичного й інформаційного супроводу процесів виявлення ризиків господарської діяльності платників податків з метою виключення людського фактора, а отже, і будь-яких зловживань у процесі планування контрольно-перевірочної роботи податковими органами; ➢ об'єктивність, зрозумілість, прозорість відбору підприємств до проходження перевірок на основі реального аналізу податкової звітності, оцінки ризику несплати податків; ➢ забезпечення права суб'єкта господарювання отримати в офіційному порядку інформацію про критерії, за якими його віднесено до певної групи ризику ведення господарської діяльності; ➢ врахування специфіки діяльності платника податків під час планування перевірок
Мінімізація фіскального тиску на бізнес; формування сприятливого податкового середовища	➢ надання сервісних послуг з обслуговування платників податків, консультацій для добровільного виконання останніми податкових зобов'язань перед державою та з метою забезпечення остаточного переходу податкових органів від фіскальної до сервісної служби; ➢ проведення масово-роз'яснювальної та інформаційно-просвітницької роботи; ➢ подолання корупції в податкових органах; ➢ сприяння зростанню податкової культури та дисципліни у суспільстві шляхом популяризації сумлінних платників податків
Підготовка висококваліфікованих податкових інспекторів та моніторинг їх діяльності	➢ підвищення компетентності податкових інспекторів шляхом удосконалення та посилення ефективності існуючих профорієнтаційних тренінгів, семінарів; ➢ впровадження у практику конференцій з обміну досвідом з податковими органами іноземних держав; ➢ запровадження та дотримання вимог Кодексу професійної етики працівника податкової служби, зокрема морально-етичних принципів, законності, прозорості та відкритості, рівності перед законом, взаємоповаги, пріоритетності прав людини і громадянина; ➢ системний внутрішній та зовнішній моніторинг перевірочної роботи податкових органів

Рис. 3.4. Напрями удосконалення податкового аудиту [3]

Вітчизняна система податкового аудиту потребує удосконалення, адже є невирішені проблеми чіткої регламентації принципів, форм, інструментів і методів податкових перевірок і систематизації їх процедур (зокрема, недосконале методичне забезпечення процедурних питань податкового аудиту та низький рівень його автоматизації), повноважень і функцій податкових органів, практичної реалізації ризик-орієнтованої системи відбору платників податків для перевірок, неврахування їх галузевої приналежності у разі планування контрольно-перевірочних заходів тощо. Крім того, досить важливою в сучасних умовах є запровадження методичного підходу для багаторівневого оцінювання ефективності податкового аудиту на рівні країни, регіону й окремої податкової інспекції. Таким чином, для організації та здійснення ефективного податкового аудиту наведемо обґрунтовану в науковій літературі концепцію (рис. 3.4).

Отже, за результатами дослідження виділено напрями удосконалення податкового аудиту, щодо впровадження яких очікується:

– встановлення рівня податкового навантаження, який відповідає соціально-економічним інтересам країни та при цьому прийнятний для платників податків;

– створення для ведення бізнесу сприятливого податкового середовища;

– налагодження взаємовідносин платників податків і органів податкового аудиту;

– підвищення податкової культури платників податків.

Запровадження організаційно-інституційних заходів з удосконалення податкового контролю забезпечить підтримання балансу інтересів платників податків і податкових органів, що підвищить рівень дотримання податкового законодавства, добровільності сплати податків та ефективності функціонування податкової системи загалом.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України / Верховна Рада України. 2011. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

2. Ватаманюк О. С. Напрями розвитку партнерської взаємодії між фіскальними органами та великими платниками податків. *Облік і фінанси*. 2016. № 4 (74). С. 92–96.

3. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.

4. Ковальчук К. Ф., Петрова Л. В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. *Економічний вісник*. 2017. № 4. С. 100–106.

5. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Економічний часопис-XX*І. 2017. № 4. С. 133–137.

6. Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис-XXI*. 2013. № 1. С. 73–76.

7. Шевчук О. А. Оцінка ефективності податкового контролю. *Економіка та держава*. 2013. № 1. С. 28–31.

8. Шевчук О. А. Теоретичні засади розвитку податкового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 2. С. 74–83.

9. Васюк Ю. М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 3. С. 27–36.

10. ІОТА – Внутрішньоєвропейська організація податкових адміністрацій (IntraEuropean organization of Tax Administrations) / Державна фіскальна служба України: офіційний портал. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/ mijnarodne-/iota/iota-info/

11. Бабич В. Співробітництво державної фіскальної служби України із внутрішньо європейською організацією податкових організацій (ІОТА). *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки*. 2017. URL: article/n/-spivrobitnitstvo-derzhavnoyi-fiskalnoyi-sluzhbi-ukrayini-iz-vnutrishnoevropeyskoyu-organizatsieyu-podatkovih-administratsiy-iota/viewer

12. Про затвердження Порядку організації наукових досліджень та науково-технічних розробок у Державній фіскальній службі України: наказ Державної фіскальної служби України від 30 грудня 2014 року № 410 / Державна фіскальна служба України:

Офіційний портал. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-prodiyalnis/nakazi-pro-diyalnist/65939.html

13. Войтенко І. Реформування ризик орієнтованої системи митного та податкового контролю в частині інформатизації та автоматизації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки*. 2017. URL: article/n/reformuvannya-rizikoorientovanoyi-sistemi-mitnogo-ta-podatkovogo-kontrolyu-v-chastini-informatizatsiyi-ta-avtomatizatsiyi

14. Теремецький В. І. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю. *Форум права*. 2012. № 1. С. 953–961. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12tvizpk.pdf

15. Офіційний сайт ДФС України. URL: http://sfs.gov.ua/elektronni-formi-dokumentiv

16. *Юридична газета.* Всеукраїнське щотижневе професійне видання. URL: http://yur-gazeta.com/golovna/-shcho-hvilyue-biznes--2019.html

17. Угрин В. В. Прагматика здійснення податкового контролю в Україні. *Ефективна економіка*. 2018. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2018/41.pdf

РОЗДІЛ 4
ПРОЦЕДУРИ І МЕТОДИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ У ГАЛУЗІ МИТНОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Аналіз існуючих підходів і методики державного митного аудиту в контексті міжнародного досвіду

Курс на євроінтеграцію та лібералізацію зовнішньоекономічної діяльності, прискорення транскордонної торгівлі з країнами Європи та посилення впливу зовнішньої торгівлі на економічний розвиток України обумовлює потребу в удосконаленні заходів забезпечення захисту національних інтересів та підвищення рівня митної безпеки держави. У цьому контексті набуває актуальності посилення контрольно-перевірної функції митних органів у напрямі проведення митного постаудиту як сучасної форми митного контролю.

Митний аудит – важливий інструмент здійснення митного контролю в умовах спрощення митних процедур, який передбачає ретроспективну перевірку вже здійснених суб'єктами зовнішньо-економічної діяльності (далі – ЗЕД) операцій після факту митного оформлення товарів шляхом визначення їх законності, повноти виконання зобов'язань перед державою. Однак концепції вітчизняного митного аудиту недостатньо розроблені, тому не виконують свої функції в митному контролі, що негативно позначається на бюджетних надходженнях та ефективності діяльності митних органів. До того ж під час переміщення товарів через державні кордони різних країн виникають певні ускладнення, пов'язані з відмінностями форм і кількістю митних документів, які вимагаються митними органами, надмірною кількістю етапів митних процедур, відсталістю в організації роботи митних органів, що створюють певні перешкоди для розвитку міжнародної торгівлі. З метою створення прозорих і передбачуваних митних процедур на кордонах Україна повинна достатньо ефективно провести імплементацію міжнародних стандартів у сфері спрощення та гармонізації митних процедур у національне митне законодавство, що сприятиме зростанню обсягів зовнішньої торгівлі, економічному збільшенню доходів держави, зміцненню підприємництва.

Впровадження і функціонування митного постаудиту здійснюється за Міжнародною конвенцією про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) і Рамковими стандартами безпеки та спрощення міжнародної торгівлі Всесвітньої митної організації (Рамкові стандарти). Саме ці міжнародні документи визначають потребу у спрощенні митного оформлення товарів і прискорення митних процедур на кордоні шляхом подальшої поглибленої перевірки суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після митного оформлення товарів і транспортних засобів.

Втілення завдань митного аудиту за переміщуваними товарами, транспортними засобами ґрунтується на фундаментальних принципах переглянутої Кіотської конвенції, якою передбачено здійснення митного контролю на засадах управління ризиками під час виявлення порушень митного та податкового законодавства і перенесення акценту контрольних заходів на етап після випуску товарів у вільний обіг [15]. Основні правила митного аудиторського контролю закладено також і в Рекомендаціях Європейської економічної комісії ООН від 26–29.03.2001 № 18 «Заходи щодо спрощення процедур міжнародної торгівлі», відповідно до пункту 3.10 яких з метою пришвидшення міжнародних торговельних потоків передбачається орієнтація державних органів на аудиторський контроль для дослідження комерційних операцій підприємств торгівлі [37].

Модернізований Митний кодекс ЄС (стаття 48) визначає митний постаудит як сукупність засобів митного контролю, який здійснюється після випуску товарів у вільний обіг з метою перевірки точності та достовірності показників декларацій і охоплює контроль бізнес-систем, записів, книг [41]. Ґрунтуючись на цьому визначенні, експерти Всесвітньої митної організації трактують поняття митного контролю після випуску товарів з використанням методів аудиту як процес, що дозволяє працівникам митниці перевіряти достовірність декларацій за даними відповідної митної комерційної інформації фізичних і юридичних осіб, безпосередньо або опосередковано задіяних у міжнародній торгівлі [36]. Відтак митним органам надаються значні повноваження у сфері здійснення контрольних функцій для перевірки зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання.

Процедури митного аудиту регламентують п. 5 ст. 7, п. 3 ст. 10 Угоди про спрощення процедур торгівлі, ратифікованої в Україні 2015 року [26], стст. 76 та 84 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, ратифікованої Україною 2014 року [27], Митні прототипи [37] та Керівництво з митного аудиту (PCA Guidelines) [41].

Згідно з розділом 5 «Аудит після митного очищення» Технічних приміток про заходи зі сприяння торгівлі Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) митний контроль, який базується на методах аудиту, повинен реалізуватися в рамках модернізації митниці, що передбачає реформи автоматизованого митного очищення; використання методів управління ризиками та аудиту після митного очищення; відділення «випуску» від «очищення» товарів [42].

Ключову концепцію реформування митниці визначено п. 15 Преамбули Митного кодексу ЄС: «Сприяння законній торгівлі та боротьбі з шахрайством вимагає простих, швидких і стандартних митних процедур і процесів. Це передбачає спрощення митного законодавства, використання сучасних інструментів і технологій, а також подальшу уніфікацію митного законодавства та модернізованих підходів до митного контролю» [44].

Україна є членом Всесвітньої митної організації з 1992 р. і має слідувати положенням Кіотської конвенції та відповідним стандартам, визначеним у цій конвенції. Також, як член СОТ, Україна зобов'язана впроваджувати методи спрощення торгівлі, які обговорюються в рамках Раунду Доха. Тобто положення як СОТ, так і ВМО вимагають від України впровадження стандартів та методів митного постаудиту. Зобов'язання України забезпечити поступове наближення до митного законодавства ЄС, відповідно до європейських і міжнародних стандартів, передбачено статтею 84 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС [27].

Ст. 10 Угоди про спрощення процедур торгівлі членам рекомендує використовувати відповідні міжнародні стандарти або їх частини як основу для своїх формальностей і процедур, пов'язаних з імпортом, експортом або транзитом. Також на виконання Угоди Україна має забезпечити функціонування сучасних методів проведення митного контролю та здійснити відокремлення випуску

товарів від остаточного визначення розміру мит, податків, зборів і платежів. З метою прискорення випуску товарів кожен член СОТ застосовує аудит після митного очищення (випуску товарів) для забезпечення дотримання законодавства з урахуванням підходу, заснованого на ризиках, що може включати відповідні критерії вибірковості [14].

В Україні митний аудит запроваджено Митним кодексом України від 2002 року як перевірку системи обліку та фінансової звітності за операціями з товарами, транспортними засобами, що переміщуються через митний кордон України, справляння податків і митних платежів. Однак реалізації повним обсягом митний аудит не отримав. Митний кодекс України 2012 року продовжив впровадження митного аудиту, але не детермінував його поняття, лише визначив можливість застосування інструментів його реалізації у формі проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи.

Розвиток митного аудиту є невід'ємною частиною вдосконалення механізму митного адміністрування. Так, важливість проведення митного аудиту в сучасних умовах підтверджується прийнятим Планом заходів Кабінету Міністрів України щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику від 5 липня 2019 р. № 542-р, в якому одним із напрямів окреслено запровадження постмитного контролю та підвищення ефективності здійснення митного аудиту, яке оцінюватиметься на підставі фактично сплачених податків до державного бюджету, результатів розгляду судових справ та їх подальших перспектив [20].

Законодавча та нормативна база, що регламентує здійснення митного постаудиту в Україні, визначена Митним кодексом України і Податковим кодексом України, постановами Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України та Державної митної служби (колишньої ДФС) (табл. 4.1).

Хоча в Україні створено ряд регламентуючих документів, процес формування системи митного постаудиту гальмується наявністю проблем нормативного, методичного, інформаційного характеру [31, с. 18].

Щодо нормативного забезпечення, вітчизняне законодавство не визначає поняття «митний постаудит», що свідчить про відсутність відповідності нормам Європейського законодавства. Тому з метою вирішення проблем, пов'язаних з недосконалим нормативним забезпеченням митного постаудиту, необхідно уніфікувати вітчизняне законодавство з урахуванням міжнародних стандартів. У зв'язку з цим потрібно теоретично обґрунтувати та нормативно закріпити визначення «митний постаудит». Звернемось до досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців, які неодноразово намагалися визначити дефініцію «митний постаудит». Так, учений П. В. Пашко визначає державний митний аудиторський контроль як один із заходів попереджень можливих митних правопорушень, застосування якого надасть можливість митній службі своєчасно й достатньою мірою виконувати економіко-регуляторну, захисну, фіскальну та інформаційно-статистичну функції митної політики, використовуючи існуючі кадрові можливості [18, с. 98–99]. Проте П. В. Пашко сутність цього поняття трактує: «митний постаудит-контроль – це метод контролю економічних операторів шляхом перевірки їх рахунків, обліку та систем» [19, с. 8]. Вважаємо, що це визначення не повністю розкриває сутність такої категорії, як митний постаудит. У свою чергу, І. В. Співак [25, с. 148] зазначає, що митний постаудит – перевірка діяльності учасників зовнішньоекономічної діяльності, що здійснюється після завершення митного оформлення.

Таблиця 4.1

Нормативне забезпечення митного постаудиту в Україні

Найменування	Сфера регулювання
Митний кодекс України (стст. 336, 345–355)	Поняття, підстави та порядок проведення документальних перевірок, права й обов'язки посадових осіб контролюючого органу, а також посадових осіб підприємств під час здійснення документальних перевірок. Узагальнення результатів та їх реалізація
Податковий кодекс України (стст. 75–86)	Порядок проведення перевірок за видами, окремими видами зобов'язань, допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок, отримання матеріалів перевірок, строки проведення, оформлення результатів перевірок, оскарження

Продовження таблиці 4.1

Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 446 «Порядок внесення суми роялті та інших ліцензійних платежів до ціни, фактично сплаченої або такої, що підлягає сплаті за оцінювані товари, при визначенні їх митної вартості»	Включення сум роялті та інших ліцензійних платежів під час визначення митної вартості оцінюваних товарів, умови включення, подання декларантом або уповноваженою ним особою документів і відомостей для підтвердження розрахунку та сплати суми роялті й інших ліцензійних платежів. Умови подання додаткової декларації з уточненням митної вартості оцінюваних товарів, перевищення строків, передбачених законодавством
Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 429 «Порядок проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів»	Визначає дії посадових осіб митних органів та підприємств під час проведення контрольного аналізу сировини, матеріалів і продуктів переробки, контрольного запуску у виробництво сировини та матеріалів, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися підприємством, що перевіряється, у виробництві продуктів переробки, виготовленої із сировини та матеріалів, розміщених у відповідному митному режимі, або механізм призначення проведення заходів уповноваженими експертами
Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 «Порядок формування результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами»	Визначає застосування посадовими особами контролюючих органів під час оформлення результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, постійних представництв і представництв нерезидентів (далі – платники податків) дотримання законодавства з питань державної митної справи, про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податкового, валютного й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи
Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2015 № 1088 «Порядок проведення зустрічних звірок під час здійснення документальних виїзних перевірок з питань митної справи»	Визначає процедуру організації та проведення контролюючими органами зустрічних звірок під час проведення документальних виїзних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи

Продовження таблиці 4.1

Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204 «Порядок підготовки та направлення податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами перевірок»	Визначає форму та порядок надіслання (вручення) контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків – суб'єктів ЗЕД
Наказ Міністерства фінансів України від 04.08.2016 № 723 «Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків»	Забезпечення єдиного підходу до формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків – суб'єктів ЗЕД, порядок відбору до плану-графіка платників податків – юридичних осіб, фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів
Наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 № 1058 «Порядок взаємодії структурних підрозділів під час проведення досліджень (аналізів, експертиз)»	Визначає послідовність і порядок виконання дій посадовими особами структурних підрозділів Державної митної служби України під час направлення запитів про проведення досліджень (аналізів, експертиз), постанов про призначення експертиз у справах про порушення митних правил до Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень Державної митної служби (далі – СЛЕД ДМС), проведення досліджень (аналізів, експертиз) експертами СЛЕД ДМС
Наказ Державної фіскальної служби України від 22.09.2016 № 792 «Порядок проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи»	Делегування повноважень проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства з питань державної митної справи головним управлінням ДФС в областях, місті Києві й Офісу великих платників податків ДФС
Наказ Державної фіскальної служби України від 12.10.2016 № 856 «Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДФС при організації, проведенні та реалізації матеріалів документальних перевірок з питань митної справи»	Організація проведення документальних перевірок, відбір платників податків до документальних перевірок, визначення виду перевірки та формування програми перевірки, формування робочої групи і взаємодія контролюючих органів під час організації перевірок, прийняття рішення про проведення документальних перевірок та повідомлення платників податків про їх проведення

Продовження таблиці 4.1

Наказ Державної фіскальної служби України «Методичні рекомендації щодо оформлення актів документальних перевірок з питань митної справи» від 16.01.2017 № 23	Надання методологічної і практичної допомоги контролюючим органам, підвищення якості оформлення результатів документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи юридичних осіб і представництв нерезидентів, впровадження загальної методики щодо заповнення уніфікованих зразків форм актів про результати перевірок

О. М. Вакульчик, О. О. Кнішек розглядають постмитний контроль як систему заходів, методів та прийомів, які використовують посадові особи митних органів у процесі організації та проведення на основі методів аудиту контролю законності, повноти й достовірності відображення зовнішньоекономічних операцій у системі фінансового обліку і звітності, правильності нарахування та своєчасності сплати митних податків і платежів підприємствами – суб'єктами ЗЕД до державного бюджету [2, с. 52].

Митний аудит, на думку Е. П. Луньової, – комплекс взаємопов'язаних заходів, що здійснюють митні органи з метою проведення перевірок діяльності учасників ЗЕД після завершення митного оформлення господарюючих суб'єктів, які прямо чи опосередковано мають відношення до товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон (митні брокери, митні перевізники, утримувачі митних складів та ін.) із метою забезпечення дотримання законодавства та міжнародних договорів, контроль за виконанням яких покладено на митні органи [13, с. 7]. Однак, на думку О. Кудрявцева, В. Соловйова та І. Соловйової, митний аудит – форма митного контролю, яка є систематичним процесом збору й оцінки відомостей, що були заявлені під час митного оформлення товару, з метою визначення ступеня відповідності цих відомостей законодавству [12, с. 97].

Відповідно до визначення Л. М. Івашової, Т. С. Єдинак та В. Ю. Єдинак, «митний постаудит є різновидом зовнішнього загальнодержавного контролю, що здійснюється спеціальними органами державної влади – митними органами після завершення процедури митного контролю та митного оформлення випущених в обіг товарів» [9, с. 16].

Учені С. Шостак і А. Швець визначають митний аудит як незалежну перевірку, яку здійснюють митні аудитори – недержавні органи та розглядають її як додаткову систему контролю і напрям підприємницької діяльності. При цьому митний аудит не має підміняти державний контроль [34, с. 456; 35, с. 301]. А. Берзан і Л. Попова розглядають митний аудит як діяльність митних органів, яка проводиться після випуску товарів у вільний обіг [1, с. 46; 21, с. 328].

На думку О. Гончарука, митний постаудит – система обов'язкових контрольних дій (із застосуванням методів документального та фактичного контролю) з перевірки законності, доцільності, достовірності інформації, наданої суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності, що перевіряється під час здійснення митного контролю, а також законності та правильності дій посадових осіб (представників) суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності [6, с. 166].

У свою чергу, Л. О. Копцева вважає, що «митний постаудит – контроль за достовірністю відомостей, які пред'являються для проведення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів після їх випуску у вільний обіг» [10, с. 63]. А на думку І. Губіної, митний постаудит є формою митного контролю, який проводиться митними органами для перевірки фінансових документів, декларацій та інших документів суб'єкта ЗЕД, що надаються до митного органу під час переміщення товарів і транспортних засобів через митну територію у будь-який час, з метою виявлення контрабанди, порушень митних правил (наприклад, недоплата митних платежів шляхом заниження митної ставки тощо), а також пришвидшення процедур митного оформлення [7, с. 39].

Найбільш вдалим є визначення вчених С. Г. Войтова і В. В. Черних, які під митним постаудитом розуміють процес комплексного або часткового нормативно-економічного моніторингу діяльності підприємств-суб'єктів ЗЕД з боку посадових осіб підрозділів митного постаудиту митних органів, який здійснюється після факту первинного митного очищення (оформлення) з метою перевірки дотримання митного законодавства, митно-податкової дисципліни підприємством, а також забезпечення належного рівня економічної безпеки в частині захисту національних товаровиробників від реалізації товарів, щодо яких не приймалися або застосовувалися на недостатньому рівні заходи митно-тарифного регулювання [5, с. 38].

Науковець С. Брехов серед форм митного контролю виділяє проведення документальних перевірок з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, що можна трактувати як постмитний аудит, обов'язки щодо організації та проведення якого покладено на підрозділи митного аудиту ДФС (нині Державної митної служби) [23, с. 16].

Отже, у науковців відсутня єдина думка щодо трактування термінів «митний постаудит», «постмитний контроль», «митний постаудит контроль», «митний контроль після випуску товарів у вільний обіг», «митний аудит», а також і митних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після оформлення товарів на кордоні. Однак, незважаючи на різноманітність категоріального визначення, сутність усіх понять зводиться до того, що митний постаудит розуміють як зведення до мінімуму «пропускних» митних процедур та здійснення митного контролю через подальше поглиблення перевірки суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності після факту митного оформлення товарів і транспортних засобів [8, с. 71].

Найбільш близьким до досліджуваного процесу означенням є «митний аудит», проте й воно не є повністю тотожним митному постаудиту, адже є значно ширшим і, крім митних процедур після митного оформлення, включає ще ряд митних формальностей до і на момент здійснення останнього.

Отже, визначення «митний постаудит» є найбільш прийнятним. Подана дефініція слідує і з міжнародного законодавства, а саме з Кіотської конвенції [15] і Митних прототипів ЄС [37, с. 59]. При цьому Кіотська конвенція 1973 р. хоча й визначає процес узагальнено як контроль на основі методів аудиту, проте конкретно вказує на характер процедури після моменту митного оформлення: «Контроль на основі методів аудиту – сукупність заходів, за допомогою яких митна служба переконується у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію» [36].

У частині методичного оснащення вітчизняний митний постаудит недостатньо врегульований: відсутні методичні вказівки, що дозволяють проводити контрольні заходи, «…координувати дії

співробітників митних органів, які здійснюють митний контроль з використанням методів аудиту, не визначені основні методи, прийоми і способи здійснення таких перевірок, тому виникають протиріччя між необхідним та існуючим рівнем методичного забезпечення контролю митної вартості, класифікації і преференційного походження після випуску товарів у вільний обіг» [30, с. 252].

Митним кодексом України визначено окремі аспекти митного постаудиту: предмет, підстави та порядок проведення перевірок за їх видами (стст. 346, 349, 351), права, обов'язки посадових осіб контролюючого органу, а також посадових осіб підприємств під час проведення документальних перевірок (ст. 347, 350), умови допуску посадових осіб митних органів до здійснення перевірок (ст. 349), проведення зустрічних звірок (ст. 348), порядок надання документів посадовими особами підприємства (ст. 353) та порядок оформлення результатів перевірок (стст. 352, 354) [16]. При цьому перевіряти можна лише суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, який безпосередньо ввіз товар до України. Підлягають розробці чіткі методики перевірки, зокрема правильності визначення:

– української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

– бази оподаткування, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів;

– країни походження товарів;

– обґрунтованості та законності надання (отримання) пільг і звільнення від оподаткування тощо.

У межах проведення документальної перевірки не здійснюється контроль за правильністю ведення фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, а перевіряється дотримання норм митного та податкового законодавства під час переміщення товарів через митний кордон України. Коло питань, які підлягають з'ясуванню, є предметом документальної перевірки та стосуються уточнення відомостей, зазначених у митних деклараціях й інших облікових документах, на підставі яких їх було сформовано. З огляду на відсутність єдиної системи підходу до проведення документальних перевірок виникає потреба у її розробці за конкретними порушеннями вимог податкового і митного законодавства.

В організації проведення митного постаудиту потребує вирішення цілеспрямований відбір об'єктів митних перевірок в інтересах підвищення результативності митного контролю. Існуюча практика вибору об'єктів митної перевірки орієнтується на систему управління ризиками, яка за умов швидкоплинного середовища характеризується високим рівнем невизначеності. Для вирішення проблеми варто посилювати оперативність автоматизованого обміну фінансовою інформацією з митними адміністраціями іноземних держав шляхом підписання угод, впроваджувати науково обґрунтований підхід до вибору об'єктів, аналізу джерел інформації у митній сфері з використанням дисперсійного аналізу.

З метою адаптації митного постаудиту в Україні та приведення у відповідність до міжнародних методик і стандартів розглянемо зарубіжний досвід використання цієї форми митного контролю.

Відповідно до законодавства та досвіду країн Європейського Союзу митний постаудит спрямований на проведення:

– контролю за імпортом після випуску товарів у вільний обіг;

– контролю пільгових режимів (транзит, зберігання вантажів на складах, переробка на митній території);

– аудиту походження товарів;

– перевірки повноти і своєчасності сплати особливих мит;

– попереднього аудиту / перевірки економічних операторів для надання права на застосування пільгових процедур і режимів (спрощені процедури транзиту чи декларування).

У міжнародних стандартах ЄС визначено також основні цілі та переваги постмитного аудиту, зокрема його цілями є:

– отримання гарантій заповнення митних декларацій відповідно до вимог чинного митного законодавства;

– перевірка правомірності визначення та сплати суми митних платежів;

– спрощення міжнародного переміщення товарів;

– гарантування правильного декларування товарів;

– забезпечення дотримання умов, що стосуються конкретних погоджень і дозволів (попередньої автентифікації транзитних документів, преференційних сертифікатів походження / переміщення, ліцензій, квот і забезпечення інших спрощених процедур) [37].

При цьому повинні бути реалізовані такі принципи митного постаудиту:

– забезпечення певного ступеня спеціалізації підрозділів постмитного аудиту за галузями або секторами економіки;

– наявність ефективних методів звітування за результатами аудиту, у яких відображено рівень дотримання законодавства суб'єктом ЗЕД, та зазначення, що всі недоліки, які виявлено впродовж аудиту, виправлені ним у відведений для цього час;

– забезпечення максимально ефективного використання інформації з баз даних митних декларацій та застосування критеріїв автоматичного відбору для визначення високоризикових економічних агентів / операторів і транзакцій, які підлягають аудиту;

– гарантування доступу аудиторів до інформаційних баз даних з метою швидкої ідентифікації високоризикових суб'єктів ЗЕД, які мають проблеми з дотриманням законодавства у минулому;

– забезпечення ефективного зворотного зв'язку у процесі управління ризиками й аудиту з результатами перевірок декларацій, огляду вантажів та зовнішніми джерелами інформації;

– упровадження заходів, які мають на меті вдосконалення аудиторської професійної етики та відповідальності;

– забезпечення економічних агентів актуальною інформацією щодо процедур митного постаудиту, включаючи їх права й обов'язки, з метою забезпечення співпраці між ними та митними органами [38].

Розглянемо міжнародний досвід використання митного постаудиту, який дозволяє виявити позитивні і негативні аспекти застосування такої форми контролю. Дослідження митного законодавства зарубіжних країн має важливе наукове і практичне значення для вдосконалення та наближення законодавства України до міжнародних стандартів.

Однією з країн-учасниць як СОТ, так і Європейського Союзу є Федеративна Республіка Німеччина. Це найбільший торговий партнер України: питома вага Німеччини в зовнішньоторговельному обороті України становить близько 18 % [17]. Основним інструментом митного контролю в Німеччині після випуску товарів є митна перевірка. За організацію та правове забезпечення митних перевірок відповідає відповідний підрозділ Головного управління № 3 Міністерства фінансів Німеччини. Фінансові директорати здійснюють контроль за проведенням

перевірок службами митних перевірок головних митниць. Безпосередньо в кожній митниці є підрозділ D, яке займається виключно митними перевірками. Перевірка може проводитися як в інтересах учасника ЗЕД, так і митної служби. При цьому часто виявляються помилки і порушення, які призводять до додаткового стягування митних платежів або компенсації надмірно сплачених. Перевірки можуть бути проведені всіх осіб, які брали участь у реалізації експортних та імпортних операцій, до таких належать: особи, які повинні сплачувати ввізне і вивізне мито; особи, які повинні платити виключно національні споживчі податки (акцизи). Важливим є той факт, що в розпорядженні про проведення перевірки містяться відомості, що стосуються її обсягу, наприклад видів податків або їх компенсації, а також обставин перевірки. У німецькому митному законодавстві не встановлено граничний термін проведення митної перевірки, однак він визначається з урахуванням необхідних заходів, тобто без зазначення конкретного тимчасового періоду. За результатами проведення митної перевірки інспектор складає звіт. Підрозділ митної перевірки митниці проводить аналіз звіту інспектора. Якщо у ході аналізу висновки щодо зміни підстав оподаткування підтверджуються, то проводиться відповідне коригування. Якщо в результаті перевірки прийнято рішення про потребу у донарахуванні митних платежів, то для них не передбачається окреме забезпечення, майно в цьому випадку не арештовується [32].

Щодо суб'єктів зовнішньої торгівлі, митні органи Франції здійснюють митний аудиту за двома напрямами:

1) формальний (вибіркова перевірка відповідності виду, номенклатури, вартості та походження товарів поданим документам, перевірка обґрунтованості пільг тощо);

2) фундаментальний (суцільна перевірка правильності оформлення та наявності всіх необхідних документів) [7, с. 41].

Митний постаудит у Франції здійснюється або спеціальними аудиторсько-аналітичними службами шляхом поглибленої документальної перевірки без виїзду на підприємство, або митними аудиторами безпосередньо на підприємстві. До переваг такої організації форми митного контролю після випуску товарів у вільний обіг варто зарахувати:

– прискорення митного оформлення вантажів під час перетину митного кордону;

– збільшення ймовірності виявлення порушень митних правил або контрабанди під час наступного контролю, оскільки є можливість перевірки правильності заявленого в декларації обсягу та призначення вантажу.

Але застосування французької моделі митного постаудиту потребує як високого рівня організації інформаційно-аналітичного забезпечення, так і достатньої кількості висококваліфікованих фахівців з митного постаудиту (у Франції їх близько 7 тисяч осіб) [7; 9].

Митний постаудит Великобританії проводиться вибірково до окремих суб'єктів ЗЕД, а також митних брокерів, діяльність яких є найбільш ризиковою. Митний офіцер має право самостійно визначати обсяг перевірки, її термін тощо [2, с. 50].

У структурі Центрального митного управління Болгарії створено Дирекцію наступного контролю, основною місією якої є розробка та сприяння впровадженню методичних рекомендацій щодо здійснення постаудиту дотримання вимог митного й акцизного законодавства. Термін проведення перевірки не може перевищувати 2-х місяців (за обґрунтованої необхідності термін може бути подовжений, але не більше ніж на 4 місяці). Посадові особи митних органів з метою отримання доказів уповноважені здійснювати обшук і вилучати документи, інші носії інформації, товари, опечатувати офіси, каси, склади, торговельні й інші приміщення [4, с. 27].

Митний аудит Ірландії здійснюється в таких формах:

– неаудиторські втручання: профільні інтерв'ю (опитування платників податків); направлення запитів; фактичний контроль за реєстраторами розрахункових операцій; галузеві огляди; отримання та дослідження інформації з інших державних і комерційних організацій; відвідування інтернет-сайтів платників податків;

– аудиторські перевірки: аудиторські виїзні перевірки за результатами оцінки й аналізу профільних ризиків діяльності платника податків; аудиторські виїзні перевірки на випадковій основі за допомогою автоматизованої програми випадкового відбору; повторні аудиторські перевірки; електронні аудиторські перевірки;

– спеціальні (кримінальні) розслідування [3, с. 21].

Підсумовуючи європейський досвід функціонування системи митного постаудиту, можемо узагальнити методику його проведення за митними стандартами ЄС, особливостями якої є:

– чіткий перелік осіб, діяльність яких може бути об'єктом перевірки;

– права, обов'язки сторін під час перевірки (суб'єкта ЗЕД, компетенції митних органів);

– джерела інформації, що використовуються для проведення контрольних заходів (матеріали внутрішнього аудиту, співбесід з персоналом суб'єкта ЗЕД, облікові дані за операціями, електронні митні декларації тощо);

– методи перевірки окремих операцій та в цілому діяльності суб'єкта ЗЕД (законності використання спрощених митних процедур суб'єктом ЗЕД, неналежне використання пільг тощо);

– узагальнення результатів митного постаудиту (визначено структуру та зміст висновку для зовнішніх і внутрішніх користувачів, порядок оскарження рішень суб'єктом ЗЕД).

З метою проведення митних перевірок митні органи держав ЄС можуть перевіряти: точність і повноту інформації, зазначеної у митній декларації, наявність, справжність, точність і дійсність будь-якого супровідного документа; перевіряти товари і / або брати зразки; митні органи можуть також вивчати: рахунки та інші облікові записи, що мають відношення до операцій, пов'язаних з товаром; будь-які комерційні операції, пов'язані з товаром, у тому числі попередні чи наступними операціями [11, с. 159]. Такі перевірки можуть здійснюватися у приміщеннях власника товарів або його представника, будь-якої іншої особи, що прямо або опосередковано задіяна у зазначених операціях під час ведення підприємницької діяльності, або будь-якої іншої особи, яка володіє в ділових цілях цими документами. Перевірки, що проводяться паралельно з основною, називаються «перехресні». Відправним моментом проведення митного постаудиту є його спрямованість на прискорення та спрощення митних процедур і одночасне забезпечення ефективності інструментів державного регулювання ЗЕД та перенесення навантаження перевірки з етапу митного поточного контролю на наступний – після випуску товарів. Адже за відведені, згідно зі статтею 196, Митного кодексу Митного союзу 1–2 дні повну і якісну перевірку достовірності і документально підтвердженими заявлених у декларації на товари відомостей не завжди вдається провести. Тоді як відсутність ефективного митного контролю за

адекватністю цін ввізних товарів дає змогу імпортерам недостовірно декларувати товари і транспортні засоби та мінімізувати їх митну вартість.

Згідно з вимогами Кіотської конвенції митний постаудит проводитися для перевірки діяльності економічних агентів, які беруть участь у міжнародному переміщенні товарів. Такі процедури є ефективним засобом для проведення митного контролю, оскільки надають більш чітку інформацію щодо зовнішньоторговельних договорів, яка відображена в бухгалтерських книгах і облікових записах економічних агентів – суб'єктів ЗЕД, і одночасно дозволяють митним органам сприяти учасникам торгівлі у вигляді спрощеного порядку митного оформлення. Згідно з міжнародними стандартами цей процес охоплює такі етапи.

Перший етап полягає у визначенні спрямованості аудиторської діяльності. Митні органи визначають категорію митного постаудиту (аудит імпортера / експортера, митної вартості, країни походження товару, вільних економічних зон, митного брокера, аудит митної декларації перевізника тощо), а також розробляють методику проведення перевірки.

На другому етапі здійснюється відбір учасників ЗЕД за обраними напрямами аудиту, що ґрунтується на їх розподілі за категоріями на основі профілів ризику з метою перевірки дотримання митних правил, правильності розрахунку митної вартості, визначення країни походження товару, тарифної класифікації, звільнення від сплати мита, зменшення митних зборів тощо.

На третьому етапі здійснюється попереднє поінформування учасника ЗЕД про проведення митного постаудиту і запит додаткової інформації. На цьому етапі в учасника ЗЕД є можливість добровільно до початку митного аудиту подати до митного органу відомості про вчинені ним порушення. У повідомленні запропоновані рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту. Якщо учасник ЗЕД проводить внутрішній аудит, митний орган надає 15 днів для його проведення. У разі виявлення помилок за результатами внутрішнього аудиту учасник ЗЕД має право добровільно змінити відомості без застосування санкцій. Невикористання добровільної можливості для внесення суми недоїмки призводить до накладання додаткових штрафів. Під час проведення внутрішнього аудиту учасник ЗЕД може

отримувати консультації у митного органу. Цей підхід привів до того, що учасники ЗЕД самі стали вказувати на свої помилки, завдяки чому значна кількість перевірок стала припинятися на етапі попереднього поінформування.

На четвертому етапі здійснюється безпосереднє проведення митного постаудиту. Досліджується діяльність учасника ЗЕД через його профіль ризику. Перевіряється і оцінюється система внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку за експортно-імпортними операціями. Митний постаудит робить особливий акцент на професійному проведенні перевірки документів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Здійснюється перевірка митної вартості товарів на підставі вивчення документів, пов'язаних із зовнішньоекономічною угодою і підтвердження їх достовірності. Проводиться аналіз договорів купівлі-продажу, платіжних документів і визначаються умови постачань, а також відслідковуються журнали обліку закупівель товарів.

На п'ятому етапі оформляється звіт, в якому зазначають результати перевірок, та направляють вищому митному органу й учаснику ЗЕД.

На шостому етапі оцінюється дотримання і контроль виконання. На основі відомостей, отриманих за результатами перевірки, здійснюється поділ учасників ЗЕД за категоріями. У зв'язку з цим митний постаудит після випуску товарів у європейських державах став досягати до 90 % від усього митного контролю.

Таким чином, митний аудит в Євросоюзі заснований на співпраці між митними органами та учасниками ЗЕД і взаємодії між митними підрозділами. Отже, спостерігається ефективна модель інформаційного співробітництва.

До складу СОТ входять не тільки країни, що традиційно займають ключові позиції у світовій торгівлі. В останні десятиліття активний економічний розвиток відбувається і в таких країнах, як Китай, Корея, Туреччина і Королівство Таїланд. Тому розглянемо досвід здійснення митного постаудиту в цих країнах.

Створення Китайською митницею системи постаудиту відбулося як результат усвідомлення потреби у зміні організаційних методів від одного «контролю вантажів» до поєднання «контролю торгівлі» і «контролю вантажів» для цілей реалізації ефективного

контролю і діяльності. За проведення митного постаудиту відповідає Бюро розслідувань Головної митної адміністрації, що складається з відділів аудиту та відділу торговельних розслідувань. Також існують особливі аудиторські агентства і професійні співробітники, які виконують свою діяльність у митних підрозділах на всій території країни [40].

Безпосередня мета постаудиту полягає в контролі за легальністю імпортної та експортної діяльності особи, що перевіряється. Основним завданням митного аудиту є посилення митного контролю, нормалізація експортного й імпортного порядку, захист законних прав та інтересів зацікавлених осіб, стимулювання зовнішньої торгівлі. Уся процедура митного контролю на основі методів аудиту полягає в перевірці сплати митних зборів і податків, зберіганні товарів на митних складах, контролі стану діяльності митного представника.

Постаудит проводиться в чотири етапи: підготовка, виконання контрольних заходів, реалізація й оцінка аудиту. На підготовчому етапі виходячи з аналізу рівня ризику визначаються організації та товари, детально проводиться аналіз фінансового стану організації на міжнародному ринку, режим її діяльності. На основі аналізу ризиків спеціальні аудиторські підрозділи митного органу застосовують ідеологію «орієнтованого на ризик митного постаудиту». За таким методом роботи митний орган відбирає для проведення особливого аудиту організацію з високим рівнем ризику. При цьому підвищується точність і ефективність постаудиту. Також на цьому етапі збираються відомості про товари та вчинені порушення.

На етапі виконання контрольних заходів митний орган перевіряє законність ввезення товарів і достовірність товаросупровідних документів паралельно з перевіркою внутрішньої системи контролю організації та її внутрішніх процесів. Одна з особливих процедур – розслідування справи – зосереджується на розслідуванні й отриманні доказів за організаціями, які підозрюються в порушенні вимог митного законодавства.

Етап реалізації включає відповідальність щодо порушень, виявлених під час аудиту і в процесі розслідування справи. За результатами можуть наслідувати такі заходи вимогливого характеру, як сплата податків, адміністративні стягнення, відкликання ліцензії,

направлення справи до відділу по боротьбі з контрабандою для подальшого розслідування.

Митний орган проводить оцінку точності ознак певного рівня ризику, відповідності організації вимогам митного законодавства і положень Митної адміністрації Китаю. Унаслідок аналізу розробляються нові методи роботи для підвищення ефективності постаудиту. Для проведення постаудиту створюється спеціальна аудиторська група, яка складається мінімум з двох фахівців-аудиторів. Склад аудиторської групи вказується в рішенні про проведення постаудиту. За три дні до початку проведення постмитного аудиту, особі надається письмове повідомлення про аудит. За особливих умов митний орган, за погодженням Митного комісара, має право на проведення постмитного аудиту без попереднього повідомлення особи, що перевіряється, але посадові особи митного органу зобов'язані надати таке повідомлення під час прибуття на місце.

Після завершення постаудиту аудиторська група повинна скласти аудиторський висновок. Такий висновок має бути направлено в митний орган. Постаудит проводиться упродовж трьох років після випуску товарів у вільний обіг [40].

У липні 1996 року митна служба Кореї запровадила митний постаудит у зв'язку зі швидким зростанням обсягів імпорту й експорту, а також потребою у прискоренні митного оформлення. 2000 року введено плановий митний контроль на базі методів аудиту [43]. Пізніше ініціаторами такого контролю стали самі учасники зовнішньоекономічної діяльності, що відповідає стандарту 6.8 Кіотської конвенції. Такий митний постаудит ґрунтується на співробітництві митної служби та учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Перевірка правильності стягнення платежів та податків поділяється на:

– «передмитний аудит» (pre-clearance audit), який здійснюється до моменту митного оформлення та пропуску товарів;

– митний постаудит (post-clearance audit), який передбачає перевірку після закінчення всіх формальностей на митниці під час перетину кордону.

Отже, особливістю митного постаудиту Кореї є націленість на реалізацію дієвої в світі митної адміністрації, за допомогою якої швидко надавати митні послуги підприємствам і громадянам, захищати суспільство від незаконних операцій.

У митному законодавстві Туреччини встановлено, що перевірка може проводитися щодо: осіб та операцій, пов'язаних з митною діяльністю безпосередньо або побічно; інших осіб, які мають документи і відомості, пов'язані з митними операціями. Митним законодавством Туреччини терміни проведення перевірки не встановлено, однак врегульовано положення про порядок повідомлення учасника ЗЕД про контрольний захід: аудитор повідомляє зацікавлених осіб за 15 днів до початку перевірки. Також у Туреччині нормативно закріплена можливість відкласти перевірку на тиждень за письмовою заявою особи, що перевіряється. Відповідно до митного законодавства Туреччини після закінчення перевірки складається документ – протокол митної перевірки в двох примірниках, один з яких негайно направляється особі, діяльність якої проходила перевірку [32, с. 133].

Дослідження законодавства Королівства Таїланд доцільно почати з визначення переліку осіб, які можуть бути суб'єктами митної перевірки. У законі про митниці Таїланду не проводиться деталізація учасників ЗЕД. Отже, суб'єктами митної перевірки в Таїланді можуть бути: імпортер, експортер, агент судна, агенти вищеперелічених осіб; інші особи. Закон про митницю Таїланду встановлює обов'язки учасників ЗЕД, що виникають при здійсненні митного контролю після випуску товарів за допомогою проведення митної перевірки. Підприємці або пов'язані з ними особи, які можуть бути суб'єктами перевірки, зобов'язані вести облік, рахунки в будь-якій формі, якщо інформація в цих документах стосується ввезення або вивезення товарів [39]. Такі рахунки ведуться за місцем перебування бізнесу або іншим пов'язаним з ним місцем, визначеним генеральним директором; повинні зберігатися не менше п'яти років з дати ввезення або вивезення товару. У разі знищення (анулювання) бізнесу підприємці або пов'язані з ними особи, які можуть бути суб'єктами перевірки, або ліквідатор бізнесу (юридичної особи) повинні вести і зберігати такі рахунки, документи, докази і дані за місцем перебування бізнесу, офісу ліквідатора або місцем, визначеним

генеральним директором, упродовж ще двох років з моменту ліквідації бізнесу. Якщо ведення бухгалтерських рахунків, документів, доказів та інших матеріалів здійснювалося за місцем, що не є місцем перебування бізнесу, підприємці або пов'язані з ними особи повинні подати письмову заяву, щоб отримати дозвіл від Бюро митного постаудиту на збереження таких документів, в іншому випадку вони несуть відповідальність відповідно до законодавства.

У Таїланді за результатами митного постаудиту посадові особи митних органів складають звіт у двох примірниках, оригінал звіту зберігається в компетентних органах, а дублікат – у суб'єкта митної перевірки. Відібрані документи та інші речі, вилучені з місця перевірки, передаються в митні органи для подальшого дослідження.

Таким чином, враховуючи міжнародний досвід функціонування системи митного постаудиту та беручи до уваги проблеми здійснення цієї форми митного контролю в Україні, зазначимо, що відхід від домінування фіскальної складової частини митного регулювання, високий рівень нормативного, методичного, технічного та кадрового забезпечення можуть розв'язати проблему підвищення ефективності вітчизняного митного постаудиту. Вирішення зазначених проблем сприятиме спрощенню та прискоренню митних процедур і надасть можливість Україні зняти напругу з питань митної вартості й інших контрольних заходів на державному митному кордоні; формуватиме підґрунтя для надійного застосування інституту авторизованого економічного оператора в Україні; сприятиме зростанню доходів державного бюджету і забезпечуватиме баланс інтересів митниці та суб'єктів ЗЕД.

Список використаних джерел

1. Берзан А. А. Таможенный аудит в системе государственного контроля. *Вестник транспорта*. 2006. № 6. С. 45–51.
2. Вакульчик О. М., Кнішек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД. *Вісник академії митної служби України*. 2009. № 2. С. 46–54.
3. Вакульчик О. М. Єдинак Т. С., Кнішек О. О. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні. *Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка»*. № 2 (50). 2013. С. 11–23.

4. Відєнов А., Сідлецька Н. Митний постаудит: практика болгарських колег. *Митниця*. 2010. № 12 (73). С. 26–27.

5. Войтов С. Г., Черных В. В. Таможенный постаудит как составляющая модернизации таможенно-тарифного регулирования в Украине. *Таможенные чтения – 2016. Мировые интеграционные процессы в современной науке*: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием: в 2-х т. том 1 / под ред. С. Н. Гамидуллаева. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский им. В. Б. Бобкова филиал РТА, 2016. 356 с.

6. Гончарук О. А. Формування та розвиток системи постмитного контролю в Україні. *Форум права*. 2011. № 3. С. 163–167.

7. Губіна І. С. Митний постаудит у системі митного контролю: проблеми нормативно-правового регулювання. *Вісник Академії митної служби України*. 2012. № 1. С. 38–43.

8. Єдинак Т. С. Єдинак В. Ю. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива. *Вісник академії митної служби України*. 2008. № 4. С. 70–76.

9. Івашова Л. М., Єдинак Т. С., Єдинак В. Ю. Основи митного пост аудиту: навч. посіб. Дніпропетровськ: АМСУ, 2011. 200 с.

10. Копцева Л. О. Вплив міжнародних митних правил на законодавство України щодо митного аудиту. *Митна справа*. 2010. № 4. С. 70.

11. Костенко А. О. Механізми розбудови митного контролю після випуску товарів в Україні. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. №. 1. С. 153–171.

12. Кудрявцев О. Е., Соловьев В. В., Соловьева И. В. Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками: пособие. Ростов-на-Дону: РИО Ростовского филиала РТА, 2005. 105 с.

13. Лунева Е. П. Методические и организационные основы таможенного аудита экспортно-импортных операций участников внешнеэкономической деятельности: монография / под общ. ред. профессора Л. А. Поповой. Москва: РИО РТА, 2003. С. 7.

14. Матеріали Семінару CLDP з питань спрощення процедур торгівлі в Україні, 22–24 лютого 2017 року, м. Київ. URL:

http://ntc.kiev.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=46&Itemid=143&lang=uk

15. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур от 15.05.1973. URL у: http://zakon.rada.gov.ua
16. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua
17. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL: http://www.ukrstat.gov.ua
18. Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 5. С. 89–101.
19. Пашко П. В. Щодо окремих питань забезпечення ефективності митного контролю. *Митна безпека. Серія «Економіка»* 2010. № 1. С. 6–13.
20. План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: розпорядженням Кабінету Міністрів України: від 5 липня 2019 р. № 542-р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-realizaciyi-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-podatkovu-ta-mitnu-politiku-i050719
21. Попова Л. А. Сущность, принципы, задачи и функции таможенного аудита. *Таможенная служба России на защите экономических интересов страны*. Москва, 2003. С. 327–332.
22. Рамкові стандарти безпеки і полегшення світової торгівлі: Багатостороння угода: від 01.06.2005. URL: http:zakon2.rada.gov.ua/laws/show/976_003
23. Розвиток постмитного аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. С. С. Брехова. Київ: Алерта, 2018. 326 с.
24. Сагарьова Д. О. Генезис постмитного контролю в Україні. Вісник *Академії митної служби України. Серія «Економіка»*. 2013. № 1 (49). С. 46–53.
25. Співак І. В. Технології митного контролю доцільно удосконалити. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут».* 2010. № 2 (6). С. 146–150.
26. Угода про спрощення процедур торгівлі (Trade Facilitation Agreement – TFA). URL: http://www.me.gov.ua/Documents

27. Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws

28. Угода СОТ. Митний постаудит. *Митний брокер*. № 3 (237). 2017. С. 28–48.

29. Формування системи митного аудиту в Україні: монографія за заг. ред. О. М. Вакульчик. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2014. 208 с.

30. Харкавий М. О. Прагматика і проблематика постмитного аудиту у контексті модернізації системи митного контролю в Україні. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2014. Вип. 22, т. 2. С. 250–256.

31. Харкавий М. О. Фінансові детермінанти митного контролю після випуску товарів на митну територію України. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 11 (162). С. 16–21.

32. Шашкина А. Н. Сравнительно-правовой анализ зарубежного опыта применения таможенного контроля после выпуска товаров. *Вестник российской таможенной академии*. 2014. № 2. С. 131–135.

33. Шлях до сучасної митниці. Європейські прототипи. *Митний брокер*. 2016. № 6 (237). С. 45.

34. Швец А. С. Экономическая эффективность внедрения института таможенного аудита в структуру таможенных отношений. *Основные аспекты развития таможенного дела: сборник материалов*. Москва, 2003. 456 с.

35. Шостак С. Н. Аудит: необходимое условие ускорения и упрощения процедуры таможенного оформления. URL: http://www.juristic.ru/articles.php?cu=1&ref=index.

36. International convention on the simplification and harmonization of customs procedures. Available from. URL: www.wcoomd.org/en/ topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/ pf_revised_kyoto_conv

37. Customs blueprints. Pathways to better customs. Directorate General for Taxation and Customs Union. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 140, 2015. URL: http://www.taxand.com/-sites/default/files/ Paper_on_EU_Interest_and_Royalties_Directive.pdf

38. Customs Post Clearance Audit Strategy. Final Report. USAID / Caucasus, 2011. URL: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnadz446.pdf

39. Customs ACT, B.E. 2469 (1926) / Офіційний сайт митної служби Королівства Таїланд. URL: www.customs.go.th

40. Kazunari Igarashi (World Customs Organization). Post-Clearance Audit. Seminar on Risk Management and Post-Entry Audit, Shenzhen, People's Republic of China. June 7–10, 2005. P. 27. URL: http:www.icao.int/Meetings/ AirCargoDevelopmentForum-2014/Documents/ Session4_ KazunariIgarashi.pdf

41. New customs valuation rules in the European Union: get read) for 2016. URL: https://www.pwc.com/ml/en/tax/documents/new-customv aluati on-rules-in-eu.pdf

42. Technical Notes on Trade Facilitation Measures (UNCTAD/DTL/TLB/ 2010/1), 2011. URL: http://unctad.org

43. Jae-Hyun Park (Ministry of Foreign Affairs and Trade of Korea). The experience of Korea with post-clearance audits. OECD Global Forum on Trade Facilitation. Colombo, Sri Lanka, October 18–19, 2006. P. 5.

44. Union Customs Code / Regulation (EU) № 952/2013.

4.2. Особливості аналітичного забезпечення митного аудиту

Економічні перетворення, які відбуваються в Україні, мають на меті інтегрування української економіки до системи міжнародних економічних відносин. За три квартали 2019 року дефіцит зовнішньоторговельного балансу України становить $4,07 млрд, що на 6,42 % більше, ніж за аналогічний період 2018 р. Зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств вимагає більшої уваги з боку незалежних аудиторів до перевірки операцій з експорту та імпорту товарів під час аудиту фінансової звітності. Також збільшується навантаження на органи митного контролю, час на митне оформлення. Важливою передумовою забезпечення зовнішньоекономічної діяльності є модернізація митної системи держави та наближення митних правил і процедур до європейських стандартів. Вирішенню цієї проблеми сприятиме запровадження нових методик митного контролю, який передбачає максимальне скорочення митних процедур під час перетину кордону. Забезпечити ефективність і об'єктивність митного контролю може лише впровадження нових аналітичних заходів та методик.

Питанням аналітичного забезпечення митного контролю присвятили свої праці такі вітчизняні науковці, як: О. М. Вакульчик, Ю. В. Гончарук, В. Ю. Єдинак, Т. С. Єдинак, П. В. Пашко, О. О. Панкратьєва, Н. А. Томчук та інші. Повільні темпи впровадження, необхідність систематизації розвитку митного контролю в Україні та потреба у підвищенні його результативності шляхом введеннях нових методів, заходів і засобів у цій сфері визначають актуальність дослідження.

Потреба у подальшому розвитку митного контролю в Україні, неоднозначність його розуміння науковцями та практиками зумовлюють потребу в уточненні його сутності, вивченні особливостей сучасного стану і напрямів розвитку, а також ролі і місця незалежного аудиту в його здійсненні. Для вирішення цього завдання проведемо дослідження аналітичного забезпечення митного контролю й обґрунтуємо можливості його подальшого розвитку.

Сучасні процеси глобалізації світової економіки безпосередньо впливають на розвиток українських підприємств. Адже основним суб'єктом зовнішньоекономічних відносин виступає підприємство як ключова ланка ринкової економіки. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства є важливою і невід'ємною сферою господарської діяльності, яка під час ефективного використання всього комплексу сучасних форм і методів міжнародного бізнесу здатна позитивно впливати на ефективність виробництва, його технічний рівень, якість продукції, що виробляється. Вихід підприємства на зовнішні ринки сприяє його економічному розвитку, стимулює оновлення засобів виробництва і технологій, підвищує якість продукції та її конкурентоспроможність. Водночас зовнішньоекономічна діяльність була і залишається важливою складовою суспільного розвитку України, важливим елементом глобалізації економіки країни. Для успішної євроінтеграції української економіки необхідні істотні зусилля як окремих підприємств – суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і держави в цілому. Від ефективності цих зусиль залежить не тільки динаміка експортно-імпортних операцій, а насамперед можливість подальшого розвитку економіки країни як складової загальносвітової економічної системи.

Аналітична робота в митній службі є одним з основних напрямів діяльності щодо реалізації її функцій. Вона є творчою діяльністю і

передбачає високу кваліфікацію аналітика, який, використовуючи системний підхід, здійснює обробку й аналіз отриманої інформації відповідно до поставлених перед ним завдань. У підсумку такої діяльності утворюється якісно новий інформаційний продукт, основним призначенням якого є допомога в оптимізації прийняття відповідних оперативно-розшукових рішень.

Аналітичне забезпечення – це вивчення й оцінка інформації про: початкові умови (структура, технологія, соціальні відносини), енергетичний стан і обмінні процеси (енергетично-матеріально-інформаційний обмін) у системі та із середовищем, закономірності, організаційні форми досліджуваних процесів у системі та результати виконання поставлених завдань і досягнення цілей [5].

Об'єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошувана інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Інформаційно-аналітичне забезпечення – це динамічний процес, за допомогою якого інформація циркулює в системі управління. Інформаційні процеси щільно пов'язані з управлінськими та є підґрунтям для розробки й обґрунтування рішень щодо шляхів досягнення цілей управління. Як слушно зазначає Д. Я. Семир'янов, «інформаційно-аналітичне забезпечення є поняттям більш ширшим та передбачає забезпечення системи управління, крім інформації, ще й знаннями, необхідними для виконання усіх функцій і завдань управління» [11].

У процесі аналізу інформаційних матеріалів формуються нові знання, на підставі яких приймається управлінське рішення щодо подальшої діяльності. Передавання, одержання, обробка й аналіз інформації та прийняття на їх основі управлінських рішень мають місце під час виконання практично всіх функцій, покладених на органи Державної податкової служби. Тому комунікаційні процеси (процеси обміну інформацією) і процеси прийняття відповідних рішень відіграють основну роль взаємопов'язаних між усіма ланками управління процесів. У ст. 72 Податкового кодексу України визначено джерела інформації, а також закріплено виключний перелік інформації, який надається платниками податків і податковими агентами, що обробляється, зберігається та може використовуватись у діяльності контролюючих органів [7].

Для забезпечення якісного проведення митного аудиту Державна митна служба України чітко визначає його цілі, завдання, безпомилково обирає об'єкти дослідження, ретельно планує послідовність дій митних аудиторів, застосовує ефективні методи та прийоми аудиту, а також збирає необхідну інформацію (докази) для формулювання об'єктивного висновку. Сукупність усіх цих заходів становить основу аналітичного забезпечення митного аудиту.

Для розробки методик конкретних напрямів зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів ЗЕД процес митного аудиту поділяють на два основних етапи, кожен з яких передбачає певну послідовність контрольних дій: підготовчий та етап реалізації. На підготовчому етапі митний аудитор збирає інформацію про суб'єкт ЗЕД з метою визначення й оцінки ризиків (інформація може вже частково міститися в матеріалах попереднього аудиту чи постаудиту, що був проведений у попередніх періодах), а саме: ідентифікаційна характеристика: назва підприємства, код ЄДРПОУ, податковий номер ДРФО, номер свідоцтва платника ПДВ, юридична адреса, адреси виробничих потужностей, складів тощо; вид підприємства (залежно від форм власності): приватне підприємство; підприємство колективної власності; комунальне підприємство; державне підприємство; підприємство, засноване на змішаній формі власності; інший вид підприємства, передбачений законом (ст. 63 Господарського кодексу України) [3]; вид господарського товариства (якщо підприємство є таким): акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, товариство з додатковою відповідальністю, повне товариство, командитне товариство (ст. 80 Господарського кодексу України) [3]; організаційна структура підприємства. Підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). Підприємство також має право створювати філії, представництва, відділення й інші відокремлені підрозділи (ст. 64 Господарського кодексу України) [3].

Особливу увагу митні аудитори надають тим підрозділам чи окремим їх функціям, які пов'язані з митним аудитом. Якщо у підприємства є складські приміщення, встановлюється їхня пропускна спроможність; зміни в організаційно-правовій структурі за останній

час (наприклад, злиття, поділ тощо); інформація про власників, директорів і керівників підприємства; пов'язаність підприємства, його керівників та власників акцій з третіми особами. Якщо так, то встановлюється, хто є третіми особами (ПІБ / назва, податковий номер, адреса тощо) та який характер таких зв'язків; дозволи, ліцензії, які були надані підприємству; у яких йому було відмовлено; які дозволи були анульовані (якщо це було); розмір статутного капіталу; товарообіг, прибутки та збитки; приналежність підприємства до виробника (імпортера) товару чи постачальника (посередника з реалізації) товару; основний вид діяльності; організація системи бухгалтерського обліку (спеціально розроблена для підприємства чи стандартна); аналізується наявна інформація про попередні періоди щодо: історії дотримання законодавства, включаючи митні та фіскальні питання; можливої неплатоспроможності; підозри у шахрайстві; видів, кількості та результатів проведених раніше контрольних заходів (перевірок).

Для цього митними аудиторами з'ясовуються такі питання: чи проводився попередній аудит цього підприємства (якщо так, то які були його результати); чи існують будь-які підозри щодо порушень або невідповідностей митному законодавству з боку підприємства, власників його акцій, партнерів чи керівництва (якщо існують, то які і звідки отримана така інформація); чи притягувались раніше до відповідальності керівництво підприємства, власники акцій або партнери за порушення митних правил (якщо так, необхідно вивчити більш детальну інформацію); чи здійснювалися раніше митний аудит цього підприємства або інші види контролю з боку державних органів (якщо так, то які результати було отримано); досліджується внутрішня організаційна структура підприємства. Для цього перевіряється: чи є на підприємстві окремий підрозділ або особа, що відповідає за митні питання, а саме: хто несе відповідальність за окремі напрями, наприклад тарифну класифікацію, митні процедури, оцінку, роботу з постачальниками тощо; який характер обміну інформацією між особою, що складає декларацію, та іншими підрозділами підприємства (бухгалтерією, товарознавцями тощо); які передбачено процедури у випадку, якщо відповідальний співробітник тимчасово чи тривалий час відсутній на робочому місці; яку передбачено процедуру у випадках виявлення невідповідностей

(наприклад, щодо кількості поставлених товарів, пошкоджених товарів, повернених товарів, відмінностей у ціні, неправильних записів в обліку товарних запасів) та хто несе за неї відповідальність; чи є на підприємстві митний брокер [8]. Якщо є, встановлюється особа брокера, аналізується історія її роботи з митними органами, якими повноваженнями вона наділена (є він прямим чи непрямим представником); який метод сплати митних платежів використовує підприємство (готівковий, безготівковий, фінансову гарантію тощо); чи є на підприємстві система внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) за господарськими операціями та яка її ефективність; які існують процедури отримання та реєстрації товарів в облікових записах підприємства; за якою фактичною адресою зберігаються облікові записи; чи є на підприємстві штатний бухгалтер (відділ бухгалтерського обліку), підприємство користується послугами зовнішнього бухгалтера; яка система та форма обліку застосовуються підприємством: які звітні періоди; чи затверджено на підприємстві робочий план рахунків; які рахунки використовуються для зовнішньоекономічних операцій; які регістри синтетичного й аналітичного обліку використовуються; яке програмне забезпечення використовує підприємство; як забезпечується створення резервних копій документів, відновлення інформації, а також зберігання упродовж визначеного законодавством терміну бухгалтерських та інших документів; аналізується інформація про зовнішньоекономічні операції підприємства. Насамперед визначається, з якими видами товарів працює підприємство. Для цього збирається інформація про вид діяльності підприємства, товаропотоки, постачальників, походження товарів, країну відправлення товарів, їх вартість тощо.

На сьогодні значна кількість підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічні операції, створили власні вебсайти, які містять багато корисної інформації про окремі аспекти їх діяльності. На цьому етапі перевіряється: кількість і типи митних декларацій за період перевірки. Крім того, визначається, які з них є найбільш важливими з точки зору вартості та кількості товарів, види товарів (тарифну класифікацію). На цьому етапі встановлюється: чи існують ризики, пов’язані з тарифною класифікацією; які коди товарів використовуються найчастіше; чи були зміни у тарифній класифікації, що використовується за останні періоди; чи є на

підприємстві окремі файли або списки, у яких кожний номер товару пов'язаний з кодом товару; митну вартість товарів, задекларованих за період, що перевіряється; умови оплати за товари (передоплата, оплата після отримання товарів, акредитив тощо); задекларованe походження товарів. Особливу увагу митні аудитори звертають на ті країни, походження товарів з яких зазначається у документах найчастіше, а також ті, з якими підприємство раніше не працювало; інформацію про основних постачальників товарів; які види транспорту найчастіше використовуються підприємством (морський, повітряний, автомобільний тощо), а також які перевізники беруть участь у діяльності підприємства [1].

Крім того, на підготовчому етапі митними аудиторами вивчається історія ведення бізнесу конкретним підприємством, включаючи його досвід в експортно-імпортних операціях, а також аналізується стан справ у галузі, в якій працює суб'єкт ЗЕД, включаючи його місце у цій галузі, наявність конкурентів, які імпортують чи експортують ідентичні або подібні товари та рівень конкуренції.

Якщо за період перевірки відбулися зміни торгової моделі підприємства, митні аудитори збирають достатню кількість пояснень з метою підтвердження або спростування факту умисної спроби ухилення від виконання будь-яких вимог законодавства. В окремих випадках доцільним може бути отримання інформації від інших державних органів.

У кожному конкретному випадку переліки питань, які необхідно дослідити на підготовчому етапі, можуть відрізнятися. Причиною цього перш за все може бути недостатність необхідної інформації. Тому питання, які не було змоги перевірити на підготовчому етапі, перевіряють на початку етапу реалізації безпосередньо на підприємстві [1].

Таким чином, використовуючи вищезазначену інформацію, митні аудитори можуть зробити висновки про рівень ризику та типи ризикових сфер (наприклад, митні процедури), що продукуються підприємством суб'єктом ЗЕД, а також виявити можливі помилки, які необхідно перевірити глибше та детальніше.

Крім того, на підготовчому етапі митні аудитори вивчають чинне законодавство, що має відношення до товарів і митних

процедур. Це дозволяє не тільки виявити можливі факти невиконання правил і вимог законодавства, а й визначити ситуації, у яких суперечності та неузгодженості законодавства може підвищити ризик вчинення актів шахрайства та порушень.

Другим етапом митного аудиту є реалізація документальної перевірки за напрямами, перелік яких залежить від виду й особливостей зовнішньоекономічних операцій суб'єкта ЗЕД: митний аудит митної вартості товарів; митний аудит правильності визначення країни походження товару; митний аудит правильності визначення коду товарів згідно з УКТ ЗЕД; митний аудит остаточного використання товарів та правомірності отримання пільг; митний аудит функціонування митних складів; митний аудит операцій з переробки на митній території; митний аудит операцій з переробки за межами митної території; митний аудит дотримання режиму тимчасового ввезення товарів; митний аудит операцій з товарами подвійного призначення; митний аудит правильності визначення експортного ПДВ. Основу проведення аудиту на цьому етапі становлять його методи, що являють собою сукупність дій, прийомів, спрямованих на визначення достовірності документів і звітності суб'єкта ЗЕД, у яких відображені зовнішньоекономічні операції, та відповідності здійснюваних ним господарських і фінансових операцій вимогам законодавства [9].

Під час митного аудиту для забезпечення ефективності контрольного заходу митними аудиторами здійснюється комбінування різних методів і прийомів залежно від виду перевірки, її мети, об'єкта та строків. Тому розуміння їх сутності та призначення є важливою складовою розробки методик проведення митного аудиту конкретних напрямів зовнішньоекономічної діяльності підприємств (рис. 4.1).

До фактичних методичних прийомів митного аудиту належать: інвентаризація – перевірка фактичної наявності та стану збереження товарно-матеріальних цінностей, за допомогою інвентаризації контролюються кількісні й вартісні показники ввезених підприємством товарів, розрахунки за зовнішньоекономічними операціями, стан заборгованості та їх відповідність даним бухгалтерського обліку; лабораторний аналіз – прийом фактичного контролю, який дозволяє

визначити якісні, фізичні та хімічні характеристики сировини, матеріалів, готової продукції; спостереження – прийом контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик, використовується аудиторами, наприклад, під час контролю дотримання умов зберігання товарно-матеріальних цінностей на митних складах або складах підприємства, порядку їх видачі, реалізації тощо; крім того, за допомогою цього методу оцінюється ступінь оснащеності структурних підрозділів суб'єкта ЗЕД, підраховується устаткування, що дає змогу визначити виробничі потужності й орієнтовно обсяги продукції, яка випускається, експортується, а також доходи від її реалізації; огляд товарів проводиться митними аудиторами з метою встановлення фактичної відповідності товарів їх опису та кількості, заявленій у документах, визначення країни походження, якості тощо; експертиза здійснюється фахівцем-експертом, який володіє спеціальними знаннями та дозволяє перевірити, наприклад, дотримання вимог технології виробництва, технічних характеристик тощо; опитування дає можливість отримати докази від працівників та управлінського персоналу суб'єкта ЗЕД, а також від контрагентів підприємства та третіх осіб; запит – це надсилання державним органам, дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством суб'єктом ЗЕД, офіційного листа з проханням підтвердити чи надати інформацію про виконані операції, залишки на рахунках, зобов'язаннях, претензіях та інші дані; контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції; за допомогою такого методу перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини й допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи виходом готової продукції, це дає можливість митному аудитору перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини й допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, встановити необліковані надлишки матеріальних цінностей і пов'язані з цим зловживання; такий прийом особливо актуальний під час митного аудиту операцій з переробки на митній території України [4].



Рис. 4.1. Класифікація методів митного аудиту

Документальні методи контролю – це сукупність способів та прийомів перевірки достовірності інформації, що міститься в документах і формах звітності. Їх сутність полягає у тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, встановлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів; чи дотримується послідовність, повнота й правильність заповнення реквізитів у документах, наявність відповідних підписів, а також визначається правильність арифметичних розрахунків [6].

До документальних методів митного аудиту належать: формальна перевірка, під час якої митними аудиторами виявляється: чи всі реквізити документа мають місце і чи правильно вони заповнені; чи наявні всі підписи відповідальних осіб; чи належать документ до того звітного періоду, в якому він проведений за обліковими регістрами; чи є ознаки недоброякісності чи фіктивності документа (виправлення, підчистка, підробка підписів тощо); його логічна перевірка (перевірка за сутністю) дозволяє з'ясувати, чи мала місце певна господарська операція та чи у зазначеному обсязі. Така перевірка виявляє приписки через завищення обсягу виконаних робіт, завищення цін і розцінок, відображення у первинних документах

таких робіт, які ніколи не виконувалися і не могли бути виконані взагалі; арифметична перевірка виявляє помилки під час таксування (множення ціни, тарифів, ставок на кількість) або підсумовування ряду чисел у процесі складання накопичувальних відомостей. Однак така перевірка не зводиться тільки до простих арифметичних дій, вона поєднується з логічною перевіркою; аналітичні процедури – аналіз обґрунтованості показників бухгалтерського обліку і звітності, їхнього впливу на формування результатів діяльності й розмір податків і платежів. До основних прийомів аналізу в процесі митного аудиту належать: техніко-економічні розрахунки; порівняння даних; відносні й абсолютні величини; групування даних; статистичні обстеження тощо; зустрічна звірка документів – один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах зовнішньоекономічних операцій. Проводиться шляхом звіряння (зіставлення) даних, відображених у документі, з даними іншого примірника цього самого документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які зберігаються як на самому підприємстві, так і в інших підприємствах, установах чи організаціях. При цьому митними аудиторами виявляються істотні відмінності внаслідок виправлених даних у документах, підміни документів або ж відображення абсолютно різних відомостей у документах, пов'язаних з оформленням однієї тієї самої операції [10].

Метою проведення такої перевірки митними аудиторами є встановлення правильності, коректності та повноти інформації, що заявлена у митних деклараціях. Для виконання такого завдання необхідно вивчити реальність кожної угоди з конкретним продавцем (покупцем) шляхом перевірки окремих записів і порівняння з відповідними записами, що супроводжують весь процес угоди, такими як листування, розрахунок вартості, переговори, контракт, постачання товарів, оплата та випуск у вільний обіг.

Класифікацію джерел інформації, що використовується під час митного аудиту, наведено у табл. 4.2.

Під час митного аудиту митні аудитори працюють з максимальною кількістю оригіналів документів, оскільки існує висока ймовірність, що копії та дублікати можуть бути фальсифікованими.

Таблиця 4.2

Класифікація інформації за джерелами під час митного аудиту

Джерело	Інформація
Установчі документи	Статут суб'єкта ЗЕД, засновницький договір, зареєстровані зміни до статутних документів; рішення, постанови, протоколи зборів засновників; накази, виписки з протоколу річних зборів акціонерів, з протоколів зборів засновників, з рішень ради директорів; ліцензії та дозволи на окремі види діяльності
Планові документи	Бізнес-плани, поточні та перспективні плани фінансово-господарської діяльності суб'єкта ЗЕД, калькуляції, кошториси тощо
Ділова переписка	Листи, телеграми, телекси, факси, електронні повідомлення тощо
Матеріали інвентаризацій	Акти, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб
Митні документи	Митні декларації, декларації митної вартості, сертифікати походження, довідки про сплату мита й інших податкових платежів тощо
Торговельні документи	Зовнішньоекономічні контракти та додатки до них, специфікації, рахунки-фактури (інвойси), рахунки за комісійні та брокерські послуги, пакувальні листи, довідки про ціни товарів тощо
Транспортні документи	Міжнародні товарно-транспортні накладні; коносаменти; дорожні відомості, вагонні аркуші, передавальні відомості, багажні квитанції тощо
Банківські документи	Заява на переказ валюти, інкасове доручення, доручення на відкриття акредитива, чеки, платіжні доручення на перерахування коштів, виписки з розрахункового та валютного рахунків
Технологічні документи	Технологічні схеми виробництва, технологічні схеми переробки, галузеві норми витрачання матеріалів, довідники з виробництва продукції
Бухгалтерські документи	Первинні документи за касовими, банківськими, розрахунковими та іншими операціями; зведені документи: лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, регістри, звіти про використання коштів тощо; регістри синтетичного обліку, регістри аналітичного обліку, книги, журнали, відомості випуску готової продукції, відомості нарахування амортизації, зносу; оборотна відомість, сальдова відомість; бухгалтерські довідки та розрахунки; головна книга; бухгалтерська звітність
Документи оперативного обліку	Оперативні документи та форми звітності

Продовження таблиці 4.2

Документи статистичного обліку	Форми статистичної звітності
Інші документи	Свідоцтва про державну реєстрацію; документи, пов'язані з приватизацією й акціонуванням; свідоцтва про реєстрацію в державних органах; акти попередніх перевірок; архівні матеріали; листи, скарги; особові справи співробітників тощо

Під час митного аудиту митні аудитори працюють з максимальною кількістю оригіналів документів, оскільки існує висока ймовірність, що копії та дублікати можуть бути фальсифікованими.

Основні типи викривлень, що виявляються митними аудиторами у бухгалтерських документах, наведено на рис. 4.2.

Під час перевірки бухгалтерської та іншої документації митні аудитори враховують, що ця інформація може бути ненадійною: не всі витрати можуть бути підкріплені інвойсами, рахунками-фактурами; витрати можуть бути відображені загальною сумою на одному рахунку (наприклад, 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками») без використання субрахунків чи аналітичних рахунків.

Вивчаючи документацію підприємства, митні аудитори звертають особливу увагу на зовнішній вигляд та дотримання основних правил заповнення документів і записів, а саме: якщо це документи, регістри обліку, книги чи журнали з відривними листками (наприклад, касова книга, головна книга), перевіряють нумерацію сторінок та іншу послідовну нумерацію, великі інтервали між датами на сусідніх сторінках, відсутність номерів можуть свідчити про вилучення чи заміну окремих сторінок або цілих документів; якщо це документи, пов'язані безпосередньо із здійсненими зовнішньо-економічними операціями, перевіряють, чи всі записи за період, що перевіряється, наявні та чи немає пропусків; чи немає у документах виправлень або записів олівцем та іншим кольором; наявність написаних від руки на полях чи вставках приміток, що можуть містити підтвердження невідповідностей та помилок; особливості зовнішнього виду сторінки, такі як занадто великі відстані між рядками, колонками тощо, незвичайні згини, зайві отвори для підшивання тощо [2].



Рис. 4.2. Типи викривлень у бухгалтерських документах

Таким чином, послідовність контрольних дій митних аудиторів, сукупність методичних прийомів, що вони застосовують, та джерел інформації, що досліджують, залежать від конкретного напряму зовнішньоекономічної діяльності, що підлягає митному аудиту.

Аналіз ефективності і кількості митних процедур, які застосовуються нині, показує, що вони не повною мірою відповідають визнаним в усьому світі таким процедурам, як: попереднє інформування, електронне декларування, система керування ризиками, постаудит, рамкові стандарти безпеки і сприяння торгівлі, впровадження яких можливе лише шляхом реалізації заходів, спрямованих на використання принципів інтегрованого керування за допомогою інформаційних технологій [10].

Таким чином, аналіз досвіду роботи митних органів переконливо свідчить про те, що для досягнення цієї мети необхідно

мати надійний апарат оцінки ефективності системи управління митними органами, а також якості митних послуг.

Враховуючи вищезазначене, для підтвердження правильності нарахування митних платежів українським митникам варто перевіряти такі характеристики імпортованого товару: митну вартість, країну походження, товарну позицію в Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності та ставки у відсотках до митної вартості.

Митні органи повинні переходити від тотального митного контролю за переміщенням товарів до митного контролю, заснованого переважно на процедурах аудиту. Такий контроль дозволить проводити фінансовий аналіз, який здійснюється на основі даних бухгалтерської звітності та призначений для отримання ключових найбільш інформативних параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану зовнішньоекономічної діяльності суб'єкта. Без розвиненої системи постаудиту, тобто віднесення контролю на певний час після випуску товарів, висловлювати думку про прискорення митних формальностей і спрощення процедур неможливо. Для реалізації принципів постаудиту сьогодні необхідно вдосконалення механізмів його реалізації та розробка відповідних методик на загальнодержавному рівні.

На основі проведеного аналізу функціонування й розвитку митного аудиту пропонуємо:

– розробити єдиний нормативний документ, який би повністю регламентував процедуру проведення митного постаудиту посадовими особами Державної митної служби України, включаючи координацію, планування, порядок здійснення й оформлення результатів перевірок;

– на основі формату нормативно-методичних документів країн ЄС потрібно розробити відповідний «Посібник для здійснення митного аудиту та постаудиту в Україні»;

– у перспективі доцільно також розробити показники оцінювання якості й ефективності митного аудиту в Україні та відповідні методики їх аналізу.

Список використаних джерел

1. Бережнюк І. Г. Управління ризиками в митній справі: зарубіжний досвід та вітчизняна практика: монографія. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2014. 288 с.

2. Вакульчик О. М., Єдинак Т. С., Кнішек О. О. Використання досвіду ЄС у побудові системи законодавчого та методичного забезпечення митного постаудиту в Україні. *Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка»*. № 2 (50). 2013. С. 11–23.

3. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15.

4. Колісник Г. М. Слюсаренко В. Є. Аудит: навч. посіб. Ужгород, ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.

5. Кунєв Ю. Д. Управління в митній службі: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 406 с.

6. Митний Кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495–VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17

7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1361273706890735

8. Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 631. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1360-12

9. Про затвердження Порядку роботи складу митниці ДФС: наказ Міністерства фінансів України: від 28.07.2015 № z0805-15. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1097-12

10. Романенко Г. В. Служба в митних органах України як вид спеціалізованої державної служби: принципи правового та морально-етичного характеру. *Науково-аналітичний журнал з питань митної справи та зовнішньоекономічної діяльності*. 2010. № 2 (68). С. 11–15.

11. Семир'янов Д. Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції України: автореф. дис. … канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Ірпінь, 2004. 18 с.

4.3. Напрями удосконалення митного постаудиту в Україні

Вище автори детально дослідили поняття «митний постаудит», розглянули різні підходи науковців щодо його тлумачення й основні аспекти організації в країнах Європейського Союзу та інших країнах. У процесі дослідження використовувався понятійний апарат нормативних актів Всесвітньої митної організації (далі – ВМО), які регулюють здійснення митного постаудиту в Європейському Союзі, зокрема окремі положення Кіотської конвенції та відповідних стандартів, що у ній визначені. Україна є членом ВМО з 1992 р., а тому повинна дотримуватися положень Кіотської конвенції. Проте невідповідність розвитку митної системи України загально визнаним міжнародним підходам до організації митного контролю дозволяє поступово впроваджувати у вітчизняну митну систему лише базові елементи митного контролю. Однак їх імплементація сприяє комплексній та ефективній адаптації діяльності митних органів України до визнаних у міжнародному співтоваристві норм і стандартів. При цьому поділяємо застереження Л. М. Дорофеєвої, яка наполягає на «обережному використанні зарубіжного досвіду та врахуванні національних особливостей формування структури державних органів, традицій функціонування та управління митними інституціями» [1, с. 338]. Водночас, підтримуючи твердження науковців І. О. Бикова, Ю. В. Коваленко, Д. В. Приймаченко, О. В. Чорної про те, що «використання міжнародного досвіду застосування форм і методів митного контролю є неминучим і може, а головне повинно, принести митним органам України користь», вважаємо, що першочерговим завданням є приведення вітчизняного правового поля з питань митного контролю до міжнародних стандартів. Чинний Митний кодекс України (далі – МКУ) з правками, внесеними у зв'язку з підписанням у вересні 2016 р. Меморандуму між МВФ і Україною, вже містить окремі положення, які стосуються запровадження програми митного постаудиту органами Державної митної служби України (далі – ДМСУ), зокрема глава 52 «Система управління ризиками» визначає систему управління ризиками, цілі її застосування, ризикові об'єкти, статті 361–363 визначають діяльність органів ДМСУ з оцінки й управління ризиками [6], що є елементами ризик-орієнтованої форми митного контролю – митного

постаудиту. Проте у МКУ відсутнє тлумачення та не використовується поняття «митний постаудит», що «унеможливлює встановлення його відповідності чинним міжнародним стандартам ВМО та ЄС у частині здійснення митного постаудиту» [7, с. 402]. Водночас у МКУ визначено сутність, підстави та порядок проведення виїзних документальних перевірок (планових, позапланових (ч. 3 ст. 345), які частково відповідають методиці сучасного митного постаудиту. Зокрема, вимога вказаної статті передбачає, що під час проведення таких перевірок встановлюється: правильність класифікації, згідно з УКТ ЗЕД, товарів, щодо яких проведено митне оформлення; відповідність фактичного використання переміщених через митний кордон України товарів заявленій меті такого переміщення та/або відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів підприємства, що перевіряється, інформації, зазначеній у митній декларації, декларації митної вартості, за якими проведено митне оформлення товарів у відповідному митному режимі [6]. Таке розуміння сутності виїзних документальних перевірок суб'єктів ЗЕД відповідає статті 48 Митного кодексу ЄС щодо визначення митного постаудиту як «сукупність засобів митного контролю, який здійснюється після випуску товарів у вільний обіг з метою перевірки точності та достовірності показників декларацій і охоплює контроль бізнес-систем, записів, книг» [8]. Тому вважаємо за доцільне внести зміни до Митного кодексу України в частині тлумачення та використання поняття «митний постаудит», що сприятиме приведенню вітчизняного митного законодавства до європейських вимог і стандартів. Як приклад, визначенню поняття «митний постаудит» можна запропонувати тлумачення, подане в Митній енциклопедії під редакцією І. Г. Бережнюка та П. В. Пашка: «Митний постаудит – форма митного контролю, що застосовується митниками після того, як імпортовані або експортовані товари були пропущені через кордон або пройшли розмитнення на кордоні. Метою такого контролю, що проводиться зазвичай на території трейдера, є підтвердження точності митних декларацій шляхом звірення записів, книг-трейдерів, бізнес-систем та інших відповідних комерційних даних» [9, с. 78].

Подальша адаптація вітчизняного митного законодавства до норм і правил ЄС передбачає зміну ідеології митного контролю шляхом поступового його перенесення зі стадії прикордонного

митного оформлення та контролю на митний постаудит. У цьому процесі пріоритетним аспектом є запровадження в Україні інституту постмитного аудиту, який би базувався на Митних прототипах ЄС (Customs Blueprints). Це своєрідні стандарти, порівняно з якими можна оцінювати недоліки функціонування митних органів, а також вносити відповідні зміни до стратегії їхньої діяльності. Оновлені 2007 року митні прототипи стали точним відображенням нових викликів і завдань, з якими стикається і які покликана вирішувати сучасна реформована митна служба України. По суті, вони є планом дій щодо модернізації митної служби України відповідно до міжнародних та європейських стандартів.

Науковець Г. В. Романенко вказує, що митні прототипи «не обмежують, а лише сприяють модернізації митної служби згідно з політико-правовими актами національного законодавства. Саме з цією метою, а також для певної універсалізації прототипи, по-перше, укладено як намір вищого рівня і аж ніяк не під конкретні соціально-економічні чи політичні умови; по-друге, описують основні принципи й особливості дії кожної з функції митниці у ключових сферах; по-третє, сприяють гнучкості в таких сферах для одночасного забезпечення застосування найкращих стандартів ЄС; по-четверте, забезпечують дотичність до ключових систем ЄС» [10, с. 411].

Одним із 22 Митних прототипів є Стандарт 14 «Постмитний контроль та аудит» (Blueprint 14. Post-clearance control and audit), який передбачає «сприяння розвитку міжнародної торгівлі шляхом встановлення балансу між спрощенням торговельних процедур, з одного боку, і забезпечення ефективного митного контролю та безпеки – з іншого» [11]. Метою впровадження цього прототипу є створення ефективної і результативної служби митного постаудиту та контролю, яка дала б змогу митній адміністрації виконувати свої завдання (оформлення і контроль товарів, збір доходів) і сприяти при цьому торгівлі [11]. Досягнення визначеної мети передбачає виконання стратегічних завдань:

1. Розробка універсальної правової бази, яка надавала б митниці необхідні повноваження для ефективного і раціонального проведення митного постаудиту.

2. Створення організаційної структури, яка дозволяла б аудиторам і їх керівникам виконувати свої обов’язки максимально ефективно.

3. Створення системи управління аудитом, яка забезпечувала б проведення результативних, високоякісних аудитів із застосуванням відповідних методів і передбачала б створення програми забезпечення якості, яка дозволяла б проводити аудит відповідно до необхідних стандартів.

4. Розробка національного плану аудитів, в якому передбачаються як короткострокові, так і довгострокові заходи, що випливають із пріоритетів, заснованих на аналізі ризиків.

5. Розробка стратегії підготовки, яка забезпечувала б отримання аудиторами та керівниками всіх необхідних знань і навичок для планування і виконання своїх обов'язків [11].

Для визначення перспектив подальшого розвитку практики митного постаудиту надзвичайно важливо з'ясували, наскільки вирішення завдань, зазначених у прототипі Стандарт 14 «Постмитний контроль та аудит», знайшли своє відображення у вітчизняному митному законодавстві.

Так, перша група завдань формує правову основу здійснення митного постаудиту, що передбачає:

1) розробку правових повноважень і обов'язків для співробітників митниці, які дозволяли б їм:

– проводити постмитні перевірки за імпортними, експортними й іншими операціями;

– інспектувати і перевіряти записи, книги, документи й інші комерційні папери (в тому числі й електронні дані);

– входити, відвідувати, інспектувати і перевіряти будь-яке місце, яке підлягає митному нагляду;

– оглядати товари і брати будь-які потрібні зразки;

– забезпечувати конфіденційність будь-якої інформації та документів економічних операторів;

2) наявність обов'язків і прав трейдерів, що включають такі моменти:

– ведення обліку впродовж певного періоду, як зазначено в правилах;

– надання митним аудиторам на їх вимогу всіх підтверджуючих документів і комерційних книг і записів (у тому числі електронної версії);

– право на конфіденційність усієї інформації, наданої владі;

3) розробку і впровадження санкцій для боротьби із шахрайством;

4) ратифікацію необхідних угод і конвенцій з метою забезпечення міжвідомчої співпраці й обміну інформацією всередині країни і на міжнародному рівні, включаючи взаємну адміністративну підтримку [11].

В Україні існує і працює національне законодавство (Митний кодекс України), яке встановлює адекватні повноваження й обов'язки для співробітників органів ДМСУ щодо проведення митного постаудиту (ст. 345), визначає підстави та порядок проведення митними органами документальних виїзних перевірок (ст. 346), встановлює права та обов'язки посадових осіб митних органів під час проведення документальних виїзних перевірок (ст. 347), розкриває порядок проведення зустрічних звірок (ст. 348), вказує умови допуску посадових осіб митних органів до проведення документальних виїзних перевірок (ст. 349), визначає права та обов'язки посадових осіб підприємства, що перевіряється, під час проведення документальних перевірок (ст. 350) [6].

Глава 67 (стст.458-467) МКУ містить загальні положення щодо порушень митних правил і відповідальності за них, що сприяє боротьбі із шахрайством у митній сфері та притягненню до відповідальності посадових осіб суб'єктів ЗЕД за результатами проведеного митного постаудиту [6]. Загалом у сфері митних відносин актуальною є адміністративна відповідальність, оскільки кримінальне переслідування за правопорушення у митній сфері значною мірою перестало бути актуальною проблемою для бізнесу з початку 2012 року, коли відбулася декриміналізація товарної контрабанди. На відміну від більшості адміністративних правопорушень, матеріальні та процесуальні аспекти яких кодифіковано у КУпАП, стосовно порушень митних правил діють спеціальні норми, які викладені у МКУ, а КУпАП застосовується тільки в питаннях, які не врегульовані МКУ. На противагу адміністративним стягненням, які передбачені КУпАП, що мають фіксовані межі, виражені у твердій сумі, і розмір яких переважно є незначним, штрафи за порушення митних правил, встановлені у МКУ, можуть сягати суттєвих розмірів [12, с. 31].

Статистика ДПС України щодо застосування санкцій, передбачених МКУ, свідчить про досить активну діяльність митних органів у цій сфері: 2016 р. було винесено 12 839 постанов про накладення адміністративних стягнень на загальну суму понад 555,8 млн грн; 2017 р. – 21 652 постанови на загальну суму понад 503,2 млн грн; 2018 р. – 32 654 постанови на суму 1 006,4 млн грн [13].

Одним з обов'язкових критеріїв членства України в ЄС є приєднання до міжнародних конвенцій, що забезпечує спрощення митних процедур, прозорість і простоту процедур митного контролю, а також сприяє формуванню сучасного митного законодавства. Україна є стороною п'яти конвенцій, укладених у рамках ВМО, основною серед яких є Кіотська конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур [14]. У розділі 6 загального додатка Конвенції висвітлено порядок здійснення митного контролю та митного постаудиту, а її нова редакція передбачає гармонізацію та спрощення митних процедур шляхом проведення митними органами під час оформлення лише часткового контролю (обсяг контролю визначається митними органами та залежить від достовірності інформації, яка надається суб'єктом ЗЕД), що дає змогу перенести акцент митного контролю на етап «після митного оформлення». Тим самим митний постаудит визначається основною формою митного контролю в ЄС.

Друга група завдань, визначених у прототипі Стандарт 14 «Постмитний контроль та аудит», стосується організаційної структури органів, які здійснюють митний постаудит. Формування організаційної структури передбачає:

– створення центральних і місцевих організаційних структур для митного постаудиту;

– створення централізованої адміністрації, яка відповідала б за координацію роботи і виконання завдань місцевими підрозділами аудиту, забезпечуючи при цьому навчання і підвищення кваліфікації для аудиторів і керівників та однакову якість аудитів (наприклад, за допомогою переліків перевірочних питань, мінімальних стандартів);

– забезпечення надання матеріальної бази, інструментів, систем ІТ і доступу до інформаційних систем, необхідних для аудиторів і підрозділів аудиту для виконання їх обов'язків;

– розробку ефективних систем співпраці для обміну інформацією між усіма ділянками контролю в межах національної митної організації;

– забезпечення Митним етичним кодексом / Кодексом поведінки ротації співробітників з метою уникнення корупції [11].

Одним з показників виконання завдань прототипу з організації підрозділів митних органів, які здійснюють митний постаудит, є створення у реформованій ДМСУ Управління організації митного аудиту відповідно до Положення про Державну митну службу, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 [15]. Водночас іншою постановою Кабінету Міністрів України від 02.10.2019 № 858 «Про утворення територіальних органів Державної митної служби» не передбачено таких підрозділів у митницях, що не узгоджується з практикою застосування цієї форми контролю митними адміністраціями інших країн – членів ВМО. Погоджуємося з висновками Л. М. Дорофеєвої, яка вказує, що «здійснення митного контролю належить до виняткової компетенції митниць, а проведення документальних перевірок є однією з форм такого контролю, немає правових підстав для проведення цієї форми митного контролю посадовими особами, що не є працівниками митниці» [1, с. 353].

Вважаємо, що запропонована в нових умовах реформованої митної служби така організаційна структура, безперечно, призведе до втрати оперативності та ритму постаудиту, збільшення часу, підвищення ризику недотримання процедури його проведення та зниження ефективності. Тому підтримуємо думку Л. М. Дорофеєвої, що «для виправлення ситуації варто невідкладно вжити організаційних заходів щодо відновлення діяльності підрозділів митного постаудиту й повноважень щодо здійснення зазначеної форми митного контролю в митниці» [1, с. 353].

Важливим аспектом для організації митного постаудиту є застосування інформаційних технологій. Досвід окремих країн свідчить, що запровадження сучасних програмних рішень дозволяє суттєво спростити та підвищити ефективність роботи митних органів, водночас полегшивши адміністративне навантаження на суб'єктів ЗЕД. У рамках процедур євроінтеграції Україні варто приділяти максимальну увагу досвіду країн Європи в частині узгодження

(забезпечення взаємодії) відповідних ІТ-систем та доступу до них аудиторів і підрозділів аудиту для виконання їх обов'язків. При цьому не варто нехтувати досвідом інших країн, зокрема можна виділити досвід Пакистану, де із запровадженням програмного продукту WeBOC («Web based one custom») вдалося забезпечити значне збільшення податкових надходжень: на 47 % відповідний продукт дозволяє використовувати його навіть з мобільних телефонів, завантажувати з магазинів онлайн-дистрибуції та з урахуванням цього має досить відкриту систему оцінювання [12, с. 51].

Наразі статтею 31 МКУ передбачено здійснення митного контролю та митного оформлення з використанням інформаційних технологій, у тому числі заснованих на інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах, і засобів їх забезпечення [6]. Повною мірою це положення належить до застосування у ході митного постаудиту системи аналізу ризиків, яка дозволяє сконцентрувати перевірочні заходи на об'єктах, які заслуговують на більш ретельну увагу посадових осіб митниць.

Для ефективного опрацювання митних ризиків в Україні використовується Автоматизована система аналізу та управління ризиками (далі – АСАУР), яка є сукупністю програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю й оформлення товарів і транспортних засобів.

Варто зазначити, що наказом Міністерства фінансів України (далі – МФУ) від 31.07.2015 № 684 «Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю» [16] та змін до нього від 08.04.2019 № 146 визначено, що система аналізу та управління ризиками охоплює усі форми митного контролю [17]. Але вказана система, як зазначає А. О. Костенко, не передбачає виокремлення специфічних ризиків для відбору потенційних об'єктів перевірок у рамках митного постаудиту, а результати таких перевірок не впроваджуються до цієї системи у вигляді нових ризиків [18, с. 97]. Тому потребує опрацювання питання внесення змін до МКУ в частині використання результатів митного постаудиту під час застосування системи управління ризиками. При цьому ризики для митного постаудиту повинні

враховувати інформацію про суб'єкта ЗЕД за довгостроковий період: від моменту перетину товаром кордону до дня проведення аналізу. Науковцями, які проводять дослідження в цій предметній сфері, наголошується на потребі у впровадженні системи багатоетапного аналізу й управління ризиковими ситуаціями [19, с. 94]. Такий підхід необхідний для створення ефективної глобальної автоматизованої системи управління ризиками, яка охоплювала б усі форми митного контролю та забезпечувала якісну взаємодію між діяльністю підрозділів, що здійснюють різні форми контролю.

Надзвичайно важливим питанням у побудові системи митного постаудиту європейського зразка є протидія корупції та її негативного впливу на функціонування митної системи і престиж України як європейської держави. ВМО розробила принципи службової етики в митних органах, сформулювала основні засади доброчесної поведінки службовців митних адміністрацій, які були закріплені 1993 року Арушською декларацією.

До вітчизняних нормативно-правових актів, що деталізують загальні вимоги щодо етики поведінки посадових осіб митних органів, належать: МКУ [6], Кодекс поведінки працівників, до функціональних обов'язків яких належить здійснення управління кордонами (в частині, що стосується митних органів) [20], а також «Правила етичної поведінки та запобігання корупції в органах ДФС» [21]. Аналіз нормативно-правового забезпечення та його останніх змін свідчить про прагнення утвердження європейських цінностей і принципів у професійній діяльності митників, проте воно характеризується досить фрагментарним підходом. Тому вважаємо, що невід'ємною частиною системи заходів з комплексної модернізації діяльності митних органів повинно стати ухвалення «Кодексу поведінки посадових осіб митних органів» як нормативно-правового акта, що має найвищу юридичну силу. Розробка та впровадження такого документа буде ще одним кроком до імплементації Митних прототипів ЄС (Customs Blueprints), зокрема Стандарту 4 «Митна етика» [11], та приведення вітчизняного митного законодавства у відповідність до стандартів ЄС. Тим паче, що у найближчих планах Уряду передбачається розробка стандартів роботи, відповідних інструментів і процедур (стандарти поведінки, форма одягу, робоча практика, робота з громадськістю), якими встановлюється рівень

надання послуг, що очікується суспільством від реформованої митної адміністрації. Планується здійснювати постійний моніторинг дотримання відповідних стандартів. У планах також проведення регулярних перевірок і запровадження механізмів, які дозволять громадськості повідомляти про можливі порушення правил митної етики. Передбачається кандидатів на посади у митниці перевіряти щодо їх відповідності критеріям, розробленим для етичних стандартів, а також прихильності й відданості принципам верховенства права й демократії. Також планується:

– створити належні умови оплати праці для забезпечення прийнятного рівня життя та їх систематичний перегляд виходячи із загальної економічної ситуації та вартості життя;

– проведення тренінгів з дотримання правил митної етики (стандарти поведінки, форма одягу, робоча практика, робота з громадськістю), а також наслідків їх невиконання;

– розроблення заходів з мотивації дотримання правил митної етики;

– систематичний перегляд нормативно-правових актів, процесів і процедур з метою виявлення факторів, що сприяють або можуть сприяти вчиненню корупційних правопорушень;

– створення незалежного підрозділу внутрішніх розслідувань;

– впровадження механізму нагляду за співробітниками, які опинились у складних психологічних умовах (зловживання алкогольними напоями, схильність до азартних ігор, сімейні проблеми, фінансові труднощі тощо). Крім того, доцільним вбачається розробка та затвердження дисциплінарного кодексу, який впровадив би систему внутрішніх заходів і штрафних санкцій (включаючи звільнення) залежно від характеру і серйозності правопорушення, враховував та передбачав ротацію працівників митниць з метою запобігання корупції. Як слушно зазначає Н. А. Липовська, щоб знизити рівень корупції, треба зробити її справою невигідною та небезпечною [22].

Наступна група завдань, визначених у прототипі Стандарт 14 «Постмитний контроль та аудит», стосується організації управління митними постаудитами, що передбачає:

– розробку національної політики аудиту;

– чітке визначення обов'язків керівників на місцях і центральної адміністрації;

– планування і координуванню аудитів на центральному і місцевому рівнях відповідно до національної митної стратегії;

– створення контролю за якістю та процедурами з метою забезпечення стандартів аудиту;

– надання місцевим / центральному підрозділу аудиту відповідальності за проведення аудиту операторів та угод з високим рівнем ризику на основі управління ризиками;

– забезпечення місцевим керівництвом належного планування аудитів, їх виконання і складання звітів за єдиними стандартами;

– регулярний аналіз і безперервне вдосконалення процедур і методик, що застосовуються службою аудиту [11].

Україна як держава, що задекларувала імплементацію норм європейського законодавства з питань митного постаудиту у вітчизняне правове поле, у ході анонсованих реформ повинна мати перспективне бачення своїх цілей на основі стратегій розвитку митних органів та митної справи в цілому. Проте зарубіжні експерти неодноразово зауважували про недостатність зусиль Уряду держави з розроблення та впровадження стратегічного плану для митної служби, зокрема в частині створення ефективного механізму митного постаудиту, який би забезпечив баланс між висхідним обсягом спрощень митних процедур і контролем з боку державних органів.

Стратегічний план повинен містити комплекс правових, економічних, організаційних та інших заходів і програм, які застосовуються з метою оптимізації процесу розвитку та сприяння торгово-економічному розвитку і забезпеченню національної митної безпеки.

Справедливим вважаємо твердження І. М. Квеліашвілі, що «ставлення до стратегії має бути як до набору ключових рішень за найважливішими питаннями розвитку організації, а не як до класичного «плану дій на довгострокову перспективу». На сучасному етапі змінюється послідовність розробки стратегії: замість класичного «місія – бачення – цілі – swot-аналіз (тобто аналіз сильних і слабких сторін, небезпек і можливостей) – функціональні стратегії» основний акцент переноситься, відповідно, на головні питання розвитку. По суті, відповіді на стратегічні питання – це набір пріоритетів для

митних підрозділів і адміністрації, виходячи з яких вони розроблятимуть свої функціональні плани, які інколи мають назву функціональних стратегій [23, с. 88]. Наразі розпорядженням Уряду України від 5 липня 2019 р. № 542-р затверджено «План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну митну політику», в якому визначено завдання МФУ та новоствореної ДМСУ щодо втілення в життя концепції реформування системи митних органів, встановлено перелік заходів і відповідальних виконавців, а також строки виконання заходів та індикатори їх виконання. Цей документ містить 10 розділів відповідно до напрямів реформування, проте в ньому відсутній розділ, присвячений митному постаудиту, який у міжнародній практиці визнаний основною формою митного контролю. Тільки в розділі «Сприяння безпеці та міжнародній торгівлі, включаючи спрощення та гармонізацію митних процедур» згадується про запровадження постмитного контролю та митного аудиту і вказується, що «ефективність їх здійснення оцінюватиметься на підставі фактично сплачених податків до державного бюджету, результатів розгляду судових справ та їх подальших перспектив» [24]. Тим самим ефективність митного постаудиту розглядається через призму надходжень митних платежів до бюджету, що трансформує його у сферу контрольно-перевірочної роботи митних органів, фактично нівелює ефективність та обмежує його здійснення.

Реалізація норм прототипу Стандарт 14 «Постмитний контроль та аудит» у частині планування і координування аудитів на центральному і місцевому рівнях забезпечено статтею 346 МКУ, частина 3 якої передбачає, що «проведення документальних планових виїзних перевірок здійснюється митними органами на підставі квартальних планів, які формуються ними самостійно, виходячи з результатів аналізу зовнішньоекономічних операцій підприємств із застосуванням системи управління ризиками. Порядок планування митними органами виїзних перевірок визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику» [6].

План-графік документальних планових перевірок щодо дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти

нарахування та сплати митних платежів, складається з квартальних планів-графіків з урахуванням переліку критеріїв ризиковості для відбору суб'єктів ЗЕД. Вважаємо, що розширити можливості визначення ризиків для цілей митного постаудиту необхідно шляхом використання результатів попередніх перевірок суб'єктів ЗЕД, статистики імпортних операцій у минулому, інформації з інших джерел, як це рекомендовано ВМО. Доцільним є також використання методів відбору об'єктів для митного постаудиту, запропонованих науковцем О. А. Шевчуком, а саме: експертний метод, метод випадкового відбору, метод економіко-математичного моделювання [25]. Використання цих методів унеможливить виведення аудиторських перевірок суб'єктів ЗЕД, за якими не спрацювала система визначення ризиків.

Заключним, але не менш важливим завданням, визначеним прототипом Стандарт 14 «Постмитний контроль та аудит», є розробка стратегії навчання, яке передбачає формування та реалізацію навчальних програм з метою надання аудиторам знань, ознайомлення їх з новими системами, процедурами, підходами, методиками й удосконалення їх навичок і досвіду.

В Україні підготовкою майбутніх професіоналів митної справи займаються заклади вищої освіти, зокрема Академія митної справи та фінансів, в яких майбутні митники упродовж 5 років навчання отримують теоретичні знання та практичні навички обраної професії. Проте під час служби в митних органах отриманні знання потребують постійного оновлення та поглиблення і не тільки у зв'язку із змінами митного й іншого законодавства, а й з розширенням компетенцій, якими повинен володіти працівник сучасної митниці. Права щодо підвищення професійної компетенції працівників митних органів гарантує Закон України «Про державну службу» шляхом створення відповідних умов для професійного навчання, яке проводиться постійно через систему підготовки, перепідготовки, спеціалізації та підвищення кваліфікації [26]. Також стаття 575 МКУ встановлює систему професійної підготовки у сфері державної митної справи, яка складається з п'яти елементів: підготовка фахівців з вищою освітою; перепідготовка працівників; підготовка наукових та науково-педагогічних кадрів; підвищення кваліфікації працівників; організація навчання працівників без відриву від роботи [6]. Основними видами

такого підвищення кваліфікації визначено навчання за професійними програмами підвищення кваліфікації, тематичні постійно діючі семінари, тематичні короткотермінові семінари (зокрема, тренінги), стажування та самостійне навчання (самоосвіта). Проте науковці і практики вказують на достатньо формальний підхід до підвищення рівня професійних знань без відриву від служби та невеликі терміни підвищення кваліфікації на різних курсах і семінарах, що унеможливлює підготовку та перепідготовку митників відповідно до основних завдань та викликів формування сучасної європейської митниці. І хоча 2018 року ДФС України презентувала впровадження інновацій у систему підвищення професійної компетенції працівників митниць шляхом створення лекцій за допомогою новітніх технологій і сучасних засобів відтворення віртуальної реальності, розробки навчальних модулів для інтерактивних електронних навчальних програм з комп'ютерного моделювання практичних ситуацій у процедурах митного оформлення та митного контролю для наближення реальних ситуацій у процесі навчання, однак вони не набули широкого впровадження у професійні програми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації митників.

Вітчизняні науковці Л. М. Дорофеєва, О. В. Іванов, А. Саварець, П. В. Пашко, О. О. Павленко та інші досліджували системи підготовки працівників митних органів в інших країнах. Погоджуємося з їх думкою про потребу у залученні міжнародного досвіду з цього питання. Першочерговим вбачається імплементація основних цінностей і професійних, оперативних й управлінських компетенцій, передбачених європейським рамковим документом про компетенції працівників митних органів [29] у програми закладів вищої освіти, які готують митників та програми підвищення їх кваліфікації і перепідготовки. Зміст таких програм також повинен враховувати результати конструктивного діалогу інститутів громадського суспільства, бізнесу та митних органів, що забезпечить їх відповідність поточним потребам митної служби. Крім того, доцільним вважаємо підтримати пропозицію Л. М. Дорофеєвої щодо створення навчально-практичного центру з професійної підготовки особового складу митниць. Проте базою для його формування рекомендуємо обрати Університет державної фіскальної служби України, який має всі необхідні умови для підготовки та

перепідготовки співробітників митниць європейського рівня, здатний, використовуючи сучасні інноваційні технології, забезпечити засвоєння спеціальних фахових знань та умінь, а також необхідних для сучасного митника навичок, притаманних таким професіям, як: військовий, товарознавець, слідчий, аналітик, перекладач, психолог, фахівець ІТ-технологій.

Підсумовуючи вищезазначене, можна констатувати, що перед реформованою Державною митною службою України стоїть складне завдання – удосконалення митного сервісу, зокрема інструментів і механізмів митного контролю. Вирішенню цього завдання сприятиме розвиток митного постаудиту як основної форм митного контролю. Проте нині у законодавстві України не імплементовані відповідним чином положення міжнародних стандартів (прототипів) стосовно здійснення митного постаудиту, що ускладнює практичну реалізацію його механізмів.

Вважаємо, що врахування основних окреслених проблем і наданих пропозицій щодо їх вирішення сприятиме підвищенню організації та ефективності проведення митного постаудиту в Україні, надасть можливість зосередитися на найбільш ризикованих операціях, досягти спрощення і пришвидшення митного оформлення для сумлінних суб'єктів ЗЕД. Крім того, запропоновані рекомендації сприятимуть формуванню нового образу працівника митниці, покращенню іміджу митника та зміні наявного у громадській думці негативного образу посадової особи митниці.

Список використаних джерел

1. Дорофеєва Л. М. Адміністративно-правове регулювання організації та діяльності митних органів в контексті євроінтеграційного вибору України: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Ужгород, 2019. 547 с.

2. Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави: дис. ... д-ра юрид. наук. Дніпропетровськ, 2007. 476 с.

3. Коваленко Ю. В. Адміністративно-правові засоби протидії корупції в органах державної митної служби України: автореф.

дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07 адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Київ, 2011. 20 с.

4. Чорна О. В. Гармонізація митного законодавства України до вимог міжнародних стандартів: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015.

5. Биков І. О. Адміністративно-правове забезпечення наближення митного законодавства України до стандартів ЄС: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Одеса, 2019. 220 с.

6. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI (редакція від 13.02.2020). URL: https://zakon.rada.gov.ua

7. Соколовська О. В. Міжнародні стандарти митного постаудиту. *Економічний вісник університету*. 2017. Випуск № 33/1. С. 402.

8. № 2913/92 від 12 жовтня 1992 про створення Митного кодексу Співтовариства: Регламент Ради (ЄС). URL: http://zakon3.rada.gov.ua /laws/show.

9. Митна енциклопедія: у 2-х т. Т. 2 / редкол.: І. Г. Бережнюк (відп. ред.) та ін. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. 536 с

10. Романенко Г. В. Митні прототипи (Customs Blueprints) як орієнтир для модернізації митної служби України. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В. І. Вернадського. – Серія: Юридичні науки*. 2010. Т. 23 (62). № 1. 2010 С. 414–419.

11. Свод таможенных стандартов – «Путь к улучшению качества таможенных услуг». URL: https://ec.europa.eu taxation files docs body customs_blueprintsru

12. Системний звіт: актуальні проблеми бізнесу у митній сфері. URL: https://boi.org.ua›publications›systemicreports

13. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: sfs.gov.ua diyalnist- plani-ta-zviti-roboti-

14. Про приєднання України до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур у зміненій редакції згідно з Додатком І до Протоколу про внесення змін до Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур: Закон України від 05.10.2006 № 227-V. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/-laws/show/227-16

15. Положення про Державну митну службу: постанова Кабінету Міністрів України: від 06.03.2019 № 227. URL: http://zakon4.rada.gov.ua

16. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України: від 31.07.2015 № 684. URL: http://zakon4.rada.gov.ua

17. Про затвердження Змін до Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю: наказ Міністерства фінансів України: від 08.04.2019 № 146. URL: http://zakon4.rada.gov.ua

18. Костенко А. О. Митний постаудит в Україні: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Економіка та держава*. 2016. № 7. С. 94–98

19. Пашко П. В. Митний аудиторський контроль. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 5. С. 89–101.

20. Кодекс поведінки працівників, до функціональних обов'язків яких належить здійснення управління кордонами: спільний наказ МВСУ, МЗСУ, МФУ від 05.07.2011 № 330/151/809/434/146. URL: http://zakon4.rada.gov.ua

21. Правила етичної поведінки та запобігання корупції в органах ДФС: наказ ДФСУ від 01.12.2016 № 979 (редакція від 20.10.2017 № 693). URL: http://sfs.gov.ua›antikoruptsiyna-programa-dfs

22. Липовська Н. А. Управління інституціональним розвитком Державної митної служби України: дис. ... д-ра наук з держ. упр., Київ, 2007. 427 с.

23. Квеліашвілі І. М. Стратегія розвитку державної митної справи як інструмент рівноправного партнерства у зовнішньому просторі. *Публічне управління та митне адміністрування* 2015. № 2 (13). С. 82–89.

24. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 № 542-р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua

25. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: монографія. Ірпінь, Університет ДФС, 2016. 378 с.

26. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII (Редакція від 13.02.2020). URL: http://zakon.rada.gov.ua

27. Іванов О. В. Суб'єкти адміністративно-правового регулювання в галузі митної справи: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Запоріжжя, 2015. 205 с.

28. Павленко О. О. Стратегія міжнародної діяльності як чинник функціонування механізмів державного управління в галузі митної справи. URL: http:// lib.iitta.gov.ua › vamcudu_2011_2_16.

29. Структура компетенцій митного персоналу ЄС. Європейська комісія. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/eu_ training/competency

РОЗДІЛ 5
ШЛЯХИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ, ПРОЦЕДУР І МЕТОДИКИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ З РІЗНИХ НАПРЯМІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

5.1. Обґрунтування організаційних і методичних аспектів уніфікації функцій контролю в системі державного фінансового аудиту

Як видно з проведених у попередніх розділах досліджень, система державного фінансового аудиту відіграє суттєву роль у забезпеченні функціонування держави і характеризується одночасно як функція управління і регулювання та як специфічна форма державного управління щодо контрольної діяльності. Підвищення конструктивної ролі контролю в державному управлінні залежить від ефективності застосовуваних методів і методик контролю, їх уніфікації для різних видів державного контролю та вільного обміну інформацією між різними контролюючими органами.

Застосування системного підходу для організації та методики провадження різних видів державного фінансового аудиту, розробка відповідного прозорого та зрозумілого методичного забезпечення має сприяти досягненню синергійного ефекту, взаємному доповненню елементів, взаємодії всіх елементів контролю через єдину спрямованість на досягнення стратегічної мети: забезпечення стабільності, підвищення ефективності функціонування національної економіки та забезпечення її зростання.

Державний фінансовий аудит варто розглядати як системний і багатоаспектний процес, оскільки під час його проведення всебічно вивчається фінансово-господарська діяльність підприємств, причому фактично це здійснюється різними суб’єктами контролю, зокрема державними посадовими особами та незалежними від держави аудиторами. Різні критерії класифікації державного фінансового аудиту з визначенням окремих його видів і форм варто розглядати як

одну з функцій державного управління соціально-економічним розвитком країни.

Уніфікацію методів державного фінансового аудиту варто починати з розуміння його основних елементів та їх спорідненості для всіх видів державного фінансового контролю і контролюючих органів, що є його виконавцями. Основними елементами державного фінансового аудиту, зокрема, є:

1) предмет: господарська діяльність підконтрольних об'єктів (у цілому та розрізі окремих господарських операцій) зокрема, але не виключно: в частині формування, володіння, використання і відчуження коштів та інших активів, що належать або мають належати державі, у тому числі щодо зобов'язань за податками, зборами (обов'язковими платежами) і відрахуваннями до бюджету та позабюджетних фондів;

2) об'єкти державного фінансового контролю (підконтрольні об'єкти): органи виконавчої влади всіх рівнів, підприємства, установи й організації, фізичні особи в частині сплати податків та здійснення дій, що свідчили б про наявність ризиків легалізації грошей, фінансування тероризму та скоєння корупційних дій;

3) завдання державного фінансового аудиту:

– забезпечення дотримання законодавства під час здійснення підконтрольними суб'єктами своєї діяльності;

– виконання підконтрольними суб'єктами приписів держави, органів місцевого самоврядування та спеціально призначених органів управління у своїй сфері;

– забезпечення цільового та ефективного використання підконтрольними суб'єктами бюджетних коштів;

– своєчасного наповнення бюджетів і цільових позабюджетних фондів коштами;

– дотримання усіма учасниками економічних відносин правил щодо розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу в межах своїх обов'язків;

– виявлення фактів порушення фінансового законодавства, неналежного виконання учасниками своїх обов'язків і притягнення винних до відповідальності.

Враховуючи вищенаведене, зрозуміло, що оскільки всі органи державного фінансового аудиту, фактично кожен у межах своєї

компетенції, здійснюють перевірку господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, то і методи перевірки, ними застосовувані, можуть бути уніфікованими.

Нами досліджувались праці вітчизняних авторів, якими раніше здійснено дослідження предметної сфери державного фінансового аудиту та нині застосовуваних методик здійснення перевірок державними контролюючими органами. На цю тематику дослідження здійснювали такі вчені: О. Глущенко, К. Павлюк, О. Василик, І. Бєлобжецький, В. Дерій, Л. Гуцаленко, Н. Вітвицька, С. Степашин, А. Хмельков, О. Шевчук.

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового аудиту є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка була прийнята в жовтні 1977 року на IX конгресі INTOSAI – міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, що діє під егідою ООН і об'єднує Незалежні державні органи фінансового контролю 174 країн, що проходив у місті Ліма (Лімська декларація). У декларації йдеться про компіляцію та систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою базовий, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме: монократичну та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах. Отже, важливим джерелом інформації для цього дослідження є International Standards of Supreme Audit Institutions (далі – ISSAI) – міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю, що встановлюють основні попередні умови забезпечення впорядкованої роботи і професійної етики під час здійснення державного фінансового контролю та керівні принципи аудиту державних організацій, розроблені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю, ISSAI та чинні нормативно-правові акти держави.

Основна мета державного фінансового аудиту полягає у тому, щоб забезпечити єдність управлінських рішень та їх виконання з одночасним попередженням можливих недоліків і помилок, зокрема: 1) виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії під час формування

та використання державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії; 2) попередження фінансових правопорушень; 3) притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків; 4) вжиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

Для здійснення державного фінансового аудиту контролюючі органи в практиці перевірочної діяльності використовують стандартні загальновідомі методичні прийоми та процедури. Узагальнену структуру методів, застосовуваних у процесі здійснення державного фінансового аудиту, можна представити такою схемою (рис. 5.1).

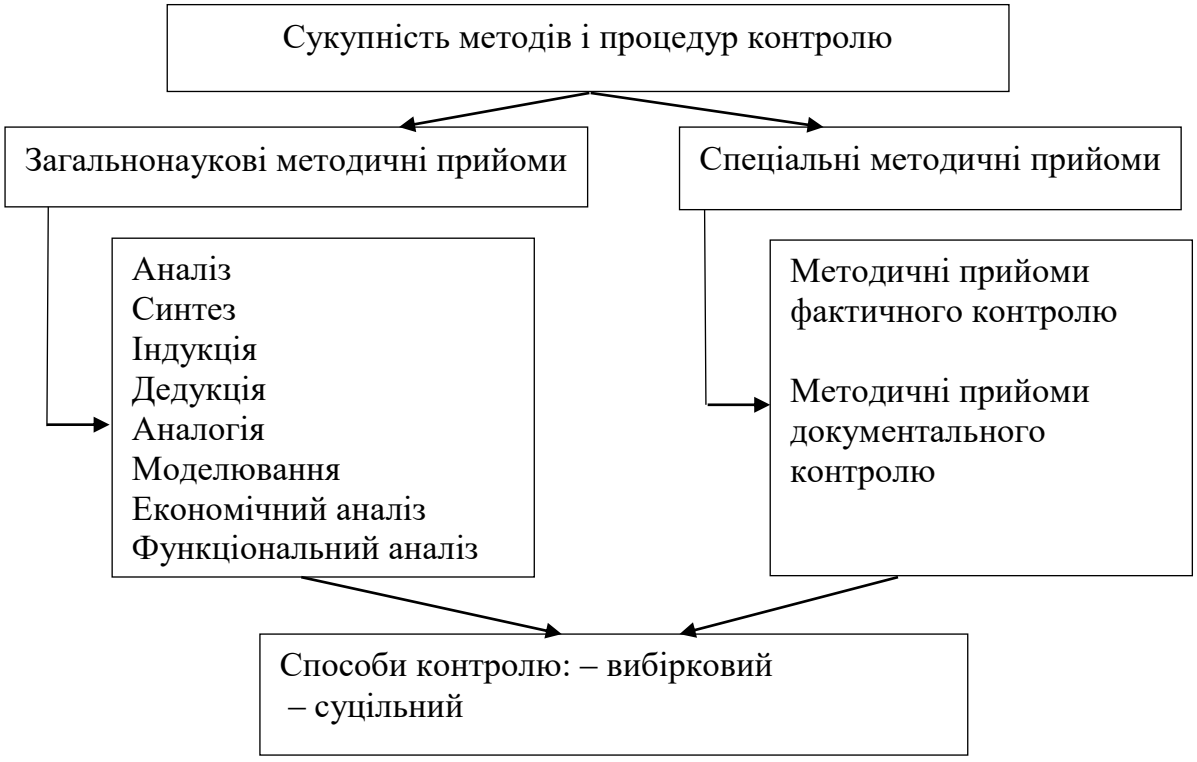


Рис. 5.1. Сукупність методів і процедур контролю

Застосування методів державного фінансового аудиту залежить від специфіки підконтрольного суб'єкта та предмета контролю. Так, предмети державного фінансового аудиту можна структурувати таким чином:

1) бюджетні кошти та бюджетні відносини, що виникають у державі у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання та звітування про їх виконання;

2) засади утворення та погашення державного і місцевого боргу;

3) надходження та витрати фондів державного соціального страхування;

4) здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальних громад;

5) механізм фінансового забезпечення дорожньої галузі;

6) ефективність діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки;

7) ефективність управління комунальною власністю територіальних громад;

8) податки, збори та митні платежі, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

9) кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, надходження, витрачання та дефіцит коштів бюджету Пенсійного фонду України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування;

10) публічні закупівлі, предмет закупівель, дотримання вимог Закону України «Про публічні закупівлі»;

11) майно підприємств, установ та організацій публічного сектору, а також і відносини, які виникають під час їх використання;

12) публічні управлінські дії, які безпосередньо впливають на публічні фінансові та майнові ресурси під час їх формування, використання і зберігання (виявлення ризиків здійснення корупційних дій посадовими особами підконтрольних об'єктів, перевірка ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів; стан внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету, стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

13) фактори ризику (ризикові операції), ефективність, проведення моніторингу платіжних доручень (на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з придбанням товарів (послуг), проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання (пов'язаних з придбанням товарів (послуг);

14) адміністративні послуги, собівартість адміністративних послуг, бенефіціари грошових коштів, що надходять від надання адміністративних послуг;

15) фіктивне банкрутство, приховування банкрутства, доведення до банкрутства;

16) участь суб'єктів управління об'єктами власності в процедурах банкрутства підприємств і реструктуризації господарських товариств.

З урахуванням наведеного вище можна виділити такі уніфіковані методи та групи процедур, застосовні для всіх видів фінансового контролю:

1. Аналіз фінансового стану підконтрольного суб'єкта. Є методом оцінки фінансового стану підприємства й аналізу динаміки його зміни на підставі даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності та фінансових планів. Його завдання: оцінити фінансовий стан, з'ясувати можливості підвищення ефективності роботи підприємства за допомогою раціональної фінансової політики; оцінити напрями розвитку підприємства виходячи з потреби у фінансових ресурсах, зрозуміти основні проблеми та слабкі місця у фінансовому стані підконтрольного суб'єкта.

2. Перевірка операцій з коштами державного і місцевих бюджетів. Передбачає контроль проведених операцій на реєстраційних рахунках, відображення їх в обліку та звітності, з використанням різних методів документального контролю. Основними завданнями є цільове, ефективне використання бюджетних коштів і попередження та недопущення бюджетних правопорушень.

3. Нормативна перевірка. Належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час здійснення перевірок господарської діяльності підконтрольного суб'єкта. Сутність її полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. Під час виявлення таких порушень здійснюються розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями або бездіяльністю посадових осіб підприємства.

4. Інвентаризація матеріальних цінностей, включаючи грошові кошти та розрахунки. Використовується для перевірки відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності грошових і матеріальних цінностей і у разі виявлення розходжень вжиття заходів щодо виявлення причин, винних осіб та ліквідації відхилень. Це спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків і його відповідності даним бухгалтерського обліку.

5. Аналіз результатів господарської діяльності підконтрольного суб'єкта на основі критеріїв ефективності. Цей метод передбачає дослідження господарського процесу підконтрольного суб'єкта в цілому й окремих його елементів. Основне завдання аналізу – оцінка ефективності діяльності підконтрольного суб'єкта, в тому числі і в частині використання ним бюджетних коштів, виявлення проблем та встановлення їх причин, визначення шляхів вирішення цих проблем і напрямів підвищення ефективності діяльності в цілому та підвищення ефективності використання коштів державного і місцевих бюджетів, виявлення осіб, винних у неефективному використанні коштів, розробка та впровадження реабілітаційних заходів.

6. Перевірка правильності показників фінансової звітності. Полягає в дослідженні правильності визначення й обґрунтованості показників звітності і балансів відповідно до даних регістрів бухгалтерського аналітичного й синтетичного обліку, облікової політики підконтрольного суб'єкта, первинних документів, включаючи бухгалтерські довідки, накази та розпорядження. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю й аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин за платежами до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками за позичками, а також з іншими підприємствами й організаціями. Використовується для перевірки достовірності відображання у них звітних показників, виявлення й усунення приписок та інших помилок, недопущення незаконного або неправильного використання коштів; забезпечення виконання обов'язків перед бюджетом і зміцнення звітної дисципліни.

7. Метод зустрічних перевірок. Передбачає зіставлення аналогічної інформації, що міститься у різних документах, звіряння

ідентичності екземплярів первинних документів, що перебувають у підконтрольного суб'єкта та його контрагентів, звірка даних первинних документів з інформацією, відображеною в облікових регістрах, виконання зовнішніх запитів і зіставлення інформації, відображеної у відповідях на зовнішні запити, з даними, отриманими від підконтрольного суб'єкта.

8. Метод документальної перевірки. Документальна перевірка умовно поділяється на 2 частини: перевірки документів підконтрольного суб'єкта за формою та сутність. Застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у первинних документах.

Складовими методу документальної перевірки є арифметична, реквізитна та нормативна перевірки, за якими встановлюється правильність підрахунків, застосування форми і повноти заповнення реквізитів документів, відповідність записів про господарсько-фінансові операції вимогам нормативних документів.

Метод документальної перевірки застосовується у комплексі з методом зіставлення документів, який полягає у порівнянні даних, що містяться у різних документах, для встановлення тотожностей відповідних показників чи розходжень (протиріч) між ними. За результатами зіставлення даних первинних документів з даними зведених документів та їх відображенням у регістрах бухгалтерського обліку, даних одних рахунків бухгалтерського обліку з даними кореспондуючих з ними інших рахунків експерт-економіст може встановити правильність не тільки відповідних записів під час ведення обліку, але й даних, відображених у первинних документах.

9. Опитування, спостереження. Прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик (у разі контролю зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства тощо).

10. Контрольні заміри виконаних робіт / контрольний запуск сировини у виробництво. Прийоми фактичного контролю, що застосовуються під час перевірки достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг, склад та обсяги виготовленої продукції, відповідності норм виробітку, затверджених у калькуляціях виробничої собівартості, фактичним витратам сировини

на виробництво певного обсягу готової продукції. Наприклад, ці процедури ефективні у процесі здійснення перевірок будівельно-монтажних робіт, капітального чи поточного ремонту будівель, контролю за правильністю формування собівартості продукції.

11. Анкетування посадових осіб підконтрольного суб'єкта. Передбачає отримання інформації про досліджуваний об'єкт під час безпосереднього (інтерв'ю) чи опосередкованого (анкетування) або шляхом заповнення респондентами спеціально розроблених анкет у письмовому вигляді, здійснення узагальнення й аналізу отриманих відповідей. Метод актуальний для використання, зокрема, під час проведення антикорупційного аудиту.

12. Узагальнення результатів перевірки діяльності підконтрольного суб'єкта. Оцінювання загальних результатів, отриманих за результатами виконання процедур визначення відповідності досягнутих результатів запланованим цілям у ході використання економічних ресурсів підконтрольним суб'єктом, у тому числі коштів державного та місцевих бюджетів, ефективності бюджетного процесу в цілому.

Незважаючи на практичну застосовність уніфікації методів та прийомів здійснення різних видів державного фінансового аудиту, на застосування вищезазначених уніфікованих методів фінансового контролю накладається специфіка конкретних об'єктів перевірки, цілей перевірки та специфіки певного виду фінансового контролю.

Додатково варто зазначити, що важливим доповненням і додатковим інструментарієм, що успішно застосовується у процесі здійснення державного фінансового аудиту та реалізації його результатів, є економічна експертиза.

Економічна експертиза – це документальне підтвердження (дослідження) закономірностей утворення, відображення в регістрах бухгалтерського обліку та звітності інформації щодо показників господарської діяльності підприємств; дослідження правильності і повноти формування доходів, витрат і результатів діяльності, формування активів, зобов'язань та власного капіталу, банкрутства і ліквідації підприємств, орендних відносин, наявності та розміру понесених збитків, оподаткування, включаючи трансфертне ціноутворення, кредитування та здійснення інших фінансових операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів.

Предметом економічних експертиз є фактичні дані (інформація) про допущені правопорушення економічного характеру: зловживання у веденні бухгалтерського обліку і контролю, в організації виробництва, розподілу продукції; порушення методики і нормативів під час планування, фінансування й кредитування господарської діяльності; заподіяння підприємницькій діяльності матеріальної шкоди або перешкоджання своєчасному виявленню фактів, які призводять до неефективності, збитковості виробництва, порушення у сфері оподаткування та трансфертного ціноутворення.

Об'єктами дослідження економічної експертизи є первинні документи, що підтверджують здійснення господарської операції та містять основну інформацію про неї, регістри бухгалтерського обліку, що містять у систематизованому вигляді інформацію про певні об'єкти обліку, дані про формування об'єкта оподаткування та визначення суми податків і зборів, що підлягають сплаті до бюджету, фінансова звітність, включаючи описи застосовуваних облікових політик, податкова звітність, інші документи, що містять достовірну інформацію, яка стосується предмета дослідження.

Під час проведення економічних експертиз (експертних досліджень) з метою виконання певного експертного завдання експертами застосовуються відповідні методи дослідження, методики проведення судових експертиз, а також нормативно-правові акти та нормативні документи (міжнародні, національні та галузеві стандарти, технічні умови, правила, норми, положення, інструкції, рекомендації, переліки, настановчі документи Держспоживстандарту України).

Спеціальними методами, які застосовуються у процесі виконання економічних експертиз, є методи: документальної перевірки, зіставлення, економічного аналізу та моделювання.

Підвидами економічних експертиз є:

– експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності;

– експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій;

– експертиза документів фінансово-кредитних операцій.

Завдання, що вирішуються економічною експертизою, поділяються окремо за різними підвидами економічних експертиз.

Згідно з вимогами Інструкції про призначення і проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 (далі – Інструкція № 53/5), проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

Експертиза, підписана особою, що атестована як судовий експерт, є процесуальним документом і може використовуватись як доказ у суді в провадженні кримінальних, господарських, адміністративних та цивільних справ.

Далі коротко зупинимось на аналізі особливостей застосування методів і прийомів з урахуванням специфіки конкретної перевірки.

1. Під час здійснення перевірок документів та облікових реєстрів може застосовуватися суцільний або вибірковий метод перевірки.

При цьому:

– суцільний метод перевірки більш ефективний, але має обмежене застосування через високу трудомісткість контрольного процесу;

– вибірковий метод перевірки частіше застосовується у практичній перевірочній роботі.

Для цього мають бути розроблені та застосовуватись ефективні критерії відбору інформації, що безпосередньо буде перевірятися. Як критерії вибору інформації для контролю, залежно від виду об'єктів, ревізором можуть визначатися:

– однорідні господарські операції з визначеним інтервалом вибору (наприклад, 100–200 операцій);

– усі господарські операції підприємства за останній місяць кожного кварталу за різні визначені періоди;

– частина операцій за ревізований період.

Якщо в процесі вибіркового контролю документації будуть встановлені факти зловживань, то застосовується суцільний контроль.

2. Залежно від специфіки та цілей проведення, видів перевірок, у процесі яких буде застосовуваться комплекс уніфікованих методів, перевірки поділяються за такими ознаками:

1) організаційні:

– планові (внесені у встановленому порядку до плану роботи органу контролю);

– позапланові (проводяться деякою мірою раптово, поза планом, за наявності важливих підстав, установлених чинним законодавством: у разі надходження скарг громадян чи іншої інформації про порушення фінансової дисципліни, недогляд у роботі, що потребують невідкладної перевірки; за вимогою компетентних державних органів);

2) за підставою призначення:

– первинні;

– повторні (проводять через певний час після первинної фінансової перевірки у разі визнання її такою, що проведена неякісно, або з метою контролю за усуненням виявлених порушень. Таку перевірку проводять з тих самих питань і за той самий період, що й первинну);

– додаткові (здійснюють для з'ясування питань, які не ставилися перед первинною перевіркою, а переважно у зв'язку з новими обставинами);

3) за обсягом:

– повні (охоплюють усі напрями фінансово-господарської діяльності);

– часткові (або неповні, під час яких досліджують окремі напрями фінансово-господарської діяльності);

– комплексні (їх зазвичай проводить група фахівців, вивчаючи широке коло взаємозалежних питань). Одним з підвидів комплексної перевірки є наскрізна перевірка, що охоплює фінансово-господарську діяльність кількох організацій чи підприємств, пов'язаних між собою відносинами субординації;

– тематичні (цільові), що спрямовані на з'ясування певних питань, дослідження певної ділянки роботи (теми), окремого напряму діяльності суб'єкта, якого перевіряють, чи конкретного типу операцій);

4) за місцем проведення:

– виїзні (здійснюють за місцезнаходженням об'єкта контролю);

– камеральні (проводять за місцем дислокації органу фінансового контролю);

5) за характером контрольованих показників:

– формальні, за яких перевіряють правильність оформлення документів (наприклад, з'ясовують дійсність підписів, наявність підчищань і виправлень, правильність заповнення реквізитів);

– арифметичні (оцінюють правильність математичних розрахунків і таксувань).

Оскільки, як правило, під час здійснення перевірок органами державного фінансового аудиту основним джерелом інформації є документи підконтрольного суб'єкта (первинні документи, договори, накази, розпорядження та інші внутрішні документи), а також дані бухгалтерського обліку – залишки та рух за рахунками бухгалтерського обліку, облікові регістри, зведені відомості узагальнених даних, отриманих з первинних документів, на специфіку проведення перевірок поширюються особливості застосовуваних підконтрольним суб'єктом стандартів бухгалтерського обліку.

Відповідно до норм Закону України «По бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на сьогодні в Україні для ведення обліку юридичними особами застосовні два концептуальні стандарти для ведення обліку та складання фінансової звітності:

– національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

– міжнародні стандарти фінансової звітності.

Застосування методичних прийомів і процедур перевірки має враховувати специфіку даних стандартів, а перевіряючі мають бути ознайомлені з особливостями норм цих стандартів та їх відмінностями.

Під час формування методик і процедур здійснення державного фінансового аудиту слід також враховувати, що весь обсяг державного аудиту реалізується через два види контролю: фінансовий аудит правильності та відповідності й аудит адміністративної діяльності.

Таким чином, виходячи зі спорідненості предмета перевірки методи та прийоми, що застосовуються у процесі здійснення різних видів державного фінансового аудиту, можуть бути уніфікованими, однак з урахуванням впливу специфіки, цілей та призначення здійснюваної перевірки.

Список використаних джерел

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. Вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування. К., 2003. С. 23, 27.

2. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні [Текст]: монографія. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. 292 с.

3. Гапонюк М. А., Буряченко А. Є., Дегтярьова Н. В., Корнеєв В. В., Леонов В. А. Фінансовий ринок: підручник / ред.: М. А. Гапонюк; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ: КНЕУ, 2014. 419 с.

4. Дем'янишин В. Г. Формування і реалізація бюджетної доктрини України: дис. … док. екон. наук: 08.00.08. Тернопіль, 2010.

5. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль: навч. посібник. К.: ТОВ – Імекс–ЛТД, 2007. 304 с.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14

5.2. Проблемні аспекти та напрями удосконалення організаційного механізму управління функціонуванням системи державного фінансового аудиту в Україні

У загальному випадку організаційний механізм управління в роботі системи державного фінансового аудиту України у сфері забезпечення економічної безпеки являє собою сформовану в установленому порядку організаційну структуру, що включає у себе систему спеціально уповноважених органів державної влади, які взаємодіють у процесі здійснення державного фінансового аудиту відповідно до чинного законодавства та здійснюють управлінський вплив на об'єкти аудиту. Від чіткості роботи цього механізму залежить ефективність функціонування всієї системи державного фінансового аудиту в Україні у сфері забезпечення економічної безпеки, оскільки основним критерієм якісної побудови будь-якої системи є правильність її організації, що і забезпечується за допомогою саме організаційного механізму. Цей управлінський механізм, на відміну від інших, які використовуються в роботі системи державного фінансового аудиту в Україні, є системоутворюючим, оскільки початок функціонування будь-якої системи

(її зародження) розпочинається саме з організації, яка на практиці і реалізується завдяки організаційному механізму управління.

Нині організаційний механізм не має єдиного сприйняття в науковому світі. Кожен з авторів підходить до його тлумачення згідно з предметом власного дослідження та відповідною сферою використання на мікро- чи макрорівнях. Так О. Миронов та О. Гавриляк визначають досліджувану категорію як «сукупність усіх правил і норм, які циркулюють всередині організації, а також усі господарські процеси, які здійснює організація для досягнення основної мети діяльності» [1]. У свою чергу, О. Амельницька визначає організаційний механізм управління як «організаційну структуру управління, яка становить форму упорядкованості служб і підрозділів суб'єкта господарювання, що забезпечує відповідність їх взаємодії» [2]. На відміну від згаданих авторів, В. Авер'янов визначає цю категорію як «систему органів виконавчої влади та сукупність правових норм, що регламентують організаційну структуру системи органів виконавчої влади і процеси її функціонування та розвитку» [3, с. 25]. З викладеного можна зробити висновок, що спектр підходів до визначення сутності категорії «організаційний механізм управління» є досить широким. Це ускладнює однозначність сприйняття поняття як науковцями, так і практиками, зокрема під час визначення його місця у функціональній діяльності системи державного фінансового аудиту.

З наданої вище інформації випливає, що існуючі в науці підходи до трактування сутності цієї категорії не враховують специфіку досліджуваної нами сфери. Відповідно, пропонуємо розуміти під поняттям «організаційний механізм управління» у сфері функціональної діяльності системи державного фінансового аудиту «сформовану в установленому порядку організаційну структуру, що включає в себе систему спеціально уповноважених органів державної влади, які взаємодіють у процесі здійснення державного фінансового аудиту у встановленому порядку відповідно до чинного законодавства та здійснюють управлінський вплив на об'єкти аудиту й національну економіку в цілому під час забезпечення економічної безпеки». Як бачимо, підхід до визначення сутності досліджуваної категорії у контексті предмета роботи дещо відрізняється від наведених вище. Структура організаційного механізму управління в системі державного фінансового аудиту включає в себе такі елементи,

що подані на рисунку 5.2. Як бачимо, структура організаційного механізму управління у сфері державного фінансового аудиту є досить розгалуженою. Це обумовлено специфікою цієї сфери та особливою роллю цього механізму у функціональній діяльності системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки.

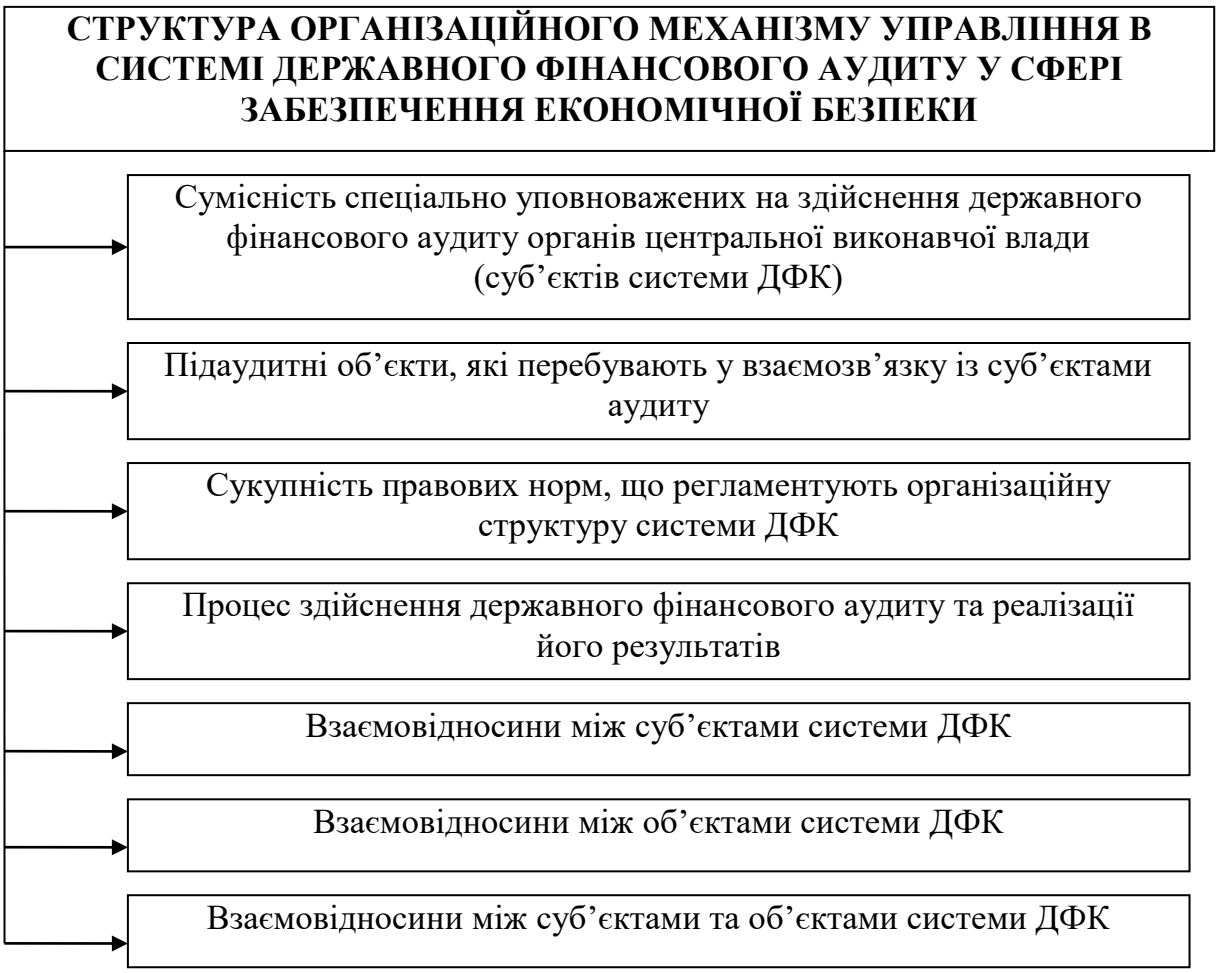


Рис. 5.2. Структурно-логічна схема побудови організаційного механізму управління в системі державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки

Джерело: розроблено автором за даними [4].

Так само, завдяки організаційному механізму, забезпечується ефективність як внутрішніх взаємовідносин у системі, так і формування її взаємодії із зовнішньою сферою у процесі виконання функцій щодо забезпечення економічної безпеки. Відповідно, можемо зробити висновок, що організаційний механізм управління є одним з центральних (ключових) управлінських механізмів, що знаходять своє

місце у процесі функціональної діяльності системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки.

До основних проблем організаційного характеру забезпечення ефективного функціонування системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки на сьогодні доцільно буде віднести [5]:

– відсутність єдиного підходу до структурної організації суб'єктів системи державного фінансового аудиту (органів, що здійснюють державний фінансовий аудит);

– відсутність стандартизації проведення заходів державного фінансового аудиту, що призводить до непорівнюваності їх результатів;

– недостатній рівень координації дій органів системи державного фінансового аудиту з іншими органами державної влади, зокрема правоохоронними, та суспільством;

– невпорядкованість і недотримання базових принципів аудиту суб'єктами системи державного фінансового аудиту під час його здійснення;

– майже повна відсутність єдиного планування діяльності в системі державного фінансового аудиту між органами, що здійснюють аудит (лише між деякими з них існує порядок спільного планування аудиту);

– відсутність спрощеної системи оперативного обміну інформацією між органами системи державного фінансового аудиту та значна її бюрократизація;

– низький рівень матеріального забезпечення співробітників органів системи державного фінансового аудиту та, як наслідок, значна схильність їх до корупційних діянь і відсутність ефективного механізму їх упередження та нейтралізації [6].

Сутність кожної з цих проблем організаційного характеру та її вплив на загальну ефективність функціонування системи державного фінансового аудиту в Україні у сфері забезпечення економічної безпеки проявляється таким чином.

Проблема відсутності єдиного підходу до структурної організації суб'єктів системи державного фінансового аудиту полягає в тому, що кожен з органів державної влади, який реалізує функції щодо здійснення державного фінансового аудиту, має свою організаційно-функціональну побудову, яка часто є взаємонеузгодженою та має

різний характер. Так, для прикладу, податкові органи в процесі виконання функцій щодо здійснення державного фінансового аудиту мають у своєму розпорядженні спеціалізований силовий підрозділ з правом проведення оперативно-розшукової діяльності – податкову міліцію, а всі інші суб'єкти системи мають лише цивільні підрозділи. У структурі більшості органів системи державного фінансового аудиту (за винятком органів, для яких його здійснення є основним завданням функціональної діяльності) чітко виділені підрозділи щодо його здійснення відсутні. Усе це ускладнює проведення ними аудиту на належному рівні, оскільки суб'єкти системи державного фінансового аудиту, для яких він є побічною функцією під час здійснення заходів аудиту, не мають серед своїх співробітників фахівців безпосередньо з державного фінансового аудиту.

Іншою організаційною проблемою забезпечення ефективного функціонування системи державного фінансового аудиту України у сфері забезпечення економічної безпеки є відсутність стандартизації проведення заходів аудиту, що призводить до непорівнюваності їх результатів у процесі узагальнення функціонування всієї системи та взаємного використання суб'єктами аудиту результатів аудиту. Сутність цього проблемного питання полягає в тому, що кожен суб'єкт системи державного фінансового аудиту під час його здійснення користується власними формами документування результатів аудиту. Унаслідок цього інші органи системи державного фінансового аудиту мають труднощі з опрацювання даних своїх колег у процесі наступних перевірок об'єктів аудиту. Така ситуація часто призводить до викривлення інформації чи проведення додаткових перевірок об'єктів аудиту, чим чиниться негативний вплив на останніх. Усе це суттєво ускладнює проведення державного фінансового аудиту та має негативний вплив на його ефективність. Ця проблема також є взаємопов'язаною з іншими проблемними аспектами організаційного забезпечення функціонування системи державного фінансового аудиту в Україні.

Ще однією проблемою організаційного забезпечення функціонування системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки є недостатній рівень координації дій органів системи державного фінансового аудиту з іншими органами державної влади, зокрема правоохоронними, та

суспільством. Так, на сьогодні практично відсутні будь-які узгоджені плани роботи та взаємодії між органами системи державного фінансового аудиту та правоохоронцями, а їх відносини мають точковий, забюрократизований характер. Як наслідок, ускладнюється реалізація результатів аудиту в частині притягнення винних у вчиненні відповідних правопорушень осіб до відповідальності та компенсації завданих державі збитків. У результаті цього ефективність заходів аудиту суттєво знижується. Окремою є тема взаємодії органів системи державного фінансового аудиту із суспільством (громадськими організаціями, активістами, населенням тощо). Тут нині спостерігається повна відсутність співпраці, причиною чому є низький рівень довіри громадян до органів аудиту, критика їхньої діяльності та відсутність партнерських взаємовідносин між ними і суспільством. Це впливає на якість аудиту і знижує загальну ефективність державного фінансового аудиту, оскільки суспільство часто створює фактично штучні перешкоди для роботи органів аудиту (критика у ЗМІ, судові позови стосовно корупційних діянь та об'єктивності роботи, ненадання різної інформації тощо). Ця проблема є взаємопов'язаною з іншими недоліками організаційного механізму управління в системі державного фінансового аудиту і в комплексі суттєво знижує ефективність заходів аудиту, породжуючи внутрішнє протистояння між суб'єктами й об'єктами цієї системи.

Наступною проблемою організаційного механізму управління в системі державного фінансового аудиту в Україні є невпорядкованість та недотримання базових принципів аудиту суб'єктами системи державного фінансового аудиту під час його здійснення. Її внутрішня сутність зводиться до такого: невпорядкованість аудиту суб'єктів системи державного фінансового аудиту полягає в тому, що планування аудиту здійснюється кожним уповноваженим органом самостійно без прив'язки до об'єктів аудиту, що призводить до виникнення періодів підвищеного тиску на певний суб'єкт господарювання.

Щодо другої частини описаної проблеми – недотримання органами системи державного фінансового аудиту у процесі здійснення функціональної діяльності базових принципів аудиту, – тут варто зазначити таке. Як уже згадувалося у попередній частині нашого дослідження, основними принципами аудиту органів системи

державного фінансового аудиту є принципи: законності, доцільності, ефективності, об'єктивності, регуляторності, скоординованості, системності, гласності [7, с. 16–19], цілісності, структурованості, ієрархічності, функціональності [8], інформаційності, компетентності, плановості, сталості, таємності, незалежності [9] та науковості. Сьогодні на практиці фактично ігноруються такі з вищенаведених принципів, як цілісність, незалежність, науковість і компетентність. Інші принципи дотримуються повністю або частково залежно від органів державного фінансового аудиту та його конкретних виконавців. Недотримання принципу цілісності державного фінансового аудиту проявляється в тому, що під час його здійснення кожен уповноважений орган досліджує лише частину роботи об'єкта аудиту, яка пов'язана з виконуваними ним функціями. Принцип незалежності не дотримується у зв'язку з адміністративним тиском практично на всі органи аудиту (лише Рахункова палата України має формальну незалежність, але і на її членів може чинитись тиск депутатських фракцій і груп, які забезпечили голоси для їх призначення) та їх підпорядкованістю певним органам державної влади. Сюди ж варто додати корупційну складову та взаємопов'язаність влади і бізнесу. Що стосується принципу скоординованості, то він не дотримується у зв'язку із взаємоузгодженням дій між органами системи державного фінансового аудиту, що проявляється, як уже зазначалося вище, у майже повній відсутності спільного планування діяльності й узгодження напрямів, методів і підходів до здійснення аудиту. Принцип науковості не дотримується у зв'язку з відсутністю взаємозв'язків між науковцями і практиками в цій сфері. Фактично наукові розробки не імплементуються в практику. Недотримання принципу компетентності прямо пов'язане з такими проблемами: велика плинність кадрів органів системи державного фінансового аудиту та відсутність належного їх матеріального забезпечення і стимулювання. Для прикладу, середня заробітна плата працівника податкового органу, який здійснює безпосередні перевірки платників податків, на 60 % нижча середньої зарплати бухгалтера на підприємстві [7]. Часткове, а неповне, дотримання таких принципів аудиту, як законності, доцільності, ефективності, об'єктивності, регуляторності, системності, гласності,

структурованості, ієрархічності, функціональності, інформаційності, плановості, сталості та таємності, проявляється у:

– частих порушеннях під час здійснення аудиту чинного законодавства;

– низькому рівні оприлюднення результатів аудиту (на сьогодні у відкритому доступі відсутні результати заходів аудиту практично всіх органів системи державного фінансового аудиту України за винятком Рахункової палати України);

– відсутності взаємодії між органами аудиту, що частково проявляється за відсутності єдиної бази інформаційного обміну (детально ця проблема буде описана за характеристики проблемних аспектів інформаційного управлінського механізму) та описаною вище проблемою майже повної відсутності узгодження планування аудиту тощо.

Фактично з частковим недотриманням вищеперелічених принципів пов’язані всі наведені нами проблеми функціонування системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки організаційного рівня.

Загалом описана проблема організаційного управлінського механізму відчутно впливає на загальний результат функціонування вітчизняної системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки, знижуючи її ефективність.

Ще однією проблемою організаційного рівня в системі державного фінансового аудиту в Україні є майже повна відсутність єдиного планування діяльності між органами аудиту. Ця проблема проявляється в тому, що кожен орган системи державного фінансового аудиту планує свою діяльність повністю без погодження з іншими суб’єктами або з координацією дій лише з деякими з них. Це призводить до проведення хаотичного аудиту, незабезпечення його цілісності і ґрунтовності та підвищення тиску на об’єкти аудиту. Також ця проблема призводить до зниження рівня взаємодії між органами аудиту й ускладнює можливості використання результатів, отриманих кожним з них, у роботі інших. У результаті цього спостерігається зниження рівня ефективності як самого аудиту, так і функціональної діяльності об’єктів аудиту. Ця проблема також тісно пов’язана з іншими переліченими вище проблемними питаннями організаційного управлінського механізму в системі державного

фінансового аудиту, стаючи одночасно причиною та наслідком кожної з них, відповідно, і потребує комплексного підходу до свого вирішення.

Наступною проблемою організаційного управлінського механізму в системі державного фінансового аудиту України є відсутність спрощеної системи оперативного обміну інформацією між суб'єктами аудиту та значна її бюрократизація. Сутність цієї проблеми полягає в тому, що на сьогодні процес інформаційного обміну між органами системи державного фінансового аудиту є досить формалізованим і вимагає направлення офіційних запитів, листів тощо. Така ситуація призводить до зниження рівня оперативності аудиту й може призвести до ухвалення на цій основі неефективних управлінських рішень. Ця проблема також тісно пов'язана з іншими, наведеними вище недоліками організаційного управлінського механізму системи державного фінансового аудиту в Україні і чинить суттєвий негативний вплив на ефективність функціонування системи державного фінансового аудиту. Вона може бути вирішеною лише у комплексі з іншими недоліками досліджуваного механізму управління.

Останніми серед проблем організаційного управлінського механізму вітчизняної системи державного фінансового аудиту є низький рівень матеріального забезпечення співробітників органів системи державного фінансового аудиту та, як наслідок, значна схильність їх до корупційних діянь і відсутність ефективного механізму їх упередження та нейтралізації. Сутність цих проблем полягає в тому, що рівень оплати праці та соціального забезпечення працівників органів системи державного фінансового аудиту в Україні нині є низьким і не відповідає рівню виконуваної ними роботи та покладеної на них відповідальності.

Узагальнюючи викладене, варто зазначити, що всі проблемні аспекти організаційного механізму управління в системі державного фінансового аудиту в Україні є тісно взаємопов'язаними між собою і для їх вирішення необхідне проведення його комплексного удосконалення. Також варто зазначити, що вони тісно переплітаються з проблемами інших, зазначених вище управлінських механізмів системи державного фінансового аудиту, що розкриємо далі. Ці проблеми чинять суттєвий негативний вплив на загальну

ефективність функціонування системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки.

Для забезпечення ефективного функціонування організаційного механізму управління у процесі функціональної діяльності системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки всі недоліки мають бути комплексно усунуті. Для цього необхідно реалізувати ряд комплексних заходів, які можна згрупувати таким чином (рис. 5.3).

Кожна з представлених на рис. 5.3 груп заходів включає в себе відповідні дії, які необхідно здійснити для усунення кожного з ключових недоліків організаційного механізму управління функціонуванням системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки. При цьому усунення кожного з них можливе лише шляхом поєднання управлінських заходів з декількох представлених груп.

Так, для ліквідації недоліку, пов’язаного з відсутністю єдиного підходу до структурної організації суб’єктів системи державного фінансового аудиту (органів, що здійснюють державний фінансовий аудит), необхідно таке:

1. Забезпечити чітке виділення у структурі кожного органу системи державного фінансового аудиту, для якого виконання аудитних функцій не є основним функціональним завданням, підрозділів безпосередньо відповідальних за його здійснення. Так, у структурі таких органів системи державного фінансового аудиту доцільно утворити департаменти (відділи) забезпечення виконання функцій державного фінансового аудиту. Співробітники останніх мають залучатися до всіх перевірок об’єктів аудиту та відповідати за проведення елементів державного фінансового аудиту і систематизацію й узагальнення його результатів. Саме ці структурні підрозділи забезпечать проведення обміну результатами державного фінансового аудиту між суб’єктами системи.

2. Прийняти Положення про організаційно-функціональну структуру органів системи державного фінансового аудиту, де передбачити стандарти і уніфіковану побудову кожного з її органів.

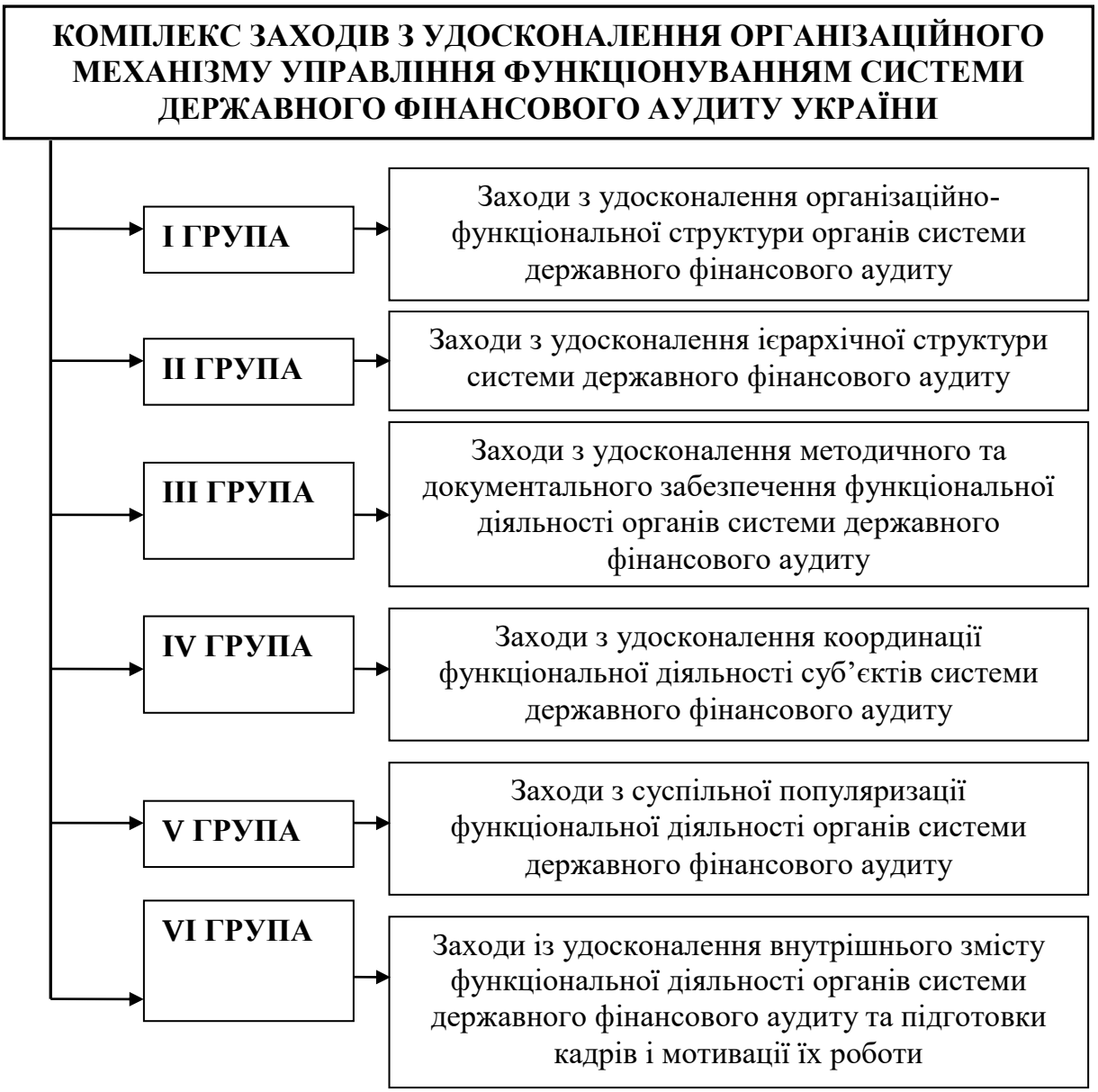


Рис. 5.3. Структурно-логічна схема усунення недоліків організаційного механізму управління функціонуванням системи державного фінансового аудиту в Україні

Джерело: розроблено автором.

У цьому документі з метою усунення дисбалансів в організаційних структурах органів системи державного фінансового аудиту України необхідно передбачити загальні засади побудови структур кожного з них і закріпити перелік основних структурних підрозділів, які забезпечують проведення та реалізацію результатів державного фінансового аудиту. Також у цьому документі необхідно визначити перелік відповідальних за здійснення комунікацій між органами аудиту їх структурних підрозділів і порядок взаємин між ними.

3. Забезпечити рівні можливості функціональної діяльності кожного з органів системи шляхом вилучення із структури деяких з них підрозділів з правом проведення оперативно-розшукової діяльності та передачі їх у відання правоохоронних органів.

4. Створити на базі Рахункової палати України єдиний центр відповідальності за результати функціональної діяльності кожного з органів системи державного фінансового аудиту. Цей підрозділ має забезпечити здійснення оперативного моніторингу й узагальнення результатів функціональної діяльності всієї системи державного фінансового аудиту в Україні. Також він має стати аналітичним центром щодо забезпечення визначення недоліків роботи вітчизняної системи державного фінансового аудиту та надавати пропозиції щодо її удосконалення.

Для усунення такого недоліку організаційного механізму державного управління в досліджуваній сфері як відсутність стандартизації проведення заходів державного фінансового аудиту, що призводить до непорівнюваності їх результатів, вважаємо за доцільне зробити такі кроки:

1. Розробка та нормативне затвердження єдиних Методичних рекомендацій щодо загальної організації та здійснення державного фінансового аудиту всіма органами його системи. У цьому документі мають бути прописані загальні принципи та методи здійснення державного фінансового аудиту всіма його суб'єктами. Також тут має бути відображено порядок проведення заходів аудиту, їх планування й узагальнення результатів аудиту всіма органами аудиту. Цей документ має містити загальний порядок взаємодії суб'єктів системи державного фінансового аудиту з правоохоронними органами.

2. Розробка уніфікованих форм документування аудиту для всіх органів аудиту та виділення окремих форм для органів, що виконують цю функцію побічно. У ході цього заходу необхідно розробити узагальнену форму акта перевірки для всіх суб'єктів системи державного фінансового аудиту, для яких його здійснення є основним функціональним призначенням, та додатку до акта перевірки для суб'єктів, які виконують функцію з реалізації державного фінансового аудиту побічно. Також необхідно подати форми документального супроводження державного фінансового аудиту (повідомлення про перевірку, заявки на отримання інформації,

повідомлення про зустрічну перевірку, форми узагальнення результатів аудиту та передачі їх за необхідності до правоохоронних органів, форми планування аудиту тощо). Усі документи мають бути затверджені у формі додатку до згадуваних вище Методичних рекомендацій щодо загальної організації та здійсненню державного фінансового аудиту відповідною постановою Кабінету Міністрів України.

3. Розробка уніфікованих форм аналітичної та статистичної звітності органів системи державного фінансового аудиту в Україні. Так, аналітичний звіт про роботу кожного органу системи державного фінансового аудиту, на нашу думку, має включати у себе такі обов'язкові елементи: загальна характеристика функціональної діяльності та роль у роботі загальної системи державного фінансового аудиту; порівняльний аналіз за останні 3 роки кількості проведених заходів аудиту, грошового еквіваленту виявлених порушень; кількість проведених заходів аудиту та перевірених об'єктів аудиту; кількість складених за результатами проведених перевірок актів і довідок; витрати на забезпечення функціональної діяльності (в тому числі на проведення наукових досліджень та інформатизацію діяльності); кількість підданих аудиту господарських операцій; кількість порушених за матеріалами заходів аудиту кримінальних проваджень та їх результати, загальна сума коштів, відшкодованих до бюджету; загальна сума накладених та реально сплачених штрафних санкцій; кількість переданих за результатами аудиту до правоохоронних органів матеріалів. Також до аналітичного звіту мають включатись основні проблеми та недоліки роботи і пропозиції щодо їх усунення та загальна характеристика динаміки наведених вище показників. Крім того, аналітичні звіти мають включати інформацію, що відображає специфіку функціональної діяльності кожного з органів. Блок показників виконання функції державного фінансового аудиту має подаватись окремим розділом аналітичного звіту. Статистична звітність в обов'язковому порядку має включати в себе узагальнену у табличній формі інформацію про такі показники роботи органів державного фінансового аудиту, як: кількість проведених заходів аудиту, грошовий еквівалент виявлених порушень, кількість проведених заходів аудиту та перевірених об'єктів аудиту, кількість складених за результатами проведених перевірок актів і довідок,

витрати на забезпечення функціональної діяльності (в тому числі на проведення наукових досліджень та інформатизацію діяльності), кількість підданих аудиту господарських операцій, кількість порушених за матеріалами заходів аудиту кримінальних проваджень та їх результати, загальна сума коштів, відшкодованих до бюджету, загальна сума накладених та реально сплачених штрафних санкцій, кількість видів спеціального програмного забезпечення супроводження аудиту, кількість документів в електронному вигляді, кількість переданих за результатами аудиту до правоохоронних органів матеріалів. Також статистичні звіти мають включати інформацію, що відображає безпосередню специфіку функціональної діяльності кожного з органів. Блок показників виконання функції державного фінансового аудиту має подаватись окремим розділом звіту. Показники мають подаватись за кожен місяць звітного періоду й узагальнено за рік. Форми аналітичної та статистичної звітності мають бути затверджені постановою Кабінету Міністрів України.

Усунення недоліку недостатнього рівня координації дій органів системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки між собою з іншими органами державної влади, зокрема правоохоронними, та суспільством, досліджуваного управлінського механізму на практиці можна досягти таким чином [10]:

1. Розробити та нормативно затвердити «Порядок взаємодії органів системи державного фінансового аудиту у процесі здійснення функцій аудиту». У цьому нормативному документі, що має затверджуватись постановою Кабінету Міністрів України, необхідно в обов’язковому порядку чітко прописати порядок інформаційного обміну між органами системи державного фінансового аудиту та порядок спільного планування аудиту ними. Останнє має здійснюватися за принципом ризик-орієнтованості, а не періодичності, як є нині. Також цей документ має містити порядок проведення органами аудиту спільних заходів аудиту та можливість використання результатів, отриманих кожним із суб’єктів системи державного фінансового аудиту у процесі функціональної діяльності в роботі інших органів аудиту. Має бути представлений чіткий порядок залучення окремих вузькоспеціалізованих фахівців кожного з органів аудиту до проведення перевірки іншим суб’єктом системи державного фінансового аудиту. Цей документ також має

передбачити можливість проведення електронного документообігу у системі державного фінансового аудиту з використанням відповідної єдиної бази даних. Наведений перелік основних положень запропонованого нормативного акта не є вичерпний та може бути розширений чи звужений відповідно до практичних потреб.

2. Розробити та нормативно затвердити «Порядок взаємодії органів системи державного фінансового аудиту з іншими органами державної влади, в тому числі правоохоронними». У цьому документі має бути першочергово представлено порядок інформаційного обміну між суб'єктами системи державного фінансового аудиту та іншими владними інституціями, а також порядок залучення їх представників до проведення заходів аудиту. Також має бути розкрито порядок реалізації результатів державного фінансового аудиту під час прийняття органами державної влади, що не входять до його системи, відповідних управлінських рішень. Особлива увага має бути приділена взаємодії органів системи державного фінансового аудиту з правоохоронними інститутами держави. У цьому контексті документом має бути передбачений порядок залучення правоохоронних органів до проведення державного фінансового аудиту та реалізації його результатів. Також має бути закріплено обов'язок правоохоронців передавати органам системи державного фінансового аудиту інформацію про результати перевірок за матеріалами заходів аудиту, в тому числі й результати судових процесів. Тут має бути порядок залучення працівників органів аудиту до процесуальних дій, а також і у кримінальних провадженнях та судових процесів у рамках реалізації правоохоронними органами результатів державного фінансового аудиту.

3. Забезпечити налагодження партнерських взаємовідносин між суб'єктами системи державного фінансового аудиту й об'єктами аудиту і суспільством. На нашу думку, вирішення цього завдання можливе шляхом створення при кожному органі системи державного фінансового конторою дієвих громадських рад з повноваженнями здійснення аудиту. Серед останніх має бути обов'язкове погодження призначення керівників органів аудиту та призначення за поданням громадської ради одного з їх заступників. Одним з елементів налагодження партнерських взаємовідносин між органами аудиту та суспільством (у тому числі об'єктами аудиту) має стати проведення

постійних громадських слухань з питань удосконалення діяльності та залучення громадських експертів до нормотворчої роботи з питань забезпечення функціонування системи державного фінансового аудиту. Для досягнення поставленої цілі діяльність органів аудиту має стати відкритою з постійним донесенням до громадськості її результатів і забезпеченням стабільного покращення динаміки результуючих показників. Водночас усіх перелічених заходів щодо налагодження партнерських взаємин між органами аудиту та суспільством буде не достатньо без подолання корупції у системі державного фінансового аудиту України, яка є основним фактором недовіри між громадськістю і суб'єктами аудиту. Відповідно, вирішення цієї проблеми має бути одним з елементів досягнення поставленої мети.

У контексті усунення недоліку, пов'язаного з невпорядкованістю та недотриманням базових принципів аудиту суб'єктами системи державного фінансового аудиту під час його здійснення, вважаємо за доцільне зазначити таке:

1. Проблема невпорядкованості аудиту має бути вирішена шляхом упровадження в практику запропонованого вище порядку взаємодії органів системи державного фінансового аудиту у процесі здійснення функцій аудиту.

2. Для забезпечення належного рівня дотримання базових принципів аудиту органами системи державного фінансового аудиту України у процесі його здійснення, на нашу думку, доцільні:

– забезпечення повної перевірки всіх аспектів функціональної діяльності об'єктів аудиту під час здійснення державного фінансового аудиту шляхом створення міжвідомчих комісій з проведення аудиту (принцип цілісності);

– забезпечення спільного планування аудиту та взаємоузгоджень методів і форм її здійснення та реалізації отриманих результатів шляхом впровадження вже згадуваного порядку взаємодії органів системи державного фінансового аудиту у процесі здійснення функцій аудиту (принципи координованості, плановості, доцільності, сталості, системності);

– забезпечення виділення фінансування наукових досліджень у сфері державного фінансового аудиту на рівні 5 % від обсягу загального фінансового забезпечення її функціональної діяльності з

обов'язковою імплементацією їх результатів у практику (принцип науковості);

– сприяння зростанню рівня оплати праці працівників органів системи державного фінансового аудиту до ринкового рівня матеріального забезпечення відповідних фахівців із забезпеченням додаткового матеріального стимулювання за результатами роботи та підвищення кваліфікаційних вимог до претендентів на відповідні посади (особливо керівні), а також посилення практичної спрямованості програм підготовки спеціалістів для органів системи державного фінансового аудиту у профільних навчальних закладах (принцип компетентності);

– посилення відповідальності за порушення уповноваженими особами органів системи державного фінансового аудиту у процесі проведення заходів аудиту чинного законодавства, розголошення комерційної таємниці та корупційні діяння (принципи законності, об'єктивності, функціональності, таємності);

– забезпечення надання громадськості своєчасної та об'єктивної інформації про результати функціонування всієї системи державного фінансового аудиту та кожного її органу і результати їх використання у процесі державного управління шляхом оприлюднення відповідних звітів на офіційних сайтах, проведення пресконференцій, брифінгів, публікації бюлетенів тощо (принципи гласності, інформаційності, регуляторності);

– забезпечення максимального відшкодування виявлених у процесі державного фінансового аудиту збитків, що були завдані державі протизаконною діяльністю об'єктів аудиту, шляхом посилення співпраці з правоохоронними органами у вищеописаному форматі та ліквідації корупційних проявів (принцип ефективності);

– забезпечення нормативного закріплення ієрархії взаємодії органів у системі державного фінансового аудиту та виділення вищого серед них шляхом ухвалення відповідного нормативного акта, про що детально йтиметься у наступній частині нашого дослідження (принципи ієрархічності та структурованості).

3. Забезпечити посилення практичної спрямованості підготовки фахівців для органів системи державного фінансового аудиту у профільних навчальних закладах та налагодження постійного процесу підвищення кваліфікації, в тому числі й за кордоном, для їх працівників.

Для досягнення цієї мети необхідно переглянути програми підготовки спеціалістів в усіх профільних навчальних закладах органів системи державного фінансового аудиту у напрямі посилення їхньої практичної спрямованості шляхом перерозподілу навчального часу на користь практичних занять. До проведення останніх мають залучатись безпосередні практики органів системи державного фінансового аудиту. Самі заняття мають проходити у спеціально обладнаних навчальних лабораторіях, де б максимально імітувався практичний процес функціонування певного органу аудиту. Також доцільно, починаючи з 2 курсу навчання, ввести для студентів двотижневе стажування у відповідних органах та розвивати систему дуальної освіти у профільному навчальному закладі – Університеті державної фіскальної служби України. Усі працівники органів системи державного фінансового аудиту мають проходити місячний курс перепідготовки у профільних навчальних закладах післядипломної освіти не рідше ніж один раз на 3 роки. До проведення таких курсів мають залучатись передові спеціалісти як з України, так і з закордону. Що стосується міжнародного стажування, то тут необхідно передбачити обов'язковість його проходження у передових країнах не рідше одного разу на 5 років для всіх керівників органів системи державного фінансового аудиту, починаючи з районного рівня. Для забезпечення такого стажування мають бути укладені відповідні міжнародні договори та передбачено фінансування [11].

4. Забезпечити зростання рівня оплати праці працівників органів системи державного фінансового аудиту до ринкового рівня матеріального забезпечення відповідних фахівців із забезпеченням додаткового матеріального стимулювання за результатами роботи. Для вирішення цього завдання необхідно передбачити зростання фонду оплати праці всіх органів системи державного фінансового аудиту на величину, яка б дозволила підняти рівень заробітної плати всіх його працівників до рівня, що отримують працівники приватних фірм за виконання аналогічної роботи. Для порівняння тут можна використовувати дані про оплату праці в аудиторських фірмах. Така форма оплати праці має бути закріплена на нормативному рівні та переглядатися під час ухвалення державного бюджету України. Основою для перегляду має стати обґрунтована експертна оцінка, проведення якої доцільно покласти на спеціально створений відділ Рахункової палати України.

Усунення недоліку відсутності спрощеної системи оперативного обміну інформацією між органами системи державного фінансового аудиту та значної її бюрократизації можна забезпечити таким чином:

1. Перевести органи системи державного фінансового аудиту на електронний документообмін як у власних структурах, так і під час здійснення міжорганізаційних відносин у середині системи. Процес та обов'язковість його здійснення має бути закріплено у згадуваному вище порядку взаємодії органів системи державного фінансового аудиту у процесі здійснення функцій аудиту.

2. Створити єдину інформаційну базу системи державного фінансового аудиту, яка б увібрала в себе весь комплекс інформації, що необхідний кожному з органів аудиту у процесі функціональної діяльності. Сюди можна, серед іншого віднести нормативно-правове забезпечення, звітні документи всіх органів аудиту, інформацію про результати аудиту, інформацію про усунення виявлених у ході проведення державного фінансового аудиту порушень тощо.

Загалом цей недолік організаційного управлінського механізму системи державного фінансового аудиту України тісно пов'язаний з недоліками в цій сфері іншого ключового механізму державного управління – інформаційного. Відповідно, вирішення поставлених завдань щодо його усунення можливе лише під час ліквідації недоліків інформаційного механізму, що є предметом нашого подальшого дослідження і буде розкрито в наступних частинах роботи. Це пов'язано з тим, що поставлені завдання у процесі їх вирішення одночасно забезпечують усунення недоліків як організаційного, так і інформаційного механізмів державного управління. Відповідно, детально зупинятись на підходах до їх вирішення на цьому етапі нашого дослідження не будемо, оскільки це здебільшого все ж таки є предметом комплексного усунення недоліків саме інформаційного механізму.

Для усунення останнього з ключових недоліків сучасного організаційного управлінського механізму системи державного фінансового аудиту України у сфері забезпечення економічної безпеки – подолання низького рівня матеріального забезпечення співробітників органів системи державного фінансового аудиту та, як наслідок, схильності їх до корупційних діянь і відсутності

ефективного механізму упередження й нейтралізації останніх, вважаємо доцільним таке:

1. Реалізувати запропоновану вище ідею підвищення рівня оплати праці співробітників органів системи державного фінансового рівня відповідних інституцій недержавного сектору економіки.

2. Створити дієву систему упередження схильності працівників органів аудиту до корупційних діянь. На нашу думку, основним напрямом роботи тут має стати налагодження ефективних превентивних механізмів з упередження вчинення співробітниками органів аудиту корупційних правопорушень. У цьому контексті, з одного боку, вже на стадії відбору претендентів на заняття посад в органах аудиту мають бути відсіяні особи, які мають високий рівень схильності до корупції, а з іншого – звільнені, схильні до корупційних вчинків діючі співробітники органів системи державного фінансового аудиту в Україні [12, с. 556–565]. Для досягнення зазначеної цілі необхідно розробити методику «Проведення оцінки схильності працівників органів системи державного фінансового аудиту в Україні до корупційних діянь». Тут необхідно подати чіткий механізм проведення оцінки схильності певного працівника органу аудиту до корупції, який би покроково відображав увесь перелік необхідних дій у цій сфері. При цьому кожен з кроків реалізації процесу побудови механізму проведення оцінки схильності працівників органів системи державного фінансового аудиту до вчинення корупційних діянь має забезпечити виконання певних дій, які забезпечать, з одного боку, формування його відповідної частини, а з іншого – створить базис для здійснення наступного кроку.

На нашу думку, цей механізм має включати в себе такий ієрархічний перелік послідовних процедур (рис. 5.4).

Кожен з представлених на рисунку 5.4 елементів визначення критеріїв для оцінки схильності працівників органів системи державного фінансового аудиту в Україні до корупційних діянь має певний внутрішній зміст, який має бути детально розкрито у вищезгаданих методичних рекомендаціях.

Узагальнюючи вищевикладене, варто зазначити, що всі наведені недоліки організаційного механізму управління в роботі системи державного фінансового аудиту в Україні чинять суттєвий негативний вплив на ефективність функціонування системи в цілому і під час здійснення нею функції із забезпечення економічної безпеки зокрема.



Рис. 5.4. Ієрархічна схема процедур з побудови механізму проведення оцінки схильності працівників органів системи ДФА до вчинення корупційних діянь

Джерело: розроблено автором за даними [13].

Також вони є тісно взаємопов'язаними між собою широкою мережею причинно-наслідкових зв'язків, що лише посилює ефект від їх негативного впливу на функціональну діяльність системи.

Відповідно, для забезпечення усунення всього спектра недоліків сучасного організаційного управлінського механізму системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки необхідно втілити в життя весь комплекс запропонованих заходів.

Останні, враховуючи взаємопов'язаність недоліків, також є тісно взаємозв'язаними та мають між собою казуальний зв'язок.

Відповідно, їх практична реалізація має здійснюватись одночасно для забезпечення позитивного синергетичного ефекту. При цьому усунення недоліків організаційного управлінського механізму має стати, враховуючи його системоутворюючу роль, первинним етапом удосконалення ключових механізмів державного управління в системі державного фінансового аудиту України.

Список використаних джерел

1. Гавриляк О., Миронов Ю. Організаційний механізм управління діяльністю підприємства. URL: http://kerivnyk.info/2012/04/gavryljak.html

2. Амельницька О. В. Механізми в системі управління виробничо-господарською діяльністю локальних електричних мереж. *Інновації в державному управлінні та місцевому самоврядуванні*: зб. наук. праць Донецького державного університету управління. Серія «Державне управління». Донецьк, 2007. Т. VIII, вип. 88. С. 11–18.

3. Теоретико-методологічні засади державного управління: формування понятійного апарату: метод. рек. / за заг. ред. В. В. Корженка. Київ: НАДУ, 2009. 56 с.

4. Сидоренко О. М. Ключові управлінські механізми в системі державного фінансового контролю. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*: електрон. наук. фахове вид. 2013. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znpnudps_2013_2_19.pdf

5. Виходець Ю. А. Проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2013. № 16 (205). С. 139–144.

6. Сидоренко О. М. Ключові недоліки функціонування організаційного механізму управління в роботі системи державного фінансового контролю України. *Вісник Чернігівського державного технологічного Університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 2 (74). С. 208–214.

7. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 423 с.

8. Шевчук О. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 1. С. 41–50.

9. Лин Я. І. Теоретичні основи сутності державного фінансового контролю. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2011. № 1. С. 284–288.

10. Сидоренко О. М. Напрями удосконалення структурної організації суб'єктів системи державного фінансового аудиту України. *Облік і оподаткування: реалії та перспективи*: матеріали Всеукраїнської наук.-практ. інтернет-конф., м. Ірпінь, 29–31 берез. 2016 р. Ірпінь: УДФСУ, 2016. С. 174–179.

11. Сидоренко О. М., Долгий А. О. Проблемні аспекти формування управлінської компетенції при підготовці працівників фахівців для системи державного фінансового аудиту України. *Формування управлінської компетенції в процесі професійної підготовки менеджерів-адміністраторів фінансових установ*: матеріали засідання за круглим столом, м. Ірпінь, 15 берез. 2013 р. Ірпінь: НУДПСУ, 2013. С. 36–38.

12. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / за ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. Київ: ТОВ «Новий друк», 2015. 570 с.

13. Долгий А. О., Сидоренко О. М., Долгий О. О. Економіко-галузева складова методики оцінки корумпованості органів Державної фіскальної служби України. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 2. С. 159–166.

5.3. Проблеми гармонізації процедур державного і недержавного аудиту

Проблеми гармонізації процедур державного фінансового аудиту в Україні набувають усе більшої актуальності, що відповідає загальносвітовим тенденціям, у тому числі у Європейському Союзі та США. Варто зазначити різноманітність підходів до цього питання, оскільки різні автори пропонують гармонізувати методику внутрішнього і зовнішнього аудиту, аудиту оподаткування і державного податкового аудиту тощо. Це свідчить про те, що у всіх видів контрольної роботи є певні спільні риси, які можна виявити і принаймні частково уніфікувати. У цьому підрозділі монографії поставимо завдання дослідити масштаби і напрями такої уніфікації за кордоном, зокрема, наскільки реалізується у розвинених країнах концепція впорядкування системи державного фінансового аудиту, обґрунтовано у цій монографії. Нагадаємо, що у стислому викладі вона виглядає таким чином (підрозділ 1.2): «… пропонується замість терміна «державний фінансовий аудит» для державного фінансового контролю усієї бюджетної сфери та державного сектору економіки використовувати новий термін «бюджетний аудит», який здійснюватиме Державна аудиторська служба України. Натомість поняття терміна «державний фінансовий аудит» розширити до форми державного фінансового контролю всієї сукупності операцій з державними фінансами, тобто включити в нього, крім бюджетного аудиту, ще й податковий та митний аудит, які будуть здійснювати, відповідно, Державна податкова служба України та Державна митна служба України». Таким чином, якщо розуміти викладену пропозицію не тільки у термінологічному, але і методичному сенсі, пропонується провести уніфікацію підходів до окремих напрямів бюджетного аудиту, в тому числі державного аудиту організацій і суб'єктів господарювання державного сектору економіки, органів влади, бюджетів різних рівнів і бюджетних програм, а також розглянути можливості уніфікації підходів до бюджетного, митного і податкового аудиту в межах єдиної концепції державного фінансового аудиту. Це амбіційне завдання, оскільки надто вже різняться між собою предмети окремих напрямів державного фінансового аудиту: бюджетна організація, державне підприємство,

регіональний бюджет, бюджетна програма, центральний орган влади, податкові і митні розрахунки. Проте досвід країн Євросоюзу і США дає підстави сподіватися на те, що певні кроки в цьому напрямі зробити можна. Зокрема, він свідчить про те, що уніфікація принципів і процедур контролю може охоплювати навіть ширше коло суб'єктів і напрямів, у тому числі вона включає і незалежний аудит. Як відправний пункт нашого аналізу, візьмемо структуру Міжнародних стандартів Вищих органів фінансового контролю (ISSAI) (рис. 5.5).

Перш за все варто звернути увагу на те, що в їх складі виділені ті самі види стандартів аудиту державного сектору, що й у незалежному аудиті: фінансовий аудит (аудит фінансової звітності), операційний аудит (аудит ефективності) й аудит відповідності. При цьому стандарти фінансового аудиту державного сектору окремо не розробляються, а просто здійснюється посилання на Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) [1].

У ISSAI 100 з цього приводу зроблене зауваження про те, що МСА інкорпоровані у стандарти фінансового аудиту ISSAI як цілісна система, і тому аудитори державного сектору, проводячи фінансовий аудит, можуть посилатись або на МСА, або на стандарти ISSAI. У разі необхідності Вищий орган контролю (SAI) може надавати додаткові матеріали з певних питань, але базові вимоги до аудиторів державного сектору співпадають з такими самими до незалежних аудиторів [2, п. 11].

Термінологія ISSAI з фінансового аудиту співпадає з термінологією МСА, в тому числі згадуються такі базові поняття, як завдання з надання впевненості, завдання з надання обґрунтованої або обмеженої впевненості, пряме завдання, завдання з підтвердження. Тому варто зупинитись лише на тих термінах і поняттях, які хоч і є в МСА, але мають специфічне тлумачення в аудиті державного сектору. Так, наводиться визначення аудиту державного сектору, який може бути описаний як «…систематичний процес, що дозволяє об'єктивно отримувати й оцінювати докази з метою визначити, чи відповідає інформація або існуючі умови визначеним критеріям» [2, п. 18]. Як і у незалежному аудиті, в аудиті державного сектору беруть участь щонайменше три сторони: аудитор, відповідальна сторона і користувачі. Аудитор – це голова SAI і ті особи, яким він делегував повноваження проводити аудит. Як відповідальна сторона,

виступають фізичні або юридичні особи, на яких покладені відповідні повноваження Конституцією або чинним законодавством. Користувачі – це фізичні особи або їх представники, тобто законодавчі або наглядові органи, яким доручені завдання державного управління [2, п. 25].

Стандарти INTOSAI				
Базові принципи аудиту публічного сектору ISSAI 100-129				
Організаційні вимоги SAI 130-199				
Фінансовий аудит	Операційний аудит	Аудит відповідності	Інші форми контролю	Стандарти компетентності (COMP)
Принципи фінансового аудиту ISSAI 200-299 (розробляються)	Принципи операційного аудиту ISSAI 300-399	Принципи аудиту відповідності ISSAI 400-499	ISSAI 600-699 (розробляються)	COMP 700-799
Стандарти фінансового аудиту ISSAI 2000-2899	Стандарти операційного аудиту ISSAI 3000-3899	Стандарти аудиту відповідності ISSAI 4000-4899	ISSAI 6000-6499 (розробляються)	COMP 7000-7499 (розробляються)
Посібники INTOSAI				
Додаткові пояснення до стандартів з фінансового аудиту SAI 2900-2999 (розробляються)	Додаткові пояснення до стандартів з операційного аудиту SAI 3900-3999	Додаткові пояснення до стандартів з аудиту відповідності SAI 4900-4999 (розробляються)	Додаткові пояснення до стандартів з інших форм контролю SAI 6500-6999 (розробляються)	Посібники з питань компетенції 7500-7999 (розробляються)
Посібники зі спеціальних питань 5000-5999				
Посібники з інших питань 9000-9999				

Рис. 5.5. Структура і призначення Міжнародних стандартів вищих органів контролю [3]

Основна мета фінансового аудиту державного сектору полягає у визначенні того, чи надається фінансова інформація установи відповідно до прийнятої системи фінансової звітності або законодавства. Для цього аудитор отримує достатні і прийнятні аудиторські докази, на підставі яких складається аудиторська думка щодо відсутності у фінансовій інформації суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок [2, п. 25]. При цьому фінансовий

аудит у державному секторі так само, як і в приватному, відповідно до МСА, є завданням з надання обґрунтованої впевненості [4, п. 38] Таким чином, відмінностей від МСА тут практично немає, хіба що згадується про те, що у державному секторі концептуальні основи подання фінансової інформації можуть бути набагато різноманітнішими, ніж у приватному секторі. Загалом варто зазначити, що вітчизняні науковці достатньо детально дослідили призначення, завдання, структуру і порядок розробки ISSAI, а також дійшли до спільного висновку про те, що в України немає іншого виходу, ніж з часом також перейти на ці стандарти (наприклад, [5; 6]). Подальші плідні дослідження з цього напряму стримують відсутність перекладу ISSAI українською мовою. Стосовно ситуації в Україні варто зауважити, що Державна аудиторська служба досі ще не розпочала практичні дії з імплементації ISSAI у практику діяльності або узгодження нормативних документів, хоча у період 2018–2019 рр. були прийняті нові редакції порядків проведення трьох видів державного фінансового аудиту і вперше запроваджені ще три нові його види. До державного фінансового аудиту, зокрема, віднесений аудит використання інформаційних технологій, причому із шести основних завдань чотири не відповідають завданням державного фінансового аудиту за ISSAI (зокрема, дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів під час керівництва й управління середовищем інформаційних технологій; результативності й ефективності використання інформаційних технологій;

законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для використання інформаційних технологій; стану внутрішнього контролю об’єкта аудиту). Усі ці завдання належать до аудиту відповідності або аудиту ефективності [7, п. 4].

Трохи кращі справи з відповідністю вітчизняних норм державного фінансового аудиту міжнародним нормам у Рахункової палати. Затверджені 2015 р. рекомендації з проведення фінансового аудиту містять посилання про стандарти фінансового аудиту ISSAI, але зміст рекомендацій основним чином орієнтований на вітчизняну нормативну базу [8]. Варто зауважити, що предмет державного фінансового аудиту у цьому документі визначений навіть ширше, ніж у ISSAI 200, – крім бюджетної та фінансової звітності, до нього

належать нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів, а також кошти державного бюджету.

Історія розвитку аудиту ефективності в Україні більш вдала, оскільки від початку цим видом державного аудиту опікувалася Рахункова палата. Рекомендації з його проведення видані 2006 р. і відтоді не оновлювалися, хоча ISSAI неодноразово переглядалися, зокрема 2013 р. було прийнято новий стандарт, присвячений фундаментальним принципам аудиту ефективності, 2016 р. була проведена реорганізація структури стандартів, яка набула сучасного вигляду [9; 10]. Проте принципові положення ISSAI в рекомендаціях Рахункової палати 2006 р. враховані, зокрема визначення аудиту ефективності, поняття економності, ефективності і результативності, етапи виконання аудиту і їх зміст, поняття і властивості аудиторських доказів. Фактично деякі з цих понять (докази, документація) розглянуті у контексті МСА, що є типовим і для ISSAI в частині стандартів аудиту ефективності, хоча на відміну від стандартів фінансового аудиту безпосередніх посилань на МСА вони не містять.

Однак, порівняно з ISSAI 300 і 3000, у Рекомендаціях 2006 р. відсутній ряд суттєвих положень.

Зокрема, стандарти ISSAI розглядають поняття аудиторського ризику стосовно завдань з аудиту ефективності. Під аудиторським ризиком мається на увазі ризик надання незбалансованої інформації, формування неправильних або неповних висновків, а також висновків, які не становлять цінності для користувачів. Враховуючи набагато більшу різноманітність ризиків аудиту ефективності порівняно з аудитом фінансової звітності, ISSAI не містять будь-яких класифікацій його складових, хоча наводиться перелік деяких типових ризиків; таким чином, питання про визначення і розробку заходів з їх усунення залишається цілком на розсуд аудитора.

У Рекомендаціях не розглядається питання суттєвості, хоча у ISSAI цьому присвячений окремий пункт. Зауважується, що на відміну від фінансового аудиту суттєвість в аудиті ефективності може мати політичний і соціальний вимір, так само як піддаватись тільки кількісній, якісній, або обом цим видам оцінок. Наводиться рекомендація з приводу запобігання суб'єктивізму у виробленні

якісної оцінки суттєвості – залучати до цього процесу якомога більше фахівців, надаючи їм можливість висловити свою думку.

У МСА важливе значення має поняття впевненості, яке аудитор повинен надавати користувачам, унаслідок чого і самі стандарти незалежного аудиту отримали узагальнюючу назву стандартів завдань з надання впевненості. При цьому в незалежному аудиті існує класифікація завдань за рівнем впевненості – обґрунтованої або обмеженої; існує також ряд завдань (супутніх послуг), які не мають на меті надання впевненості взагалі.

У Рекомендаціях 2006 р. не йдеться про віднесення або невіднесення аудиту ефективності до завдань, що забезпечують впевненість користувачів, хоча стосовно внутрішнього контролю цей термін застосовується.

У ISSAI 200 підкреслюється, що державний фінансовий аудит – це також завдання з надання обґрунтованої впевненості, й у майбутньому буде розглядатись питання про впровадження оглядів фінансової звітності як аудиторських завдань з обмеженим рівнем упевненості.

А як щодо аудиту ефективності – чи є він завданням з надання впевненості? Однозначно позитивної відповіді на це запитання не надається, оскільки результат аудиту ефективності – це не висновок щодо якоїсь заздалегідь відомої інформації, а висловлення думки аудитора про рівень ефективності, економності і результативності предмета аудиту. Самі по собі ці поняття можуть оцінюватися за різними методиками, які припускають суб'єктивний підхід. Проте у ISSAI підкреслюється, що користувачі аудиту ефективності також бажають підвищити рівень впевненості у достовірності предмету аудиту, тому аудитори зобов'язані повідомляти користувачів про зміст та етапи аудиту, знайомити з отриманими доказами і правилами проведення аудиту ефективності, щоб збільшити їх довіру до пропонованого закону [11, п. 21].

У Рекомендаціях 2006 р., на відміну від ISSAI, багато уваги надано структурі звіту за результатами аудиту і діям державних аудиторів після представлення аудиторського висновку.

Державна аудиторська служба аудитом ефективності в теоретичному плані не займається, хоча, згідно з її методичними рекомендаціями з проведення державного фінансового аудиту, до

програми останнього включаються окремі питання з аудиту ефективності.

Третій вид аудиту – це аудит відповідності. Саме він має найбільше відношення до сфери державного контролю. У ISSAI 4000 аудит відповідності визначений як «…незалежна оцінка відповідності предмету аудиту визначеним як критерії чинним кодексам, погодженим умовам або загальним принципам раціонального управління фінансами державного сектору і поведінки посадових осіб» [12, п. 12]. Таким чином, сфера застосування цього виду аудиту максимально широка. У певному сенсі будь-який вид аудиту – як державного, так і недержавного – є аудитом відповідності, оскільки у кожному з них є певні критерії, порівняно з якими проводиться перевірка. Тому саме у стандартах з аудиту відповідності розглядаються ситуації, коли аудит відповідності проводиться разом з аудитом ефективності або фінансовим аудитом. Загальний висновок у таких випадках полягає у тому, що варто дотримуватись вимог стандартів, застосовуваних у всіх здійснюваних видах аудитів. На відміну від фінансового аудиту й аудиту ефективності, спеціальні рекомендації щодо проведення аудиту відповідності як такого в Україні ніхто не розробляє. Але оскільки такі напрями державного аудиту, як податковий і митний аудит, інспектування бюджетних установ фактично є різновидами аудиту відповідності у виконанні державних органів контролю, то є сенс детальніше розглянути його характеристику у ISSAI. Зокрема, ISSAI 4000 містить визначення і принципи аудиту відповідності [пп. 19–44], загальні вимоги до його підготовки і проведення [пп. 45–100], а також вимоги до ключових етапів аудиторського процесу [пп. 101–236]. Аудит відповідності розглядається як завдання з надання впевненості, обґрунтованої або обмеженої залежно від обставин аудиту. Як і в інших видах аудиту, аудит відповідності може здійснюватися або у формі завдання з підтвердження, або безпосереднього виконання. Перше з них відрізняється тим, що аудитор підтверджує інформацію, підготовану кимось іншим, а друге – аудитор сам безпосередньо виконує погоджені дії або розрахунки і відповідає на поставлені запитання.

Вимоги до аудиту відповідності зводяться до такого.

1. Аудитор повинен дотримуватися принципів об’єктивності та етики, вживаючи для цього необхідні заходи.

2. Аудитор повинен виконувати процедури, які дозволяють знизити ризик надання некоректних висновків до прийнятно низького рівня.

3. Упродовж усього процесу аудиту аудитор повинен оцінювати ризик шахрайства і документувати результати такої оцінки.

4. Аудитор повинен формувати професійне судження упродовж усього процесу аудиту виходячи з принципу професійного скептицизму.

5. У разі відсутності в аудиторській групі фахівців певного профілю варто залучити зовнішнього експерта.

6. Аудитор зобов'язаний документувати процес аудиту достатньо детально для того, щоб забезпечити чітке розуміння виконаних дій, отриманих доказів і підготованих висновків.

7. Аудитор повинен налагодити ефективне спілкування з представниками аудійованої організації. Випадки суттєвої невідповідності повинні обговорюватися з відповідальними управлінцями об'єкту перевірки.

Далі визначаються вимоги до окремих етапів аудита відповідності, зокрема планування аудиту, визначення рівня суттєвості, отримання розуміння об'єкта аудиту (в тому числі внутрішнього контролю), виконання аудиторських процедур (визначення аудиторської вибірки), підготовки аудиторського висновку про те, чи відповідає предмет перевірки в усіх суттєвих аспектах заздалегідь встановленим критеріям (визначення структури аудиторського висновку).

Таким чином, усі наведені вимоги і принципи цілком відповідають принципам і вимогам незалежного аудиту. Те саме можна зазначити і про фінансовий аудит та аудит ефективності. Таким чином, варто стверджувати, що усі вищеперелічені напрями аудиту в державному секторі можна об'єднати в межах єдиної форми державного фінансового контролю – бюджетного аудиту, забезпечивши одночасно зв'язок із принципами незалежного аудиту.

Набагато складним є питання про те, чи можна об'єднати бюджетний аудит і податковий аудит у межах державного фінансового аудиту. Теоретично таке питання ставилося неодноразово і в різних формах. Найбільш популярною є ідея про те,

щоб використати у податковому аудиті надбання незалежного аудиту, який, як вже переконалися, є основою державного фінансового аудиту, державного аудиту ефективності та відповідності. Ступінь такого використання може бути різною – починаючи від прямого визнання аудиторських звітів з питань оподаткування як замінників актів податкової перевірки до впровадження методик перевірки окремих напрямів обліку й аналізу діяльності підприємства, запозичених з незалежного аудиту. Розглянемо деякі точки зору науковців стосовно зближення незалежного аудиту (у формі аудиту оподаткування) і податкового аудиту податкових органів на різних рівнях його проведення.

Ідею якщо не тотожності, то переважного взаємоперехрещення змісту, цілей і завдань аудиту оподаткування і податкового аудиту підтримують такі науковці, як О. А. Петрик і О. В. Артюх. О. В. Артюх, зокрема, визнає, що точки зору на це питання дуже розрізняються, і на сьогодні більшість науковців притримується протилежного підходу.

Так, у науковій літературі можна зустріти такі визначення податкового аудиту, як основної функції ДПС. «Податковий аудит – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків [14, с. 139].

«Податковий аудит – це урегульована нормами матеріального і процесуального права діяльність податкових органів з контролю за дотриманням податкового законодавства, яка проводиться шляхом збору, накопичення та аналізу об'єктивних даних про економічні дії та події, вибору об'єктів для документального контролю, дослідження первинних, облікових, звітних документів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), іншої інформації про фінансово-господарську діяльність платників податків» [15].

Окремі автори характеризують податковий аудит як перевірку працівниками податкових органів повноти нарахування та своєчасної сплати податків і зборів платниками податків до бюджетів усіх рівнів [16, с. 14; 17, с. 117; 18, с. 40]. Така ж точка зору переважала на спеціалізованій конференції з питань податкового аудиту в УДПСУ [19].

Варто зауважити, що всі вищенаведені автори розуміють податковий аудит як функцію державного податкового контролю на противагу тому, що цей термін останніми роками все частіше використовують співробітники незалежних аудиторських фірм. Одночасно в ДПС на певному етапі почали віддавати перевагу терміну «контрольно-перевірочна робота». Тому варто мати на увазі, що нині терміни «податковий аудит», «аудит оподаткування», «аудит системи оподаткування», «аудит податків», «аудит податкової звітності» використовуються як синоніми в практиці незалежного аудиту.

Інші фахівці розмежовують поняття податкового контролю і податкового аудиту та роблять акцент на сукупність прийомів, способів і процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій і розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності та надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [19, с. 120].

Так, окремі дослідники розподіляють аудит на:

– податковий аудит, який відносять до сфери контролю податкових органів;

– аудит оподаткування, який вважають незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетних фондів з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх усунення [20].

Цікаву класифікацію наводить І. А. Бажин, який вважає, що податковий аудит – це «…будь-яка перевірка правильності обчислення і своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від цільової спрямованості і характеру стосунків між суб’єктом і аудійованою організацією» [21, с. 56]. У цьому контексті автор виділяє:

– зовнішній податковий аудит, який здійснюється і контролюючими органами, й аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами (що проводиться як у рамках аудиту, так і під час надання супутніх послуг);

– внутрішній податковий аудит, який проводиться ревізійними комісіями і підрозділами внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.



Рис. 5.6. Точки перетину функцій і завдань державного податкового контролю і незалежного аудиту оподаткування

Джерело: [22, с. 787].

Але, на думку О. В. Артюха, спільність завдань і методів податкового аудиту як підвиду аудиту відповідності і контрольно-перевірочної роботи (яку він називає просто податковим контролем) очевидна. На підтвердження цієї думки він наводить схему взаємо-перетину податкового контролю і податкового аудиту (рис. 5.6).

Такої ж думки дотримується О. А. Петрик: «Вважаємо, що аудит оподаткування або податковий аудит – це незалежна аудиторська перевірка правильності та повноти нарахування і своєчасності сплати податків, стану їх бухгалтерського та податкового обліку, підтвердження достовірності податкової звітності та податкових аспектів фінансової бухгалтерської звітності, контроль дотримання податкової політики та дисципліни, а також експертиза податкових ризиків і виявлення резервів зниження податкового тиску на бізнес» [23, с. 191]. Більше того, професор О. А. Петрик розробила розгалужену систему видів аудиту оподаткування за рядом критеріїв класифікації (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Види аудиту оподаткування

Ознака класифікації	Види аудиту оподаткування підприємств
1. За характером аудиторського завдання	1.1. Складова аудиту фінансової звітності. 1.2. Аудит спеціального призначення. 1.3. Інші завдання з надання впевненості. 1.4. Податковий DueDiligence. 1.5. Податкові консультаційні та супровідні послуги.
2. За метою та об'єктами перевірки	2.1. Аудит розрахунків з бюджетом (у межах перевірки фінансової бухгалтерської звітності). 2.2. Комплексний податковий аудит (перевірка розрахунків щодо всіх податків і зборів). 2.3. Тематичний податковий аудит (перевірка розрахунків за окремими видами податків та зборів або з питань, що цікавлять замовника). 2.4 Структурний податковий аудит (перевірка розрахунків за окремими податками, що сплачують відокремлені підрозділи замовника)
3. За регламентацією	3.1. Обов'язковий (у складі аудиту фінансової звітності у випадках, передбачених чинним законодавством). 3.2. Ініціативний (за бажанням господарюючого суб'єкта). 3.3. За вимогою (за призначенням правоохоронних, податкових чи інших уповноважених органів)
4. За часом проведення	4.1. Попередній. 4.2. Оперативний (поточний). 4.3. Ретроспективний. 4.4. Стратегічний
5. За періодичністю проведення	5.1. Разовий. 5.2. Періодичний. 5.3. Системний (перманентний)
6. За способом проведення	6.1. Суцільний. 6.2. Вибірковий. 6.3. Комбінований
7. За виконавцями	7.1. Зовнішній, незалежний (виконують незалежні аудиторські фірми). 7.2. Внутрішній (здійснюють внутрішні аудитори). 7.3. Державний (виконують державні аудитори для оцінки ефективності податкових розрахунків і реалізації податкової політики, контролю економічності використання податкових надходжень із бюджету)
8. За вибраним підходом до перевірки	8.1. Підтверджуючий. 8.2. Процедурний. 8.3. Системно-орієнтований. 8.4. Ризик-орієнтований

Джерело: [23, с. 193].

Фактично класифікація, наведена у схемі, включає не тільки аудит оподаткування у виконанні незалежних аудиторів, але і державний аудит оподаткування, тобто податкові перевірки ДПС Україна. Таким чином, автор підтримує ідею глибокої єдності цих двох напрямів аудиту.

Цей висновок підтверджується аналізом цілей і процедур податкового аудиту, наведеним на рис. 5.6. Усі ці цілі ставлять перед собою податкові інспектори, плануючи і проводячи камеральні, виїзні та невиїзні документальні податкові перевірки. Іншими словами, відмінності полягають у формулюваннях, властивих Міжнародним стандартам аудиту; з точки зору змісту цілі можна визнати однаковими. Розвиваючи загальну тему спільних рис між державним і незалежним податковим аудитом, можна поставити питання про те, як це вплине на конкретні напрями податкової перевірки, в тому числі перевірки доходів від реалізації товарів, робіт і послуг.

Методика перевірки будь-якого іншого напряму розрахунків підприємства з податків і зборів є конфіденційною, оскільки небажано давати платникам податків можливість заздалегідь підготуватися до окремих перевірочних дій. Тому вона основним чином розглядається в нормативних документах ДПС з грифом «для службового користування», до того ж постійно змінюється й удосконалюється у зв'язку із змінами у структурі і змісті Декларації про податок на прибуток і порядку отримання даних для її заповнення. Фактично податковий аудит є одним з видів аудиту відповідності, який здійснюється податковими органами, і податкові декларації для нього є об'єктом перевірки на відповідність до податкового законодавства.

Але питання про об'єднання податкового аудиту з іншими видами державного фінансового контролю не таке просте. 2007 р. у країнах Європейського Союзу було проведене обстеження щодо питань організації податкового аудиту, й в тому числі його законодавчої бази та задекларованих цілей. В опитуванні брали участь представники вищих органів податкового контролю у своїх країнах. Ставилося питання, чи регламентується податковий аудит єдиним законом або кодексом, кількома законами з питань збору податків або неподатковим законодавством. До останнього належали і Міжнародні стандарти аудиту. 67 % респондентів повідомили, що в їх

країнах діє єдиний податковий закон (кодекс), в якому серед інших питань розглянуті і питання організації податкового аудиту, повноважень представників контролюючих органів, прав платників податків, підходів і етапів процесу податкового аудиту. 33 % аналогічних питань розглядалися в окремих податкових законах, переважно за окремими видами податків. Не було жодної відповіді про те, що для цього використовуються неподаткові закони і нормативні акти [24, с. 115]. На жаль, не вдалося знайти більш нові подібні опитування, але можна зробити висновок про те, що проблеми є.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 рр. Частина 1 / Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ: Вид-во «Фенікс», 2018. 1141 с.

2. ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. URL: https://www.issai.org/pronounce ments/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing

3. INTOSAI. URL: https://www.intosai.org

4. ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/docu ments/open_access /ISSAI_100 _ISSAI_400/issai_200/issai_200_en.pdf

5. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 29–35. URL: http://nbuv.gov.ua/ UJRN/boau_-2011_2_5

6. Обушна Н. І. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. Ефективність державного управління. 2017. Вип. 2. С. 229–240. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2017_2_27

7. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: постанова Кабінету Міністрів України: від 22.05.2019 № 517. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-п

8. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: рішення Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf

9. Загальні рекомендації з проведення Рахунковою палатою аудиту ефективності використання державних коштів: рішення Рахункової палати: від 12.07.2006 № 8-4. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_2.pdf

10. ISSAI 300 Performance Audit Principles. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_ access/ISSAI_100 _ISSAI_400

11. ISSAI 3000 Performance Audit Standard. URL: https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=3000-3899

12. ISSAI 400 Compliance Audit Principles. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_ access/ISSAI_100 _ISSAI_400/

13. ISSAI 4000 Compliance Audit Standard. URL: https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=4000-4599

14. Онищенко В. А., Чугаєв А. О. Податковий аудит: навчальний посібник. Ірпінь: Академія ДПСУ, 2003. 398 с.

15. Микитюк А. А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України: авт. дис. на здобуття наукового ступеня к.ю.н. Ірпінь, 2010. URL: http: www.irbis-nbuv. gov. ua/.../ cgiirbis_64.exe?

16. Войнаренко М. П., Пухальська Г. В. Податковий облік і аудит. К.: «Академія», 2009. С. 14.

17. Завгородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О., Пилипенко Л. М. Облік і аудит: термінологічний словник. 2-ге вид., дооп. та допов. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2012. 630 с. С. 40.

18. Розвиток методології і методики податкового аудиту: матеріали Міжнародної науково-практ. конференції. Ірпінь: Національна академія ДПСУ, 2004. 422 с.

19. Воінова Т. С. Становлення теоретичних засад податкового аудиту в Україні. *БизнесИнформ*. 2009. № 12. С. 120–122.

20. Иванова Е. С. О сущности понятия «аудит налогообложения» в соотношении с понятиями «налоговый аудит» и «налоговый консалтинг». 2011. URL: http://ecsocman.hse.ru/ text6910870/

21. Бажин И. А. Налоговый аудит: объект, цели, задачи. *Аудиторские ведомости*. 2006. № 4. С. 56–60.

22. Артюх О. В. Цільове та функціональне спрямування податкового аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаїв: Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлин-ського. 2015. Вип. 7. С. 8–12.

23. Петрик О. А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами Податкового кодексу України та порядок його організації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 190–197.

24. Van der Hel, Lisette. The International Guide to Tax Auditing. Amsterdam: IBFD, 2011. 477 p.

5.4. Формування системи державного фінансового контролю в Україні

Потребою сьогодення є формування дієвої системи державного фінансового контролю (далі – ДФК). Сьогодні важливим і актуальним є питання розбудови і становлення цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, без вирішення якого неможливо підвищити ефективність виробництва, конкурентоспроможність базових галузей національної економіки, розв’язати проблеми життєдіяльності держави, знизити рівень тінізації економіки і корупції.

Проблематикою фінансового контролю в усіх його проявах займались такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як О. Барановський, І. Басанцов, В. Бурцев, В. Дяченко, Н. Залуцька, К. Захаров, О. Козирін, П. Петренко, Н. Погосян, В. Поліщук, В. Родіонова, С. Рябухін, В. Симоненко, С. Степашин, І. Стефанюк, І. Чугунов, В. Шевчук, Т. Юнусова та ін.

Високо оцінюючи внесок дослідників у висвітлення теоретико-методологічних засад і практичних аспектів організації ДФК, маємо, однак, зазначити, що на сьогодні залишається ряд невирішених проблем у цій сфері. Ключовою з них є проблема функціонування органів державного фінансового контролю на засадах системного підходу, який передбачає насамперед пошук шляхів конструктивної

взаємодії органів контролю різних рівнів, законодавче забезпечення їх організації і функціонування, єдину методологію спільної діяльності, створення єдиного інформаційного простору.

Можна з упевненістю стверджувати, що нині організація формування системи ДФК в Україні є незадовільною, що зумовлено негативним впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників. Так, серед найбільш проблемних питань у цій сфері те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього і внутрішнього ДФК, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень і належної узгодженості та координації дій. Це, в свою чергу, на нашу думку, спричиняє:

– протиріччя між декларованою державою політикою щодо фінансового контролю, статус-кво в цій сфері, об'єктивною потребою суспільства в більш повній реалізації ДФК своїх функцій, підвищенні його ролі в соціально-економічних перетвореннях;

– функціональну і змістовну роздрібненість, дублювання функцій різних контролюючих органів у сфері ДФК, що спричиняє нераціональне використання бюджетних коштів на їх утримання, породжує конкуренцію між ними (прагнення розширити повноваження, збільшити штати, фінансове і матеріальне забезпечення), знижує дієвість контролю за обґрунтованістю бюджетної політики, законністю й ефективністю формування бюджетів і використання бюджетних коштів;

– недостатню співпрацю органів державного відомчого та незалежного фінансового контролю, координацію їх дій, відсутність механізму зворотного зв'язку, що гальмує формування їхньої повноцінної системи;

– превалювання в діяльності контролюючих органів наступного контролю (зі значним часовим лагом з моменту прийняття управлінських рішень), що негативно позначається на оперативності ДФК, своєчасному реагуванні на його результати. Частка наступного контролю становить понад 70 %, має фіскальний характер та за підходами Євросоюзу не належить до PIFC – концепції моделі публічного внутрішнього фінансового контролю, що базується на відповідальності керівника та включає внутрішній контроль, внутрішній аудит та гармонізацію цих двох компонентів на центральному рівні. Найбільша увага в PIFC приділяється процедурам

попереднього і поточного контролю [1, с. 62];

– невиконання органами ДФК політикозабезпечувальної, аналітичної, правоохоронної та антикорупційної функцій, що значною мірою зумовлює недосконаліть сучасної політики держави у сфері ДФК, недостатній рівень його транспарентності, величезний рівень корупції, а відтак і тіньової економіки в нашій країні;

– нерозвиненість незалежного ДФК дохідної частини державного і місцевих бюджетів, неправомірність покладення цієї функції на державну податкову службу, що зумовлює зростання втрат бюджету, непрозорість формування бюджетних доходів, відсутність незалежного фінансового контролю за цією досить важливою для життєдіяльності держави сферою.

Суттєвим недоліком чинного механізму взаємодії органів ДФК в Україні є те, що він розрахований на її разові епізоди і не передбачає регулярного інформаційного обміну. Наочно проявляється низький рівень інформаційно-комунікативного та статистичного забезпечення формування системи ДФК.

На негативних тенденціях, пов’язаних з неефективністю функціонування органів ДФК в Україні, що перешкоджають формуванню його системи, наголошують експерти, і Світового банку, й створеного ЄС, і ОЕСР аналітичного центру SIGMA. Так, у резюме до звіту Світового банку йдеться, що функціонування внутрішнього і зовнішнього аудиту все ще має значні перепони для забезпечення ефективного нагляду в секторі державного управління. У цьому документі, зокрема, зазначається, що побудова ефективного внутрішнього аудиту, згідно з міжнародними стандартами, вимагає розвитку й оновлення відповідних функціональних повноважень ДФІУ, а також посилення незалежності Рахункової палати [2, с. 14, 57–58].

Натомість експерти SIGMA акцентують увагу на необхідності вдосконалення системи ДФК в Україні в напрямі покращення управлінської звітності. За існуючих зв’язків бюджетної та казначейської системи і внутрішнього державного контролю проблематичним залишається встановлення управлінської підзвітності як ключового елементу європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю [3, с. 46].

На сьогодні відсутня й обґрунтована методика здійснення аудиту ефективності витрачання державних коштів.

Унаслідок істотних відмінностей в організації контролю і застосуванні відповідних санкцій зазначити про сьогоденне існування системи ДФК в Україні не доводиться. Радше можна констатувати наявність певної сукупності розрізнених і досить слабо пов'язаних між собою органів ДФК. Відтак система ДФК (хоча, на нашу думку, системи в класичному розумінні досі не існує), яка побудована в Україні, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну як загалом у державі, так і на регіональному рівні зокрема [5].

Розмежування сфер діяльності контролюючих органів супроводжується численними колізіями, що спричиняє нераціональний розподіл обов'язків, а також перекладання відповідальності. Кожен з існуючих в Україні органів ДФК еволюціонує самостійно, без об'єднання зусиль з іншими контролюючими органами для формування єдиної системи ДФК.

Контрольна діяльність, як і раніше, характеризується невпорядкованістю, епізодичністю, дублюванням, далеко неповним охопленням перевірками всього масиву коштів, що витрачаються державою. Плани контрольних заходів складаються не відповідно до якихось загальнодержавних принципів чи правил, а в рамках відомчого (часто суб'єктивного) підходу контролюючих органів. Не існує національних стандартів контролю, обов'язкових для всіх державних органів. Можливості перевірок обмежуються пробілами в законодавстві. Відтак численні фінансові потоки і значні суми витрачання державних коштів, суттєві для вирішення соціальних проблем, прискорення економічного зростання, роками залишаються безконтрольними. Органи ДФК слабо взаємодіють, належні сучасні комунікаційні системи між ними відсутні.

Водночас чинна організація ДФК не забезпечує належний рівень координації, оскільки відсутній оперативний доступ податківців до інформації митників й інших органів фінконтролю (і навпаки), необхідної для проведення перевірок; недостатнім є рівень інформаційної взаємодії у підтвердженні фактичного вивезення товарів і надходження експортної виручки; відсутнє методичне забезпечення скоординованих перевірок митними і податковими органами.

Відсутність єдиних методик, стандартів контрольної діяльності зумовлює роз'єднаність, різнотлумачення, різнодію контрольних

органів на всіх рівнях [6, с. 33]. Множинність характеристик системи ДФК, відмінності в ресурсному забезпеченні контролюючих органів ускладнюють застосування уніфікованих критеріїв і показників для оцінки ефективності суб'єктів контрольної діяльності.

Стандарти ІНТОСАІ передбачають, що орган ДФК має надавати особливу увагу програмам забезпечення якості для вдосконалення аудиту ефективності використання державних коштів і своєї діяльності [7]. Втім вирішення цього питання все ще не має логічного завершення.

Аудит ефективності «по-українськи» дещо відрізняється від європейської практики, оскільки включає у себе ще й аудит відповідності та аудит фінансовий, пропонуючи таким чином комплексний підхід до вивчення бюджетних процесів на об'єктах перевірки.

На практиці часто відсутня система чітких та адекватних показників для виміру результатів реалізації програм і цільові значення для кожного з таких показників, що унеможливлює результативну попередню оцінку програм, включаючи альтернативні програми, на етапі узгодження проєкту бюджету, моніторинг ступеня досягнення накреслених цілей і запланованих результатів у ході реалізації програм, оцінку ефективності реалізації програм з їх виконання. Методичні труднощі викликає вирішення завдань вираження результатів поточної діяльності в кількісно вимірних показниках, виокремлення серед них безпосередніх та остаточних соціально значущих показників і головне прив'язки сформульованих результатів до необхідних бюджетних видатків. Оцінити реальний соціально-економічний ефект від виконання програм досить складно, оскільки програми часто носять декларативний характер, вирішують внутрішньовідомчі завдання, не стикуються чи, навпаки, пересікаються одна з одною. Часто в регіональних цільових програмах, хоча вони і називаються цільовими, кошти підміняють мету, тому особливо важливим є проведення аудиту ефективності таких програм [8, с. 99, 101], а ДФК за їх реалізацією зводиться до контролю: цільового використання бюджетних коштів і своєчасності фінансування заходів програми відповідно до механізму її реалізації; попередньому контролю приділяється відносно невелика увага, а превентивний контроль практично відсутній [8, с. 12].

У свою чергу, основними чинниками і причинами, що негативно впливають на реалізацію державних і галузевих програм, є [9]:

– недоліки чинної нормативно-правової бази (недостатня деталізація питання методології оцінки ефективності програм на стадії їх розробки);

– необґрунтоване планування витрат (фінансових, матеріальних, трудових) за програмою; міжвідомчі бар'єри;

– невиконання нормативних вимог до процесу реалізації державних і галузевих програм, а в окремих програмах їх відсутність;

– відсутність кількісних і якісних показників (індикаторів) реалізації окремих заходів і досягнення цілей програм, що не дозволяє провести їх оцінку;

– орієнтація державних органів середньої і нижньої ланок (у тому числі й органів територіального управління) на освоєння бюджетних коштів, замість досягнення конкретних результатів;

– неефективне витрачання бюджетних коштів унаслідок невідповідності реальної вартості бюджетних послуг і затребуваної в бюджетних заявках;

– відсутність якісного контролю за ефективності реалізації програм.

Не використовуються в Україні і всі форми фінансового аудиту. Так, якщо певний досвід проведення аудиту ефективності накопичений як Рахунковою палатою і ДАС, то стратегічному аудиту стану і результатів використання національних ресурсів у рамках проєктних підходів до управління соціально-економічним розвитком держави увага й досі не надається. На нашу думку, останній напрям міг би бути матеріалізованим шляхом активної участі Рахункової палати в усіх етапах формування урядових стратегій, формулюванні цілей та індикаторів, що застосовуватимуться в цій сфері.

Основними проблемами, що обмежують застосування окремих методів та інструментів під час оцінки ефективності ДФК, є [10]: 1) розгалуженість фінансових правовідносин у сфері ДФК; 2) визначення «внеску» ДФК у рівень досягнення кінцевої мети; 3) складність зіставлення (за об'єктами, часовим і територіальним чинниками) витрат на організацію діяльності окремого підрозділу суб'єкта ДФК і обсягу відшкодованих збитків; 4) потреба в оцінці ефективності як окремих заходів контролю, так і окремих

контролюючих органів, які утворюють систему ДФК; 5) можливість кількісно оцінити ефективність ДФК лише відносно контролюючих органів відповідного напряму фінансового контролю з боку держави (у т.ч. структурних одиниць цих органів або окремих працівників), а не загалом за усіма контролюючими органами як єдиної системи ДФК; 6) багаторівневість оцінки (для оцінки ефективності окремої установи, відділу, працівника – мікрорівень, регіону – мезорівень, країни загалом – макрорівень); 7) складність узагальнення значної кількості оціночних характеристик, які відрізняються за економічним змістом, одиницями виміру, вагомістю тощо, а також залежно від рівня здійснення оцінки.

На сьогодні існують серйозні проблеми з ефективним ДФК на регіональному рівні, де взагалі відсутня система представницького (громадського) контролю [11, с. 281].

Недостатня результативність контролюючих органів пояснюється ще й тим, що в Україні мало уваги приділяється вивченню існуючих схем економічних порушень. Через відсутність науково обґрунтованих прогнозів контролюючі органи змушені займатися переважно виявленням уже скоєних порушень, а не їх попередженням. Особливо небезпечним є те, що населення поступово втрачає віру у здатність державної влади контролювати соціально-економічні процеси та явища, а також банківську систему країни [12, с. 90].

Результативність і ефективність ДФК знижується внаслідок частої відсутності за результатами перевірок адекватних рішень, слабкого реагування правоохоронних органів на виявлені фінансові правопорушення.

Основною ж причиною виникнення проблем у цій сфері є невизначеність складових системи ДФК. Чисельність контролюючих структур свідчить про відсутність чітко інтегрованої контрольної системи, що призводить до розпорошення коштів і зусиль органів та їх дій. Крім того, істотним недоліком чинного ДФК є його слабка орієнтація на всі стадії відтворювального процесу. Тобто він охоплює насамперед локальні сфери й інтереси, не завжди виходячи з необхідності задоволення потреб суспільства загалом. Чинна система контролю побудована за класичною схемою, прийнятою в більшості західних країн, без достатнього врахування конкретних умов [12, с. 86, 92].

Вибірковий принцип планування виїзних перевірок у практиці державного податкового контролю сприяє підвищенню ефективності контрольних заходів за рахунок реалізації обґрунтованого відбору потенційних порушників законодавства. При цьому у платників податків, які дотримуються індикативних показників, скорочується величина податкових витрат, оскільки виїзні перевірки у них не проводяться. Однак використання лише індикативних показників як критеріїв «законослухняності» є недостатнім і не цілком об'єктивним. Не можна виключити ситуацію, за якої звітність свідомо шахрайських компаній може бути бездоганна з точки зору перевірки контрольних співвідношень, що дозволяє таким компаніям уникати контрольних заходів упродовж тривалого періоду, тому доцільно здійснювати перевірки на основі науково обґрунтованих статистичних вибірок, які широко використовуються, наприклад, Службою внутрішніх доходів США.

Оцінити необхідність і можливі ефекти від проведення різних типів заходів податкового контролю дозволяє впровадження в практику податкового адміністрування системи управління ризиками. Існують внутрішні і зовнішні ризики здійснення податкового контролю. При цьому внутрішні ризики, що виникають у процесі діяльності податкових органів, зумовлюються: порушенням регламентів діяльності в системі податкових органів (або в окремих підрозділах) і функціонуванням програмного забезпечення і технічної системи; стратегічними помилками і тактичними прорахунками під час здійснення контрольних заходів, що тягнуть ризики судового оскарження результатів перевірок; недостатнім рівнем кваліфікації інспекторського складу для вирішення поставлених завдань; зниженням лояльності співробітників, що спричиняє протиправні дії.

Зовнішніми ж ризиками є: недобросовісність і свідоме ухилення від сплати податків; низький рівень професійної компетентності платників податків у питаннях застосування податкового законодавства; можливість порушення законодавства внаслідок некоректності чи неточності його положень; специфічний вплив локальних груп ризику, кваліфікованих за рівнем обсягів бізнесу платника податків, галуззю, статусом і походженням капіталу.

Якісно-кількісний аналіз імовірності виникнення ризику податкових порушень у діяльності конкретних платників податків і

його бальна оцінка здійснюються податковими органами за допомогою спеціалізованих програмних продуктів та економіко-статистичних методів, що реалізуються в системі електронної обробки даних (ЕОД) на основі інформаційного досьє платника податків. При цьому на основі аналізу суб'єктивно-об'єктивної природи податкових ризиків і ступеня їх впливу на рівень податкових доходів виділені численні ознаки недобросовісності платників податків, бальна оцінка сукупності яких формує інтегральний показник податкового ризику, рівень якого враховується під час планування контрольних заходів [13, с. 84–86].

Проблемами в податковій сфері є завищення витрат, що враховуються у процесі розрахунку податку на прибуток; легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом; відсутність прогресивності податкової системи.

Попри множинність концептуальних напрацювань, органами влади мало зроблено для автоматизації процесу податкових перевірок. Повністю між собою не скоординовані взаємовідносини між митними, податковими і правоохоронними органами.

Становлення системи митного аудиту в Україні ускладнено рядом проблем, які потребують детальної уваги [14]:

– домінування фіскальної спрямованості митної діяльності (функція наповнення Державного бюджету України шляхом непрямого оподаткування (зокрема, імпортними ПДВ, митом та акцизом) залишається превалюючою. Як наслідок, захисна функція митного оподаткування дещо нівельована);

– значна нормативна невизначеність та спірність багатьох важливих питань, попри удосконалення та розширення МК України 2012 р. ряду положень контрольно-перевірочної діяльності систем обліку та звітності суб'єктів ЗЕД; відсутність належної інтеграції перевірочної діяльності митної та податкової систем у частині подальшої адаптації та створення спільної нормативно-правової бази новостворених фіскальних органів;

– відсутність відповідних методичних рекомендацій щодо організації, порядку проведення й оформлення результатів документальних перевірок у зв'язку з об'єднанням відділів податкового та митного аудиту в новостворених фіскальних органах; методологія перевірки повноти декларування транспортних витрат,

витрат на страхування, подвійного фактурування, повноти включення роялті та ліцензійних платежів до митної вартості, перевірки відповідності нормам законодавства здійснення операції з давальницькою сировиною, трансфертного й офшорного ціноутворення; підготовка фахівців з митного аудиту, постійне підвищення рівня їх кваліфікації та обміну практичним досвідом;

– недостатня розвиненість системи формування й аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та податкового законодавства, що знижує ефективність планування документальних перевірок суб'єктів ЗЕД, а отже, й максимальний фіскальний ефект;

– неналежна координація роботи підрозділів органів доходів і зборів у частині реалізації функції митного аудиту після митного оформлення, що спричиняє втрати часу, якості та повноти здійснення митного аудиту;

– недостатній рівень матеріального забезпечення митного аудитора, що зумовлює зростання корупційної складової митної діяльності.

Як наслідок, частка платежів, донарахованих підрозділами, уповноваженими на проведення митного аудиту, в загальній сумі митних платежів є досить низькою і становить менше 0,5 %.

Недоліком механізму мінімізації ризиків у митній справі є: недосконаліть існуючої бази профілів ризиків і програмних засобів реалізації САУР; зменшення результативності застосування останньої на окремих ділянках роботи внаслідок недостатніх інформаційно-технічного забезпечення і підготовки кадрів.

Аналіз діяльності структурних підрозділів, уповноважених на проведення митного аудиту підприємств в Україні, свідчить про такі проблеми, які виникають під час його проведення [15, с. 216–217]:

1) відсутність об'єкта перевірки (підприємства – суб'єкта ЗЕД) за адресою, вказаною в картці акредитації;

2) фізичне перешкоджання посадовим особам органів доходів і зборів у доступі на території підприємств, які перевіряються в рамках виїзних документальних перевірок, що може призвести до затягування та неможливості завершення документальної перевірки у зв'язку із закінченням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України;

3) ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення документальної перевірки інформації в електронному вигляді;

4) відмова керівника або іншої уповноваженої особи підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірка, що є порушенням вимог ст. 354 МК України;

5) завантаженість посадових осіб під час проведення перевірок іншими обов'язками та завданнями, пов'язаними з оперативною діяльністю, що негативно впливає на якість і тривалість перевірочного процесу.

При цьому основними недоліками, які виникають у разі проведення документальних перевірок такими підрозділами й оформлення їх результатів, є [15, с. 222–223]:

– порушення процедури проведення документальної перевірки (порушення строків і порядку вручення (надсилання) повідомлень, копій наказів, актів документальної перевірки тощо);

– помилки в розрахунках сум донарахованих платежів та в посиланнях на норми законодавства під час оформлення результатів документальних перевірок;

– неповне формування доказової бази, що підтверджує факт порушення митного законодавства;

– трактування суперечливих норм законодавства на користь підприємства, що перевірялося.

В Україні склалась дворівнева система, що включає органи й агентів валютного контролю. Перші, на відміну від останніх, здійснюють не лише контрольні заходи, а й можуть адміністративно впливати на порушників, направляючи приписи про усунення виявлених порушень.

Основним органом валютного контролю в нашій країні є НБУ, який контролює виконання правил регулювання валютних операцій, а також забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю. До органів валютного контролю належать і ДПС України, й центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері надання послуг поштового зв'язку.

Агентами валютного контролю є уповноважені комерційні банки, фінансові установи та національний оператор поштового

зв'язку, які отримали від НБУ генеральні ліцензії на здійснення валютних операцій, здійснюють контроль за валютними операціями, що проводяться резидентами і нерезидентами через ці установи.

Втім досі відсутні дієві заходи із запобігання незаконному відпливу капіталу і боротьби з фірмами-«одноденками», недостатньо жорстко контролюються питання утворення й використання офіційних золотовалютних резервів і курсоутворення, стійкості валютного ринку, взаєморозрахунків підприємств-резидентів із зовнішніми контрагентами в іноземній валюті, повернення валютної виручки експортерів в Україну, руху валютних коштів, дотримання валютних обмежень, документального супроводу здійснення валютних операцій. Недостатньо дієвою часом є й практика валютних інтервенцій на міжбанківському валютному ринку.

Не є об'єктом регулярного зовнішнього незалежного ДФК і виконання НБУ функції з ефективного управління офіційними золотовалютними резервами, оскільки це потребує не лише розробки нових методик, але й залучення до цієї роботи фахівців, які мають необхідну кваліфікацію і досвід.

Незадовільний сьогоденний стан ДФК у сфері протидії (запобігання) легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, в Україні зумовлений:

– недосконалістю чинного законодавства (зокрема, стосовно визначення предикатних злочинів, відсутністю чіткого змістовного визначення системи фінмоніторингу, повноважень Держслужби фінмоніторингу); потребою у доведенні провини суб'єкта злочину у формі прямого умислу;

– притягненням до відповідальності за легалізацію таких доходів, якщо буде доведено, що ця особа усвідомлювала суспільну небезпеку своїх дій, передбачувала можливість чи неминучість настання суспільно небезпечних наслідків і бажала їх настання;

– недостатньо активною діяльністю уповноважених органів з виявлення таких злочинів, неналежною координацією їх роботи з іншими органами, що здійснюють ДФК.

Особливість здійснюваного в рамках боротьби з відмиванням брудних грошей і фінансуванням тероризму в Україні фінансового моніторингу полягає в тому, що в ньому органічно поєднуються внутрішній і державний фінансовий контроль.

Відсутній і належний ДФК за системою ціноутворення в нашій країні, фінансовими операціями громад, використанням частки акцій акціонерних товариств, які не були реалізовані в процесі приватизації.

Поява останніми роками складних боргових інструментів і практик, нестійкість глобальних фінансових ринків, а також відсутність єдності в оцінці боргових інструментів і прозорості в системах інформації про заборгованість у державних установах істотно ускладнюють ДФК за станом державного боргу, що ставить під сумнів правильність критеріїв, які використовуються для оцінки боргових операцій і припустимості рівня боргу [16, с. 43].

Уповільнює формування системи ДФК в Україні і неналежне кадрове забезпечення контролюючих органів. За відсутності Закону України «Про державний фінансовий контроль» невизначеними залишаються кваліфікаційні вимоги до державних контролерів й персоналу, що бере участь в аудиті ефективності використання державних коштів.

Система ж державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового забезпечення в частині впровадження у практику сучасного вітчизняного й зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проєктів, задоволення потреб у підготовці кадрів і підвищенні їх кваліфікації [18, с. 7].

Важливим питанням у формуванні системи ДФК і забезпеченні її дієвості є організація фінансування ВОФК. Втім в Україні в цьому плані існує певна колізія. Хоча виділення Рахунковій палаті коштів на здійснення її діяльності і передбачається державним бюджетом на певний рік окремим рядком, обсяг цих коштів значною мірою залежить від Міністерства фінансів України, який, за чинним законодавством є підконтрольним їй органом. А відтак доцільним є законодавче унормування права Рахункової палати звертатися з бюджетною пропозицією щодо коштів на своє утримання безпосередньо до Верховної Ради України. Водночас ДФІУ апріорі не може об’єктивно контролювати законність, доцільність і ефективність використання бюджетних коштів, принаймні Кабінетом Міністрів України і Міністерством фінансів України, оскільки, відповідно до чинних нормативно-правових актів, її діяльність спрямовується і координується КМУ через Мінфін.

Система інформаційного забезпечення контрольно-ревізійної, контрольно-аналітичної, експертно-прогнозної і консультаційної діяльності контролюючих органів загалом включає: нормативно-правові документи; результати здійснених перевірок; класифікатори виявлених правопорушень; звітну відомчу документацію; державні інформаційні ресурси; інші інформаційні ресурси.

У рамках інформаційно-методичної діяльності здійснюється розробка інструментарію контрольної діяльності, що складається з:

– концепцій розвитку системи ДФК, розвитку зовнішнього і внутрішнього ДФК;

– методик аудиту законності й ефективності використання бюджетних коштів, виконання державних (національних) програм, проведення спільних контрольних заходів з іншими вітчизняними і зарубіжними контролюючими органами, оформлення результатів контрольних заходів, оцінки ефективності функціонування контролюючих органів;

– різних стандартів.

Однак на сьогодні відсутні спільний інформаційний простір контрольних органів, єдина інформаційна база про плановані обсяги фінансування і виділені кошти для забезпечення та проведення контрольних заходів, про виявлені порушення і недоліки; сучасні інформаційні технології.

Поряд з об’єктивними труднощами контролю й обліку таких параметрів, як якість життя, ступінь самореалізації працездатного населення, існують і суб’єктивні причини викривлення відповідної інформації.

Відсутній і єдиний класифікатор, виявлений органами ДФК у ході контрольних заходів правопорушень.

Є недоліки і у відомчій звітності про контрольні заходи, що унеможливлює їх порівняння.

Відтак чинна організація формування системи ДФК в Україні істотно уповільнює цей процес, «консервуючи» роз’єднаність бюджетного, податкового, митного і валютного контролю, розпорошеність діяльності наявних контролюючих органів і недоліки, притаманні кадровому, інформаційно-аналітичному і фінансовому забезпеченню їх функціонування. Формування цілісної системи ДФК має базуватись на змішаній моделі її організації, імплементації й

інтеграції її окремих елементів і підсистем для забезпечення завдяки консолідації можливостей і матеріальних, трудових, фінансових, інтелектуальних й інформаційних ресурсів її суб'єктів та гармонізації їх контрольних відносин синергетичного ефекту формування й використання бюджетних коштів і коштів загальнодержавних цільових фондів, державних запозичень, офіційних золотовалютних резервів, іноземних інвестицій у країну та за її межі, державної власності; використання податкових і митних пільг.

Список використаних джерел

1. Дейнеко Є. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1. С. 61– 64.

2. Україна: звіт з ефективності управління державними фінансами. *Світовий банк*, 2012. 110 с. URL: http://www.worldbank.org/-uk/news/press-release

3. Україна: оцінювання системи врядування. К.: Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2007. 352 с.

4. Чумакова И. Ю. Инновационные механизмы развития государственного финансового контроля в Украине. *TERRA ECONOMICUS*. 2013. Т. 11, Ч. 3. № 1. С. 86–92.

5. Іванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні. URL: http://www.niss.gov.ua/Monitor/Desember/04.htm

6. Шевченко А. А., Аюбов Н. А. Актуальные проблемы государственного финансового контроля. *Финансовые исследования*. 2008. № 1. С. 31–41.

7. Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. June 1992. P. 38–-39.

8. Галанскov Е. В. Некоторые аспекты совершенствования государственного финансового контроля региональных целевых программ. *Региональные проблемы*. 2009. № 12. С. 99–102.

9. Кожахметова М. К. Совершенствование государственного финансового контроля за использованием бюджетных средств в здравоохранении Республики Казахстан: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». Алматы, 2009. 29 с.

10. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. … канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.. Суми, 2011. 21 с.

11. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2011. № 1. С. 280–283.

12. Плескач В. Л., Жадько К. С. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки. *Фінанси України*. 2009. № 6. С. 85–92.

13. Артеменко Г. А. Применение риск-ориентированного подхода в методике налогового контроля. *Вопросы регулирования экономики*. 2011. № 2. Т. 2. С. 84–96.

14. Войтов С. Г. Сучасна зумовленість та проблеми становлення національної системи митного постаудиту. *Формування системи митного аудиту України*: матеріали наук.-практ. семін. Хмельницький: Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. С. 35–39.

15. Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія / за заг. ред. І. Г. Бережнюка. Хмельницький: ПП Мельник А. А., 2013. 428 с.

16. Лобачёва Е. С. Существенность в организации контроля состояния государственного долга. *Аваль*. 2008. № 2. С. 43–44.

17. Про результати аудитів ефективності використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів з вищою освітою та підвищення кваліфікації за галузевою ознакою. Київ, 2011. 42 с.

18. Чугунов І. Я., Федосов В. М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. *Фінанси України*. 2009. № 4. С. 3–12.

РОЗДІЛ 6
ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

6.1. Державний аудит як форма фінансового контролю під час здійснення інвестиційної діяльності

Основними процедурами, які здійснюються під час державного фінансового аудиту, називають: засвідчення фінансової відповідальності структур, зобов'язаних звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку й оцінку бухгалтерської документації і підготовку висновку щодо фінансових звітів; засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату загалом; перевірку операцій та фінансової звітності, а також оцінку стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства і нормативних актів; перевірку системи внутрішнього управління та функцій внутрішнього аудиту; перевірку правильності й доцільності адміністративних рішень об'єкта аудиту; зазначення всіх інших моментів, виявлених під час перевірки, або таких, що мають стосунки до неї, якщо на це вказав контрольний орган.

До основних процедур аудиту ефективності належать: визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних методів і впровадженню ефективної управлінської політики; перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту й аналіз фактичних наслідків діяльності порівняно із запланованими; перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів і перевірка систем інформації, оцінки результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків [1, с. 126]. Кожний вид аудиту має свій позитив і негатив. До переваг фінансового аудиту можна зарахувати ту обставину, що збирання фактів зосереджено на внутрішній системі, тобто масштаб контролю менший, а аудиторська діяльність є більш спеціалізованою. Очевидними мінусами можна вважати те, що аудиторські висновки характеризують потенційні, а не фактичні

впливи виявлених у системі недоліків. Що ж до аудиту ефективності, то його переваги полягають у концентрації на результатах діяльності; формулюванні відповідей на запитання про те, що було і не було досягнуто; забезпеченні коментарів щодо якості тощо. Недоліком є ширший контрольний периметр, тобто потреба у врахуванні, крім внутрішніх, ще й зовнішніх факторів.

Отже, порівняння основних характеристик аудиту ефективності і фінансового аудиту свідчить, що перший за всіма ключовими ознаками має більш складну методологію, техніку і процедури, потребує застосування різноманітних прийомів, а також більших витрат часу і ресурсів через обробку значно більшого масиву інформації та документів.

У зарубіжній і вітчизняній фаховій літературі наводяться різні визначення поняття «аудиторські процедури»: як групи конкретних детальних інструкцій про особливості збирання певних свідчень на кожному етапі аудиту [2, с. 169], як конкретних дій аудиторів для оприлюднення даних під час аудиторської перевірки [3, с. 16], як дій аудитора, які здійснюються для збирання аудиторських доказів [4, с. 65; 5, с. 128]. Водночас варто враховувати, що в наведених тезах йдеться переважно про незалежний аудит. Серед наведених найбільш вдалим вважаємо останнє визначення, але й воно потребує доповнення, оскільки аудиторські процедури застосовують на всіх стадіях та етапах аудиту. Тому доцільно розглядати аудиторські процедури як систему організаційно-методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх доказів на всіх стадіях та етапах аудиту. Найпоширенішими аудиторськими процедурами, які використовують згідно з оціненими ризиками, є процедури тестування і процедури за сутністю.

Погоджуємося з тими науковцями, які основною метою внутрішнього інвестиційного аудиту вважають виявлення недоліків та подальше удосконалення організації й управління інвестиційною діяльністю, пошук і мобілізацію резервів зростання інвестиційного потоку, оцінку законності й ефективності інвестиційної діяльності, фінансових потоків у попередніх, поточних та прогнозованих часових діапазонах для формування адекватної обліково-аналітичної інформаційної бази. Насправді розробка методичних аспектів внутрішнього аудиту інвестиційної діяльності конкретного підприємства зумовлює

доцільність формування завдань, визначення предметної сфери та складу аудиторських процедур такої перевірки, а також правильного і послідовного планування аудиторської перевірки.

Одним з найвагоміших критеріїв ефективності проведення внутрішнього аудиту інвестиційної діяльності є відповідність реалізації цього процесу міжнародним нормам та стандартам, чинному вітчизняному законодавству. Основою системи нормативно-правового регулювання аудиторської перевірки інвестиційної діяльності підприємства (внутрішній інвестиційний контроль) є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [6], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7], Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості й супутніх послуг [8]. Також внутрішні аудитори керуються засадами та принципами, викладеними в Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, що складаються зі стандартів якісних характеристик і стандартів діяльності, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів з метою сприяння вдосконаленню організаційних процесів та операційної діяльності [9]. До основних нормативних актів у сфері внутрішнього аудиту належить і наказ МФУ «Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту» [10], який встановлює загальні принципи проведення внутрішнього аудиту на підприємствах України, регламентує вимоги щодо компетенції внутрішніх аудиторів, формулює стандарти діяльності з внутрішнього аудиту, встановлює вимоги щодо ведення баз даних тощо.

До завдань фінансового контролю інвестиційної діяльності можна зарахувати: встановлення достовірності звітної інформації щодо інвестицій підприємства та відповідності здійснених фінансових чи господарських операцій чинному законодавству; аналіз організаційної структури і статуту підприємства-клієнта з погляду відповідності їх прийнятій інвестиційній політиці підприємства; аналіз організації бухгалтерського обліку і формування облікової політики для виявлення правильності постановки обліку інвестицій на підприємстві; перевірка обґрунтованості записів на рахунках бухгалтерського обліку для забезпечення достовірності даних про інвестиції в бухгалтерській звітності підприємства-клієнта; перевірка правильності складання облікових реєстрів, тотожності записів

операцій з інвестування із записами в головній книзі; вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта для оцінки його інвестиційної діяльності; оцінка системи внутрішньо-господарського контролю інвестиційної діяльності підприємства, причому ця оцінка має велике значення для планування всієї аудиторської перевірки інвестицій підприємства на всіх її етапах; своєчасне виявлення потенційної збитковості інвестиційного проєкту; встановлення законності права власності на інвестицію, наявності достовірної інформації щодо інвестицій у бухгалтерському, податковому й управлінському обліках; перевірка правильності класифікацій інвестицій та їх обліку; перевірка правильності визначення доходів і збитків від здійсненої інвестиції; узагальнювальний аналіз виконання бізнес-плану інвестиційного проєкту. Тож процедурні етапи здійснення тактичного інвестиційного контролю, який дозволяє виявити ефективність поточних інвестиційних цілей, проєктів, програм тощо й операційного інвестиційного контролю, що передбачає аналіз виконання календарних інвестиційних планів, поточних завдань, розрахунків, інвестиційних контрактів тощо, зумовлюються саме змістом завдань і метою аудиту інвестицій.

Існують різні підходи щодо етапів (стадій) тактичного й операційного інвестиційного аудиту підприємства, яке здійснює інвестиційну діяльність. На нашу думку, визначаючи основні стадії контролю за інвестиційною діяльністю, особливо під час проведення тактичного й операційного інвестиційного контролю, варто виділити підготовчо-початкову (її результатом є складання деталізованого плану та програми перевірки інвестиційної діяльності, оскільки планування є однією з організаційних умов ефективного проведення аудиту інвестиційної діяльності), дослідну (отримання аудиторських доказів, під час якої опрацьовуються джерела інформації щодо об’єкта інвестиційної діяльності, вчиняються аудиторські контрольні дії, оформляються робочі документи аудитора) та завершальну (підсумкову).

Під час проведення аудиту інвестиційної діяльності на підготовчо-початковій стадії важливо визначити надійність системи обліку та внутрішнього контролю. На необхідності оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства наголошує більшість вітчизняних учених, цілком слушно мотивуючи це потребою у дослідженні

і вивченні аудитором систем обліку і внутрішнього контролю клієнта, щоб зрозуміти, як готується бухгалтерська інформація, і мати уявлення про надійність цих систем, оскільки ці дані використовуються під час управління інвестиційними проєктами підприємства. Основною метою оцінки системи внутрішнього контролю підприємства є створення основи для планування аудиту інвестицій та визначення часу й обсягу аудиторських процедур. Аудитор вивчає також дотримання порядку державної реєстрації інвестицій. Як відомо, згідно з ч. 6 ст. 12-2 Закону України «Про інвестиційну діяльність» інформація про державну реєстрацію інвестиційного проєкту або проєктної (інвестиційної) пропозиції оприлюднюється шляхом розміщення відповідного витягу з Державного реєстру інвестиційних проєктів та проєктних (інвестиційних) пропозицій на офіційному сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, впродовж одного місяця з дня державної реєстрації [11]. При цьому термін дії державної реєстрації інвестиційного проєкту та проєктної (інвестиційної) пропозиції припиняється у разі завершення реалізації або розробки інвестиційного проєкту та/або заподанням суб'єкта інвестиційної діяльності або якщо впродовж більше трьох років такий проєкт або пропозицію не обрано під час проведення конкурсного відбору для надання державної підтримки, після чого відповідний запис у Державному реєстрі інвестиційних проєктів та проєктних (інвестиційних) пропозицій анулюється.

Загалом у процесі тактичного й операційного аудиту інвестиційної діяльності критично важливим є порівняння прогнозованих даних з реальними показниками для виявлення відхилень та оцінки їхньої істотності. Для цього аудитор виконує аудиторські процедури, які за своїм характером можуть бути трьох видів: процедури оцінювання ризиків інвестиційних проєктів; тести контролю інвестиційних проєктів; процедури за сутністю інвестиційних проєктів [12; 13, с. 158]. Контрольні процедури, по суті, не потрібно погоджувати з управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Вони плануються і виконуються аудиторами самостійно та дозволяють отримати необхідні докази щодо конкретних об'єктів перевірки. Це завжди тести на суттєвість. У зарубіжній літературі їх поділяють на тести залишків на рахунках або тести елементів сальдо.

Подвійний поділ є раціональним способом організації аудиту [3, с. 166]. Процедури за сутністю інвестиційних проєктів – аудиторські процедури, що виконуються для виявлення істотних викривлень щодо інвестиційних проєктів на рівні тверджень. Вони передбачають: статистичну перевірку інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації; аналітичні процедури за сутністю. Можливо, у цьому контексті заслуговує на увагу і стрес-тест (краш-тест), адже аналітична робота такого спрямування не завадить для розуміння того, наскільки стійким буде положення інвестора у стандартних ризикових ситуаціях.

Розглянуті етапи аудиту інвестицій є передумовою для складання плану і програми аудиту. Планування аудиту інвестиційної діяльності здійснюється з метою: визначення обсягу інформації, що перевіряється; встановлення переліку аудиторських процедур та методик їх застосування; визначення часу проведення перевірки, передбачуваної її тривалості, термінів початку та закінчення; формування групи аудиторів, що залучаються до перевірки. У процесі планування контролюючий орган розробляє модель аудиторської перевірки виходячи з власного розуміння інвестиційної діяльності, що здійснює суб'єкт господарювання, і спираючись на оцінку аудиторського ризику.

Для визначення ефективності інвестиційних витрат щодо реалізації конкретного інвестиційного проєкту поєднують процедури аналізу таких показників ефективності інвестицій: якості продукції, робіт, послуг, що покладені в основу інвестиційного проєкту; ефективності використання ресурсів; якості управління інвестиційним процесом і діяльності відділу збуту; показників фінансового стану та періоду окупності інвестицій. Реалізація основних етапів внутрішнього інвестиційного аудиту має враховувати специфіку конкретних інвестиційних проєктів, які є структурними складовими інвестиційної діяльності підприємства та базою реалізації інвестиційної політики суб'єкта інвестиційної діяльності. Тому для складання ефективної методики внутрішнього аудиту інвестиційного проєкту потрібно визначати, на якій стадії реалізації він є. Виконання кожного з етапів інвестиційного аудиту забезпечує реалізацію проміжної мети інвестиційних проєктів. Це передбачає наявність інформаційних джерел аудиторської перевірки й окреслення кола

користувачів висновками незалежного аудитора для прийняття економічних та управлінських рішень.

У будь-якому разі фінансово-інвестиційні контрольні процедури спрямовані на перевірку відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, передбаченим нормативно-правовими актами у сфері інвестиційної діяльності. Увага контролюючих органів має концентруватися не тільки на дотриманні норм бюджетного, податкового, митного та іншого законодавства, а й на ефективності інвестування та якості адміністрування, розробці конкретних рекомендацій з розв'язання системних проблем, що знижують результативність роботи відповідних осіб.

Отже, фінансовий контроль під час здійснення інвестиційної діяльності з усіма його структурними елементами у практичній площині можна розглядати як багатоаспектну активну систему, завдяки якій на кожному етапі інвестиційної діяльності компетентними особами (органами) здійснюється спостереження і перевірка фінансової дисципліни, законності, доцільності, раціональності й ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів.

Зважаючи на завдання і мету фінансового контролю за інвестиційною діяльністю, потрібно визнати, що основними наслідками застосування контрольних процедур мають бути: 1) виявлення на об'єктах контролю порушень законності, ефективності, доцільності й раціональності під час формування та використання державних і комунальних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії; 2) притягнення винних осіб до відповідальності, забезпечення відшкодування завданих збитків (шкоди); 3) вжиття заходів щодо уникнення (запобігання) таких порушень у майбутньому.

Процедури фінансового контролю найповніше розкривають його сутність через інформаційну, профілактичну та мобілізаційну функції. Інформаційна функція державного фінансового контролю, з одного боку, зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття корегувальних заходів, які забезпечать функціонування суб'єкта господарювання, що здійснює інвестиційну діяльність згідно із встановленими державою нормами; з іншого боку, забезпечує прозорість

і фінансового контролю, і самого інвестування. Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у виявленні умов, що сприяють порушенню встановленого державою порядку здійснення інвестиційної діяльності та норм і стандартів, які встановлені у цій сфері, та створенні умов щодо неможливості їх повторення в майбутньому (зокрема, й через притягнення правопорушників до відповідальності). Мобілізуюча функція державного фінансового контролю передбачає усунення суб'єктами господарювання, що здійснюють інвестиційну діяльність, наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, розробку організаційно-правових заходів з поширення сучасних методів інвестування.

Варто погодитися з О. Кузьменко, яка вважає, що метою контролю є формулювання пропозицій та вимог, обов'язкових до розгляду, але не потрібно вживати заходи з усунення виявлених відхилень від норм, які за своєю функціональною природою можуть бути найрізноманітнішими [14, с. 382–383].

Проведення фінансового контролю за інвестиційною діяльністю дає змогу виокремити основні результати і наслідки процедур: 1) встановлення причин порушень; 2) встановлення винних осіб, притягнення до фінансової, адміністративної та іншої відповідальності; 3) недопущення незаконного або неправильного використання коштів; 4) надання письмових вимог та приписів; 5) розробка пропозицій і рекомендацій; 6) подання матеріалів до правоохоронних органів та інформування про результати контролю зацікавлених осіб, суспільство.

Документи, які містять результати контролю інвестиційної діяльності та в яких фіксують виявлені порушення фінансової дисципліни чи законності, називаються по-різному: акт, довідка, звіт тощо. Звісно, що складання такого підсумкового документа має важливе значення, адже він підлягатиме критичному аналізу підконтрольними особами та реалізації. Тож відомості, що містяться в ньому, мають бути достовірними, а висновки – обґрунтованими, документально підтвердженими та об'єктивними.

Список використаних джерел

1. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. № 2 (42). С. 124–130.

2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я. В. Соколов. Москва: Финансы и статистика, 1995. 560 с.

3. Робертсон Дж. Аудит: пер. с англ. Москва: КРМС и Контакт, 1993. 496 с.

4. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / за заг. ред. О. А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2002. 168 с.

5. Редченко К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: монографія. Львів: Вид-во ЛКА, 2001. 402 с.

6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.-gov.ua/laws/show /2258-19

7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 № 73 (в ред. від 03.08.2018). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2014 року) / Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: http://www.apu.com.ua/msa

9. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту в редакції 2013 р. / Офіційний сайт Інституту внутрішніх аудиторів України. URL: https://www.iia.org.ua/?page_id=189

10. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 (в ред. від 13.10.2017). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11

11. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 № 1560-XII. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1560-12

12. Грицай Т. Л. Аналіз та аудит інвестиційних проєктів / дис. … канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2012. 198 с.

13. Мултанівська Т. В. Воінова Т. С., Вороніна О. О. Аудит: навч. посіб. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. 336 с.

14. Кузьменко О. В., Гуржій Т. О. Адміністративно-процесуальне право України: підручник / за ред. О. В. Кузьменко. Київ: Атіка, 2007. 416 с.

6.2. Розвиток державного контролю в контексті наповнення бюджету України

В умовах розвиненої економіки застосовуються такі форми фіскального регулювання соціально-економічних процесів:

– мобілізація доходів бюджету через систему обов'язкових платежів;

– акумуляція державних фінансів через неподаткові форми;

– фінансування видатків, субсидій, дотацій;

– фінансові санкції за порушення фінансової дисципліни за допомогою процедури контролю;

– надання пільг тощо.

Найважливішим елементом фіскальної системи є доходи Зведеного бюджету, які не лише формують фіскальну основу покладених на державу функцій, а й виступають засобом перерозподілу фінансових ресурсів у суспільстві, зокрема регулювання процесів відтворення, безпеки, розвитку.

У розвинених країнах сьогодні 80–95 % урядових доходів забезпечують податки. За даними аналізу показників виконання Зведеного бюджету України упродовж 2008–2018 рр., у середньому 86 % урядових доходів також забезпечують податки (табл. 6.1).

При цьому питома вага податків у ВВП у країнах-членах ОЄСР достатньо різна [1]. Зокрема, найбільша – у Швеції (48,98 % 2000 р.), Данії (48,53 % 2014 р., 48,01 % 2005 р., 46,39 % 2004 р.), Франції (46,23 % 2017 р., 45,45 % 2014 р.), Фінляндії (45,82 % 2000 р.). Найменша – у Мексиці (11,36 % 2005 р., 11,46 % 2000 р.), Чилі (17,33 % 2009 р., 20,16 % 2017 р.), Ірландії (22,84 % 2017 р.), Туреччині (23,06 % 2007 р.), США (23,02 % 2009 р., 27,14 % 2017 р.).

Що стосується України, то цей показник має досить стале значення майже 30 % (2008 р. він становив 28,1 % і коливався упродовж 10 років у межах 3 %, а 2018 р. – 31,8 %). При цьому валовий внутрішній продукт України (номінальний) збільшився упродовж цього періоду у 3,5 раза (від 990,8 млрд грн 2008 р. до 3 558,7 млрд грн 2018 р.).

По суті, податкова система стає єдиним гнучким засобом державного впливу на стан соціальної безпеки країни, активність громадян, розвиток інфраструктури та інше. Вплив податків на рівень життя населення через реалізацію їх фіскальної функції має

опосередкований характер і відображається у фінансовому забезпеченні виконання державою її функцій, у тому числі соціальної.

Таблиця 6.1

Динаміка збору платежів до Зведеного бюджету України у 2008–2018 роках

	2008	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
	Доходи всього по Україні										
млрд грн	321,1	307,5	331,9	432,6	481,0	485,9	477,8	703,1	869,0	1101,7	1311,1
	у т.ч. доходи за платежами, закріпленими за ДФС										
	278,9	254,9	292,3	378,3	413,0	412,8	425,0	587,1	758,5	961,1	1 130,8
питома вага, %	86,9	82,9	88,1	87,5	85,9	84,9	89,0	83,5	87,3	87,2	86,2
	у т.ч. податкові платежі										
млрд грн	182,8	171,8	206,4	266,4	289,3	295,2	289,3	384,7	523,2	639,2	755,0
питома вага, %	65,6	67,4	70,6	70,4	70,1	71,5	68,1	65,5	69,0	66,5	66,8
	у т.ч. митні платежі										
млрд грн	96,0	83,1	85,9	112,0	123,6	117,6	135,7	202,3	235,3	321,9	375,8
питома вага, %	34,4	32,6	29,4	29,6	29,9	28,5	31,9	34,5	31,0	33,5	33,2

Якщо проаналізувати роль податкових надходжень у формуванні бюджетів як основного ресурсу для економічної безпеки держави, то можна зробити висновок, що держава не має рівноцінних джерел фінансового забезпечення, крім податків. Водночас прагнення держави максимізувати податкові надходження може призвести до надмірного податкового навантаження, що пригнічує економічний розвиток та звужує податкову базу. Тому визначення ставок і бази оподаткування є надзвичайно важливим інструментом державного регулювання.

Зокрема, структура доходів Зведеного бюджету в частині податкових платежів за 10 років суттєво змінилася. Так, з 2009 до 2015 р. найбільші надходження до бюджету у номінальному виразі становили надходження з ПДВ (з вироблених в Україні товарів).

Однак у зв'язку з підвищенням 2016 року ставок оподаткування ПДФО з 15 до 18 % та значним збільшенням (у 2 рази) з 01.01.2017 розміру мінімальної заробітної плати надходження з ПДФО до бюджету у 2016 році були майже на рівні з ПДВ, а починаючи з 2017 року – вже перевищують ПДВ [2].

Водночас якщо 2008 р. найбільші надходження до бюджету у номінальному виразі становили надходження з податку на прибуток підприємств, роль цього податку впродовж цих десяти років постійно зменшувалась, а з урахуванням суттєвої зміни порядку обрахунку цього податку з 2015 року – становили менш ніж половину від номінальної суми надходжень за ПДВ або ПДФО. Отже, внаслідок регулювання ставок та бази оподаткування суттєво змінилася структура бюджету. Так, з урахуванням зменшення ставок податку на прибуток підприємств, який є прямим податком, з 25 % 2008 р. до 18 % 2018 р., його питома вага у надходженнях бюджету за цей період зменшилась з 26,2 до 14,1 % 2018 р., тобто більш ніж на 12 відсоткових пунктів. Водночас питома вага надходжень від ПДФО збільшилася з 25,1 % 2008 р. до 30,5 % 2018 р. Крім того, порівняльний аналіз структури податкових надходжень до бюджету свідчить про поступове перенесення податкового тиску з бізнесу на плечі кінцевих споживачів через збільшення рівня сплати непрямих податків, зокрема таких як ПДВ (з вироблених в Україні товарів) з 24,6 % 2008 р. до 27,9 % 2018 р. та акцизний податок (з вироблених в Україні підакцизних товарів) з 5,6 % 2008 р. до 9,6 % 2018 р. [3].

Враховуючи вищенаведене, саме оптимізація ставок і об'єктів оподаткування є надзвичайно важливим елементом аналізу та змін до законодавства. Основні зміни податкових нормативів і покращення процедур адміністрування податків дозволили в Україні щорічно збільшувати доходи Зведеного бюджету. Так, 2008 року до Зведеного бюджету контролюючими органами було мобілізовано 278,9 млрд грн, 2014 року – 425,0 млрд грн, а за результатами роботи 2018 року – 1 130,8 млрд грн. Отже, доходи за платежами, закріпленими за ДФС, упродовж 2008–2018 р. зросли більш ніж 4 рази (від 278,9 млрд грн 2008 р. до 1 130,8 млрд грн 2018 р. (це номінальні показники без прорахунку рівня інфляції та інших факторів) [2].

Досить важливу роль у системі фіскальних інструментів регулювання економічної безпеки країни відіграє податковий

контроль. Він є одним з інтегруючих і стабілізуючих факторів соціального розвитку, оскільки контролює дотримання таких принципів, як обов'язковість, загальність оподаткування та рівність усіх платників перед Законом, а також рівнонавантаженість сплати платежів у визначених сферах діяльності.

Розвиток економіки країни залежить від ставлення суб'єктів господарювання до виконання своїх обов'язків перед державою, зокрема сумлінного відношення до сплати податків і зборів, митних та інших платежів, з яких складається дохідна частина бюджету України. Це питання важливе як для наповнення бюджету, так і для формування позитивної «податкової історії» платника податків, і воно є запорукою економічної стійкості та фінансової безпеки країни.

Важливою складовою податкового контролю є заходи, що здійснюються контролюючими органами з метою упередження порушень. Зокрема, на сьогодні в органах ДПС існує електронна система попереднього контролю (як попереджувальний захід щодо можливих порушень), який здійснюється під час реєстрації платників ПДВ, акцизного податку, спеціальних режимів оподаткування, а також шляхом запровадження системи електронного адміністрування ПДВ, системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків через блокування реєстрації податкових накладних з ПДВ, ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, на етапі подання декларацій, звітності тощо.

Крім того, органами ДПС здійснюється також електронний поточний контроль шляхом проведення камеральних перевірок щодо правильності, достовірності і своєчасності подання податкової звітності, здійснення контролю за відповідністю податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів (система зіставлення), моніторингу й аналізу діяльності суб'єктів господарювання на підставі наявної в інформаційних ресурсах органів ДПС податкової інформації. Такий контроль здійснюється за допомогою таких методів, як аналіз і зіставлення даних, порівняння даних з базами ДПС, обрахунок ступеня ризиків платника податків, моніторинг фактів наявності в його діяльності ризиків, що потребують негайного втручання (наприклад, блокування податкових за умови наявності в нього ризиків, що відповідають критеріям Системи моніторингу критеріїв ризиків (СМКОР), та інших методів.

Водночас з метою дотримання принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства вживаються заходи системи наступного фінансового контролю, який реалізується через документальні перевірки.

Упродовж останніх років робота підрозділів аудиту органів ДПС була спрямована на впровадження ризик-орієнтованих підходів до здійснення податкового контролю. Це призвело до послаблення тиску на сумлінних платників та підвищення ефективності контролю за найбільш ризиковими платниками податків. Зокрема, за останні п’ять років у 3,8 раза зменшено кількість візитів до платників для документального підтвердження виявлених ризиків [4].

За рахунок удосконалення відбору ризиків в операціях з ПДВ суттєво зменшено кількість зустрічних та позапланових перевірок з одночасним вектором на збільшення планових заходів, у ході яких комплексно відпрацьовувалися всі ризики у діяльності платників. Про це свідчать дані про охоплення платників податків податковим контролем 2018 року. Так, кількість платників, які перебувають на обліку в органах ДПС та повинні сплачувати податки, становила 2018 року 1 181,6 тис. суб’єктів господарювання, з них на загальній системі оподаткування перебували 950,6 тис., а користувалися спрощеною системою оподаткування 231 тис. суб’єктів господарювання. Так, за 2018 рік підрозділами аудиту було охоплено документальними перевірками (як плановими, так і позаплановими) лише 19,3 тисячі платників податків – юридичних осіб, що становить лише 1,6 % від зареєстрованих. Усього 2018 року підрозділами аудиту зафіксовано порушень законодавства на суму 34 млрд грн. Тобто в середньому (абсолютне порівняння) кожен перевірений платник не доплатив до бюджету 1,8 млн грн [4].

Отже, статистика свідчить про спірність тези щодо «значного тиску на бізнес» контролюючими органами, оскільки перевірками охоплено менше ніж 2 % перевірених суб’єктів господарювання, водночас як порушення виявляються майже у кожній перевірці, та про передчасність відмови від документального контролю держави за повнотою сплати податків.

Незважаючи на те, що дотримання вимог податкового, митного й іншого законодавства є однією з важливих складових ведення бізнесу, підрозділами аудиту під час вжиття заходів податкового

контролю виявляються схеми діяльності суб'єктів господарювання, які використовуються ними для несплати або зменшення платежів до бюджету.

Лише за минулий рік підрозділами податкового аудиту органів ДПС було встановлено застосування суб'єктами господарювання схем ухилення від оподаткування та мінімізації податків, прораховано втрати бюджету, за якими склали більше ніж 20 млрд грн. Значна частина схем – це маніпулювання податковими зобов'язаннями з ПДВ та податку на прибуток.

Такі схеми умовно можна поділити на дві категорії. По-перше, це схеми ухилення від оподаткування. На сьогодні у переважній більшості схем ухилення від оподаткування найбільш розповсюдженими є оформлення нереальних (без фактичного здійснення) господарських операцій за ланцюгами від «вигодоформуючих» суб'єктів до вигодонабувачів – підприємств реального сектору економіки, саме які й зацікавленні в ухиленні від сплати податків та завдяки залученню до цих ланцюгів «транзитерів» – створюють передумови для уникнення відповідальності (правового «відбілювання») за ці дії.

Найпоширенішим на сьогодні видом «вигодоформуючих» суб'єктів є так звані «скрутки», або, як їх називають, – «зустрічні транзити». Діяльність такого суб'єкта спрямована виключно на формування (акумулювання) і поширення схемного податкового кредиту за номенклатурою товарів і послуг, у якій зацікавлені вигодонабувачі.

Щомісячно до підрозділів аудиту передаються для опрацювання автоматизовано відібрані ризикові суб'єктів господарювання із сумами схемного податкового кредиту понад 1,0 млрд грн. Лише сьогодні на контролі у підрозділах аудиту перебуває 1,8 тисяч суб'єктів господарювання – ймовірних «вигодонабувачів», визначена за якими сума втрат бюджету у вигляді схемного ПДВ становить за 2018 рік 5,8 млрд грн. Застосовується така схема у різних галузях діяльності (виробництво та продаж сільськогосподарської продукції, машин, обладнання, непродовольчих товарів, продуктів харчування, будівельно-монтажних та інших робіт і послуг, газу, паливно-мастильних матеріалів тощо).

Друга категорія схем податкової поведінки окремих суб'єктів господарювання, які використовуються ними для несплати або зменшення платежів до бюджету, включає в себе:

1) безпосередню мінімізацію (тобто декларування у зменшеному розмірі) податкових зобов'язань;

2) уникнення від заходів податкового контролю та своєчасної сплати донарахованих сум до бюджету шляхом використання певних норм, які наявні у податковому законодавстві.

Оскільки мінімізація податкових зобов'язань має законодавче підґрунтя, скориставшись ним, платники податків без достатньої міри відповідальності мають можливість зменшувати або зовсім не сплачувати податкові зобов'язання упродовж певного періоду. Така ситуація стала можливою завдяки тому, що законодавець під час прийняття певних норм не міг передбачити тих наслідків, які виникли у разі практичного їх застосування.

Що стосується безпосередньої мінімізації (тобто декларування у зменшеному розмірі) податкових зобов'язань, то таких прикладів безліч. Зокрема, виведення коштів, що підлягають оподаткуванню, на користь інших суб'єктів господарювання, що мають пільги зі сплати податку на прибуток за цими доходами та щодо яких у Податковому кодексі України не встановлено відповідних податкових різниць.

Так, за результатами перевірок, проведених 2018 року, було виявлено ряд суб'єктів господарювання, які мінімізували свої податкові зобов'язання за допомогою «залучення» до схем діяльності інститутів спільного інвестування (далі – ІСІ), кошти яких звільняються від оподаткування відповідно до підпункту 141.6.1 пункту 141.6 статті 141 Кодексу. Інститути спільного інвестування були створені з метою залучення та ефективного розміщення фінансових ресурсів інвесторів, збільшення зростання інвестицій в економіку України, а також захисту прав інвесторів – учасників таких ІСІ.

Проте було виявлено використання окремими суб'єктами господарювання таких ІСІ для мінімізації своїх податкових зобов'язань шляхом укладення договорів та виплати роялті у значних розмірах на користь ІСІ, що дозволило зменшити фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток підприємств на ці суми. Крім того, під час дослідження схем фінансування будівництва також встановлено непоодинокі факти заниження реалізаційної вартості

об'єктів будівництва та виводу прибутків до інститутів спільного інвестування, які, як зазначали, податок на прибуток з цих коштів не сплачують. Виявлені лише 2018 року втрати бюджету з податку на прибуток за такими схемами становили майже 3,0 млрд грн.

Перевірками виявляються факти мінімізації податків шляхом надання безповоротної фінансової допомоги іншим підприємствам у рамках однієї фінансово-промислової групи, які також є платниками податку на прибуток, проте не сплачують його, оскільки є збитковими (виявлені лише 2018 р. втрати бюджету за такими схемами становили більше ніж 0,8 млрд грн).

Також суттєвим фактором втрат бюджету є поширене використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ та податку на прибуток підприємств під час оформлення операцій з реалізації продукції нижче собівартості.

Користуючись тим, що детальний алгоритм чи методика визначення «звичайної ціни» у процесі здійсненні обрахунку бази оподаткування ПДВ невизначені, платники податків проводять маніпулювання показниками податкової звітності в частині мінімізації навантаження, що має безпосередній вплив на рівень нарахувань податкових зобов'язань. І таких прикладів багато.

Широко розповсюджена схема дій окремих несумлінних платників податків шляхом уникнення ними заходів податкового контролю, а також уникнення своєчасної сплати донарахованих сум через довготривалі процедури оскарження прийнятих контролюючими органами рішень, затягування перевірок, користуючись схемою вилучення чи втрати документів, для обмежень щодо строків давності нарахування платежів тощо інше. Наприклад, несумлінний платник може упродовж досить короткого часу провести маніпуляції «паперових» продаж та уникнути контролю, використовуючи законодавчі прогалини. Так, на сьогодні є можливість за короткий час зареєструвати суб'єкт господарювання (навіть за відсутності активів на безхатченків або на непричетних осіб за винагороду), отримати свідоцтво платника ПДВ, відкрити рахунок у Системі електронного адміністрування ПДВ. Того самого місяця платник податків може здійснювати (або лише оформити на папері) операції з придбання та продажу товарів, робіт/послуг, які контролюючий орган зможе

відстежити лише через 2 тижні під час реєстрації ним податкової накладної в ЄРПН (за умови відсутності підстав для її блокування). Обов'язок задекларувати ці операції у нього виникає лише станом на 20 число наступного місяця. У разі виявлення невідповідності задекларованих показників та ризиків щодо цих операцій платнику податків направляється запит про надання ним пояснень і документального підтвердження реального проведення цих операцій, їх якості та обсягу. На такий запит платник податків має право надавати відповідь упродовж 15 робочих днів, тобто трьох тижнів. Лише після цього у контролюючого органу можуть виникнути підстави для проведення позапланової документальної перевірки цього платника.

Отже, з моменту реєстрації такого суб'єкта господарювання до можливості виходу за його місцезнаходженням та проведення документальної перевірки проходить більше ніж 3 місяці. За цей час платник, який без реального проведення операцій належним чином оформив податкові накладні на значну суму, за короткий проміжок часу може отримати максимальну вигоду від застосування таких схем, зникнути та без будь-яких негативних для себе наслідків уникнути відповідальності за вчинені дії.

В європейських країнах, зокрема у Німеччині, основним ризиком роботи платника є перший рік його роботи і саме в цей період надається посилена увага до сплати ним податків (у тому числі і як допомога, і як зупинення його маніпуляцій). Крім того, обов'язково проводиться документальна планова перевірка новоствореного платника податків у перший рік його діяльності.

В Україні виходом з цієї ситуації може бути хоча б надання контролюючому органу права після взяття на облік платника податків здійснювати контроль або моніторинг за достовірністю відомостей, інформації та документів, які надходять до контролюючих органів. Такий контроль (моніторинг) доцільно здійснювати не лише у контролюючому органі, а і шляхом виходу за місцезнаходженням платників податків – юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, обстеження приміщень, територій (крім житла громадян),

що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

Під час зазначеного виходу необхідно досліджувати питання щодо наявності приміщень, обладнання, рухомого та нерухомого майна платника податків, трудових ресурсів, наявності дозвільних документів і ліцензій тощо, необхідних для здійснення передбаченого установчими та іншими документами платника податків виду господарської діяльності.

Аналогічно поширеним явищем на сьогодні стало ухилення несумлінними платниками податків від перевірки з використанням можливостей, передбачених законодавством. Оскільки план-графік проведення перевірок оприлюднюється на офіційному сайті ДПС України до 25 грудня попереднього року, то за 10 календарних днів до виходу на планову перевірку платнику направляється повідомлення та копія наказу про її проведення, а позаплановій перевірці передує направлення платнику податків письмового запиту про надання пояснень і документального підтвердження, недобросовісний суб'єкт має достатньо часу для уникнення контролю.

Зокрема:

– відсутність за місцезнаходженням, зміна місць обліку;

– оскарження наказу щодо призначення перевірки у судовому порядку протягом тривалого часу (по декілька років);

– недопуск посадових осіб до перевірки (стаття 81 Податкового кодексу України), при цьому передбачений на сьогодні статтею 94 Кодексу адміністративний арешт активів неефективний;

– ненадання документів для перевірки;

– втрата, пошкодження документів (пункт 44.5 статті 44 Кодексу) та їх відновлення упродовж 90 календарних днів по декілька разів за перевірку;

– вилучення документів правоохоронними органами (пункт 85.9 статті 85 Кодексу) та відсутність доступу до них упродовж тривалого часу.

Для прикладу, 2018 року 345 – були відсутні за місцезнаходженням, 53 суб'єкти господарювання не допустили до проведення перевірки, 60 суб'єктів господарювання повідомили про втрату документів, а у 138 – документи були вилучені правоохоронними органами. Під час організації позапланових перевірок, де наперед

відомі конкретні факти порушень, ситуація з допусками ще більш складна. У процесі перевірки реальності операцій 303 платників, якими було відображено суму ПДВ більше 1,7 млрд грн з операцій із скрапленим газом, з яких 138 суб'єктів господарювання (або половина), зникли зі свого місцезнаходження (а це майже 1,0 млрд грн ПДВ).

За той час, доки розшукують посадових осіб платника, спливає визначений статтею 102 ПКУ термін 1 095 днів для проведення перевірки та донарахування податків (за весь період, що підлягав перевірці, або його частину), виводяться активи платника податків, які необхідні для забезпечення сплати податків.

Виходом з цієї ситуації може бути внесення на законодавчому рівні норм щодо підвищення відповідальності платників податків за ненадання документів для перевірки, недопуск до проведення перевірки, а також зупинення перебігу строку давності на період, упродовж якого контролюючий орган не може провести перевірку та визначити податкові зобов'язання платника за незалежних від нього обставин.

Найбільш поширеною схемою уникнення покарання або відстрочення сплати донарахованих за результатами перевірок сум грошових зобов'язань є затягування платниками податків процедури оскарження прийнятих податкових повідомлень – рішень та виведення власних активів за час її проведення. Як наслідок, після завершення оскарження для сплати сум уже відсутні активи.

Наприклад, на момент проведення документальної перевірки звичайне підприємство – платник податків здійснював діяльність та мав власні активи. За результатами проведення цієї перевірки, контролюючим органом було складено акт документальної перевірки, до якого платником податків упродовж 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання цього акта, були надані заперечення. Розгляд заперечень контролюючим органом тривав до 7 робочих днів, за днем їх отримання. Упродовж 3 робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень контролюючим органом, було вручено платнику податків податкове повідомлення – рішення. На цьому етапі платник податків може зупинити сплату податків за податковим повідомленням – рішенням шляхом подання скарги на нього до контролюючого органу вищого рівня.

Розгляд скарги платника податків контролюючим органом вищого рівня триває до 60 календарних днів. Після проходження процедури адміністративного оскарження платник податків може також оскаржити це податкове повідомлення – рішення у суді. Процедура оскарження податкового повідомлення – рішення у суді може тривати до трьох і більше років.

Відповідно до чинного законодавства можливість пред'явлення платнику податків донарахованих сум до сплати виникає у контролюючого органу лише після завершення процедури оскарження й узгодження донарахованих сум. На цей момент платник податків може розпродати всі свої активи.

Станом на 01.05.2019 загальна сума непогашеного податкового боргу по країні становить 107,7 млрд грн, з них сума узгоджених донарахувань за результатами контрольно-перевірочної роботи – 43,9 млрд грн [4].

Це доведені судами факти ухилення від оподаткування за попередні роки, однак уже нереальні до стягнення через відсутність активів. До речі, на цю неоднозначність та нерівноправність (одні платять усі податки, а інші маніпулюють) вказували неодноразово міжнародні експерти. Є практика розвинених країн – застава, гарантія, примусове стягнення, повернення програних сум з компенсацією та інше. У більшості країн подання скарги не зупиняє сплату податків щодо оскаржуваного рішення.

На сьогодні виходом з цієї ситуації для України може бути хоча б внесення на законодавчому рівні норм щодо запровадження на період оскарження платниками податків прийнятих за результатами перевірки податкових повідомлень – рішень права податкової застави на активи платника податків, вартість яких відповідає оскаржуваним сумам.

Отже, застосування обох категорій схем призводить до негативних наслідків, які суттєво впливають на повноту виконання доходів бюджету. На жаль, кількість таких випадків щороку має тенденцію до збільшення. І це слугує доказом того, що сьогодні це питання є своєчасним і досить актуальним. Зважаючи на це, ДПС України постійно виходить з пропозиціями до Міністерства фінансів України про внесення змін до Податкового кодексу України й інших законодавчих актів.

Виконання контрольної функції фіскальних органів полягає саме в тому, щоб здійснювати перевірки за дотриманням законодавства, застосовувати заходи, що передбачають відповідальність за встановлені порушення. Робота в цьому напрямі триває постійно. Водночас варто враховувати, що функції аудиту полягають і в упередженні платників податків від вчинення ними в подальшому порушень законодавства, контроль за яким покладено на ДПС України, і стимулюванні їх до добровільного декларування податкових зобов'язань для наповнення бюджету.

Уся діяльність ДПС України, у тому числі її сервісна і контрольна складова, направлена на наповнення бюджету, що дає змогу виконувати соціально важливі програми Уряду нашої країни. Сподіваємось, що бізнес-спільнота, як і ДПС України, зацікавлена у тому, щоб бюджет країни був наповненим, бо це є однією з основних складових економічної безпеки країни. Віримо, що в подальшому культура взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами приведе до того, що сплачувати податки буде престижно.

Список використаних джерел

1. Питома вага податків у ВВП у країнах-членах ОЄСР з 2000 по 2017 рік / сайт ОЄСР. URL: https://data.oesd.org/tax/tax-revenue.htm
2. Сайт Державної служби статистики України / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua
3. Сайт Державної казначейської служби України / Державна казначейська служба України. URL: https://www.treasury.gov.ua/ua
4. Динаміка контрольно-перевірочних заходів (документальні перевірки та зустрічні звірки) за 2014–2018 рр. / Сайт Державної податкової служби України. URL: http://sfs.gov.ua

6.3. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан і напрями удосконалення

Однією з найважливіших умов ефективного функціонування вітчизняної економіки, обов'язковим елементом управління економічними процесами й операціями в цілому та бюджетними ресурсами зокрема є фінансовий контроль, який водночас є формою реалізації контрольної функції фінансів. Важливу роль у забезпеченні ефективності державного фінансового контролю відіграють його інституційні форми та організаційні складові, які забезпечують впорядкування, узгодженість, координацію дій суб'єктів контролю, особливо в умовах соціально-економічної нестабільності

Ретроспективний огляд теоретичних і практичних аспектів методології та організації державного фінансового контролю в Україні свідчить, що в науковому середовищі ці питання досліджуються досить широко. Науковцями, фахівцями й експертами виділяються різні напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю у сфері державного та місцевого бюджетів. Значна увага вітчизняними науковцями приділяється дослідженню сутності бюджетного контролю, контролю за використанням бюджетних коштів, фінансово-бюджетного контролю, їх особливостям та специфіки порівняно з державним фінансовим контролем. Зокрема, цим питанням присвячені окремі розділи в підручниках і посібниках з питань бюджетного менеджменту [3; 2; 4; 26], вони представлені в фахових наукових статтях (зокрема, І. Б. Стефанюка [35], І. Р. Данчевської [9], М. Дяченко [13], Н. М. Зорій та Н. Г. Мельник [16], А. В. Лісового [20], Н. Г. Монаєнко [21]), їм присвячені окремі дисертаційні дослідження (зокрема, М. Б. Гупаловської [7], Н. Д. Собкової [28], Ю. Б. Слободяник [27], Н. М. Коломийчук [17], Н. Ю. Рекової [25]).

Зокрема, І. Р. Данчевською аналізуються питання удосконалення державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації в Україні і акцентується увага на таких елементах: запровадження ризик-орієнтованого підходу, посилення кадрового складу, забезпечення незалежності експертів, покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення; урегулювання питання

належного відшкодування фінансових ресурсів; активізація співробітництва з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові напрацювання [9, с. 507]. М. Дяченко розглядає питання державного фінансового контролю в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку [13]. Н. Д. Собкова розглядає особливості державного фінансового контролю на етапі планування та прогнозування місцевих бюджетів [29].

Найбільш ґрунтовно проблеми державного фінансового контролю місцевих бюджетів розглянуті І. Б. Стефанюком [35]. Питання удосконалення державного аудиту детально представлені в дисертаційному дослідженні Ю. Б. Слободяник [27], в якому акцентується увага на необхідності розширення повноважень Рахункової палати на органи місцевого самоврядування, місцеві бюджети, надання послуг населенню, державні капітальні вкладення і проєкти в галузі високих технологій та інновацій, приватизацію тощо, а також на підвищення ефективності взаємодії вищого органу державного фінансового контролю (Рахункової палати) із системою органів державного внутрішнього фінансового контролю. Ґрунтовне дисертаційне дослідження питань оцінювання ефективності контролю здійснене Н. В. Шевченко [38], а державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі – Н. М. Коломийчук [17].

Ю. Б. Слободяник зазначала, що аналіз сучасного стану системи контролю державних фінансів в Україні дозволяє визначити такі проблеми: відсутність концепції розвитку системи контролю державних фінансів; нерозвиненість термінології, часткова підміна понять; наявність розгалуженої системи контролюючих органів, які працюють неефективно внаслідок відсутності загальної координації їх роботи; невідповідність функцій, повноважень і завдань контролюючих органів, які являють собою різні гілки влади; відсутність єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів тощо [27]. Н. Д. Собковою обґрунтовано, що для подальшого підвищення результативності фінансового аудиту місцевих бюджетів необхідно: привести чинне законодавство у відповідність до вимог світових стандартів щодо забезпечення проведення зовнішнього (незалежного) аудиту місцевих бюджетів вищим органом контролю державних фінансів; забезпечити проведення організаційно-

структурних змін в органах місцевої влади з метою утворення підрозділів внутрішнього фінансового аудиту; визначити критерії оцінки ефективності внутрішнього і зовнішнього фінансового аудиту місцевих бюджетів; підготувати й запровадити програми підготовки кадрів відповідної кваліфікації для роботи в підрозділах внутрішнього та зовнішнього фінансового аудиту [28, с. 11].

Разом з тим варто визнати, що проблеми контролю у сфері бюджету як на рівні всієї системи контролю державних фінансів (узагальнені Ю. Б. Слободяник [27]), так і у сфері контролю місцевих бюджетів (систематизовані Н. Д. Собковою [28, с. 11]) залишаються і спричинені багатьма факторами, серед яких вагоме місце займають проблеми інституційного характеру та взаємозв'язків між суб'єктами контролю, зумовлені недоліками нормативно-правової бази, яка в певних аспектах є недостатньо розробленою та вузькоспрямованою.

Підкреслюється, що стратегічними детермінантами розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації повинні бути: стандартизація системи державного фінансового контролю, згідно з міжнародними вимогами, у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності, формування системи єдиних процедур контролю для зовнішнього та внутрішнього державного (регіонального) фінансового контролю; впровадження сучасних інформаційних технологій у роботу органів контролю; прийняття ряду нормативно-законодавчих актів (змін до законів), де буде визначений вищий орган фінансового контролю та чітко регламентована співпраця контролюючих органів; внесення змін до законодавства щодо встановлення відповідальності посадових осіб за заподіяний державі збиток під час розпорядження й використання бюджетних ресурсів; посилення кадрового складу органів державного фінансового контролю, підвищення рівня їх знань і професійна підготовка, що забезпечить підвищення ефективності проведення фінансового аудиту, якості й достовірності його результатів [28, с. 11]. Але доводиться констатувати, що наведені вище пропозиції залишаються неповністю реалізованими, що знижує дієвість та ефективність контролю як елементу бюджетного менеджменту.

Погоджуємося з позицією Н. Г. Виговської та Н. В. Литвинчук [5], що ідентифікація ефективності проведеного бюджетного

контролю на місцевому рівні має ряд особливостей, обумовлених впливом екзогенних (загальнодержавний рівень) та ендогенних (результат співпраці органів місцевого самоврядування та територіальної громади окремого регіону) факторів. Але перелік чинників, представлених науковцями, переважно визначає ефективність бюджетного менеджменту, а не ефективність контролю бюджетів на місцевому рівні, або ж характеризує особливість самого контролю. Зокрема, це стосується відсутності самостійності в органах місцевого самоврядування щодо формування та реалізації власної бюджетної політики, законодавчої обмеженості місцевих податків і зборів, високої залежності місцевих бюджетів від трансфертів тощо.

Загальноприйняте визначення системи контролю включає три елементи: суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах, і саме з урахуванням єдності цих трьох елементів розглядається сутність контролю [12, с. 18; 39, с. 13]. Включення до системи контролю об'єкта означає, що система має бути унікальною, створюватися для кожного конкретного об'єкта контролю, тому під час створення різних систем визначальним критерієм виступає об'єкт контролю. Е. А. Вознесенський зазначав, що «суб'єкти контролю не є назавжди даними, оскільки предмет їх діяльності – об'єкти контролю – перебувають у постійній динаміці. Досить важлива в цьому зв'язку своєчасна модифікація діяльності суб'єктів контролю…» [6, с. 27].

І. К. Дрозд зазначає, що суб'єкт контролю – це той, хто безпосередньо виконує контрольні дії [12, с. 91], пропонує досить широку скелетну побудову елементів контролю та їх можливих взаємодій [12, с. 47–50] і наголошує, що на стадії наслідків контролю залежно від повноважень суб'єкта контролю та мети перевірки реалізація результатів контролю може відбуватися «…або лише як констатація суттєвості відхилень та їх оцінки (незалежний аудит формулює думку про стан фінансової звітності підприємства), або виявлення й оцінка контрольних відхилень поєднується з прийняттям рішень про здійснення регулятивних дій (приписи про застосування штрафних санкцій під час перевірки податкових інспекцій) тощо» [12, с. 46]. В. О. Шевчук та І. К. Дрозд, розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний системоутворюючий критерій, розподіляють суб'єктів контролю на ініціаторів і виконавців, виділяючи прямий

(безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори, та представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців [11, с. 23].

Варто зазначити, що чітке і цілеспрямоване виконання системою контролю інформаційної та коригуючої функцій можливе лише за наявності владних повноважень, під якими варто розуміти можливість видачі наказу, висунення вимоги, яким притаманні такі риси, як імперативний характер, тобто обов'язковість виконання, та наявність примусу, за допомогою якого суб'єкт контролю спонукає об'єкт до необхідної поведінки, дії або до утримання від заборонених дій. Отже, суб'єкти контролю можуть відрізнятися обсягом владних повноважень, правовою регламентацією їх діяльності, характером вжитих заходів впливу. З огляду на комплексність системи заходів, які можуть бути введені до змісту контрольного процесу, суб'єкти контролю мають поєднувати весь комплекс функцій: контрольні дії (процедури зіставлення фактичних даних про діяльність об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних різниць); прийняття рішення за результатами контрольних дій, а точніше інформації, отриманої в результаті їх здійснення; корегування поведінки підконтрольних суб'єктів з метою усунення негативних явищ та/або застосовування до них штрафних заходів. Розглядаючи контроль як сполучний елемент між управлінськими циклами, вважаємо, що типовий механізм будь-якого з видів контролю, зокрема державного, має обов'язково включати такий комплекс системи заходів, які б давали змогу суб'єктам контролю:

– своєчасно та повних обсягом отримувати необхідні відомості про стан діяльності підконтрольних органів;

– виявляти відхилення від установлених нормативів у процесі здійснення діяльності підконтрольними органами;

– застосовувати заходи, спрямовані на попередження та припинення порушень, відновлення й реалізацію порушених вимог і невиконаних рішень;

– застосувати заходи для притягнення до відповідальності осіб, винних у здійснених (допущених) порушеннях, адекватні до виявлених порушень та передбачені законодавством.

Останні дві групи повинні в обов'язковому порядку входити до певного механізму, який можна з упевненістю назвати системою контролю, а суб'єкт контролю має бути наділений владними повноваженнями щодо їх реалізації. Інакше втрачається зворотний зв'язок в управлінському циклі, не простежується відмінність контролю від таких видів діяльності, як аналіз, оцінка тощо, які можна віднести до «пасивних», оскільки їх суб'єкти позбавлені права втручатися в процес коригування діяльності об'єкта, крім виконання функцій зі збору й оцінки інформації.

Зроблені висновки підтверджуються визначенням контролю, який наведено в Лімський декларації керівних принципів аудиту державних фінансів: «Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що давало б змогу у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому» [19]. Саме така позиція якнайточніше характеризує суб'єктів контролю, до яких повинні належати лише ті особи (суб'єкти), які мають певні владні повноваження на застосування коригуючих дій.

Система контролю обов'язково виконує дві функції: по-перше, забезпечує суб'єкта контролю інформацією, що дає йому змогу передбачати можливі відхилення від установлених стандартів; по-друге, здійснює коригувальні дії на основі отриманої інформації. Кожна система контролю повинна містити засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, які виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції. Наявність зв'язків між переліченими елементами і потреба у здійсненні аналітико-інформаційної роботи переконують у тому, що система контролю багато в чому є інформаційною системою, яка ґрунтується на переробці значних масивів інформації. С. О. Шохін до найсуттєвіших чинників підвищення ефективності контролю відносить повноту і достовірність вихідних даних про об'єкт контролю, на основі чого і здійснюється контроль (інформаційне забезпечення контролю) [40, с. 11–12].

З. В. Гуцайлюк вважає, що з позицій теорії систем економіку варто віднести до класу динамічних, слабкоструктурованих систем великої складності [8, с. 8]. Так само і систему контролю не можна розглядати як просту систему. Складність системи контролю визначається тим, що в процес її функціонування можуть бути втягнуті кілька суб'єктів, які розподіляють між собою елементи контрольних функцій.

Можна констатувати, що недоліками державного фінансового контролю у сфері контролю фінансових ресурсів місцевих бюджетів є:

– неповнота охоплення завданнями та повноваженнями органів, які наділені контрольними функціями, всіх елементів бюджетної системи та бюджетного процесу;

– нечіткість і неузгодженість розподілу завдань та повноважень органів, які наділені контрольними функціями;

– відсутність регламентованого чіткого механізму взаємодії цих органів між собою.

Ці проблеми виникають в основному завдяки недолікам нормативно-правової бази, яку варто визнати недостатньо розробленою та вузькоспрямованою. Тому основні напрями підвищення ефективності контролю в частині інституційної та організаційної складових охоплюють таке:

1) активізація відносин та взаємозв'язків Рахункової палати України з Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України (в частині опрацювання результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності доходів і витрат Державного бюджету України), Державною аудиторською службою України (в частині опрацювання результатів державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів і розширення їх цілей та завдань);

2) розширення форм і методів державного фінансового контролю місцевих бюджетів;

3) розширення форм і методів взаємовідносин з громадськістю під час планування контрольно-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України, і опрацювання їх результатів.

Повноваження Рахункової палати та Державної аудиторської служби України вважаємо неефективними з позицій їх розподілу між вказаними органами, порядку повідомлення результатів контрольно-

аналітичних та експертних заходів, трактування повноважень вказаних органів у законодавчих і нормативних документах.

Підтримуючи необхідність та ефективність підвищення рівня фінансової самостійності місцевих громад, варто визнати, що держава, передаючи органам місцевого самоврядування фінансові ресурси, залишається, згідно з Конституцією України гарантом прав і свобод громадян, дотримання соціальних стандартів, наприклад, у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту.

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата. Але відповідно до положень статті 98 Конституції України повноваження Рахункової палати поширюються лише на контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [18]. Ці положення продубльовані і в статті 26 Бюджетного кодексу України [1], і в статті 1 Закону України «Про Рахункову палату» [15]. Лише в статті 110 Бюджетного кодексу України [1] повноваження Рахункової палати розширені, а до об'єктів контролю включено:

–надходження та використання коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу;

– ефективність управління коштами державного бюджету;

– використання коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

Законом України «Про Рахункову палату» [15] (ст. 7) передбачено, що Рахункова палата:

– здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо:

– надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;

– проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України;

– використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;

– управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

– надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

– операцій щодо державних внутрішніх і зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;

– використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;

– здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

– виконання державних цільових програм, інвестиційних проєктів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

– управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

– стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

– інших операцій, пов'язаних з надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

– виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

Фактично місцеві бюджети потрапляють у сферу повноважень Рахункової палати лише в частині трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами. Так, у статті 15 «Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами»

Закону України «Про Рахункову палату» [15] зазначено, що:

1. Рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо правильності визначення та розподілу, а також своєчасності і повноти перерахування трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності і ефективності використання таких трансфертів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за видатками місцевих бюджетів.

2. Рахункова палата має право запитувати й одержувати у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів наявну в них інформацію і документацію про визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом і місцевими бюджетами.

Враховуючи особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою, викладені в статтях 9–16 Закону України «Про Рахункову палату», поза сферою повноважень залишаються такі об'єкти:

– казначейське обслуговування місцевих бюджетів;

– повнота нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, зборів, обов'язкових платежів, інших доходів місцевих бюджетів;

– оцінка ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до місцевих бюджетів та заходів, що вживаються органами стягнення до боржників місцевого бюджету;

– оцінка впливу наданих пільг зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, інших платежів до місцевих бюджетів на ефективність виконання місцевих та державного бюджетів, у тому числі оцінює фінансові наслідки для місцевих та державного бюджетів;

– виконання замовлень та публічних закупівель за рахунок коштів, отриманих місцевими бюджетами, у вигляді трансфертів (система правових, організаційних і фінансових засад замовлення, ефективність формування та його виконання, законність та ефективність здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінка своєчасності отримання товарів, послуг і проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель).

У Положенні про Державну аудиторську службу України,

затвердженому постановою Кабінету Міністрів України 2016 року [22], ці об'єкти серед завдань, покладених на Державну аудиторську службу України, відсутні. Основна частина завдань стосується контролю діяльності органів державного сектору та розпорядників бюджетних коштів, інші – узагальнені в таких завданнях, як контроль за «дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів» та «дотриманням законодавства про державні закупівлі».

Окремим видом перевірок, які виконуються підрозділами Державної аудиторської служби України, є державний фінансовий аудит місцевих бюджетів, проведення якого регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 [24], основними завданнями якого є проведення аналізу та перевірки:

– обґрунтованості планування надходжень і витрат місцевих бюджетів;

– стану виконання місцевих бюджетів, зокрема шляхом проведення оцінки законності і ефективності управління бюджетними коштами, досягнення їх економії і цільового використання під час виконання місцевих бюджетів;

– законності, ефективності і результативності діяльності об'єктів аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу, зокрема їх управлінських рішень;

– стану міжбюджетних відносин;

– правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності;

– функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Частково кошти місцевих бюджетів підпадають у сферу повноважень Державної аудиторської служби України, під час здійснення державного фінансового аудиту бюджетних програм, проведення якого регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженим постановою Кабінету Міністрів

України від 10 серпня 2004 р. № 1017 [23].

Серед досліджень з цього питання варто підтримати позицію І. Б. Стефанюка, який чітко обґрунтував два аргументи, що доводять необхідність розширення державного фінансового контролю у сфері місцевих бюджетів:

- по-перше, об'єкти державного фінансового контролю ні теоретично, ні практично не обмежуються коштами державного бюджету;
- по-друге, Україна належить до держав, які делегують місцевому самоврядуванню значну частину своїх повноважень, саме тому держава не може відмовитися від права відстежувати, як забезпечують реалізацію цих стандартів органи місцевого самоврядування, тобто від здійснення зовнішнього контролю виконання цими органами делегованих повноважень [35].

Як доказ обґрунтованості даних висновків, доцільно використати дані про доходи місцевих бюджетів, серед яких офіційні трансферти займали і продовжують займати найбільшу питому вагу (2008 р. – 46 %, 2017 р. – 54 %), а з урахуванням структури податкових надходжень до місцевих бюджетів фактично частка всіх доходів, отриманих місцевими бюджетами з Державного бюджету України, – офіційні трансферти та загальнодержавні податки й збори, – становила 2015 р. 83,3 %, а 2016 р. – 82,0 %.

Ефективність бюджетного менеджменту в умовах активізації процесів фінансової децентралізації доцільно розглянути з огляду на структуру доходів місцевих бюджетів та механізм їх формування.

Незважаючи на постійне зростання всіх основних складових доходів місцевих бюджетів (зокрема, за останні 10 років у середньому в 2,5 раза), офіційні трансферти займали і продовжують займати найбільшу питому вагу у доходах місцевих бюджетів. Середній показник по Україні становив 2008 р. 46 %, 2016–2017 рр. – 53–54 %. При цьому частка податкових надходжень за останні дванадцять років навіть знизилася: 2008 р. вона становила 43 %, а 2016–2017 рр. – 40 %. Інші види доходів займають незначну питому вагу в загальній сумі доходів місцевих бюджетів: частка неподаткових надходжень коливається в межах 6 %, а частка інших доходів (від операцій з капіталом, урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій, цільових фондів) не перевищує в останні роки 1 % (рис. 6.1).

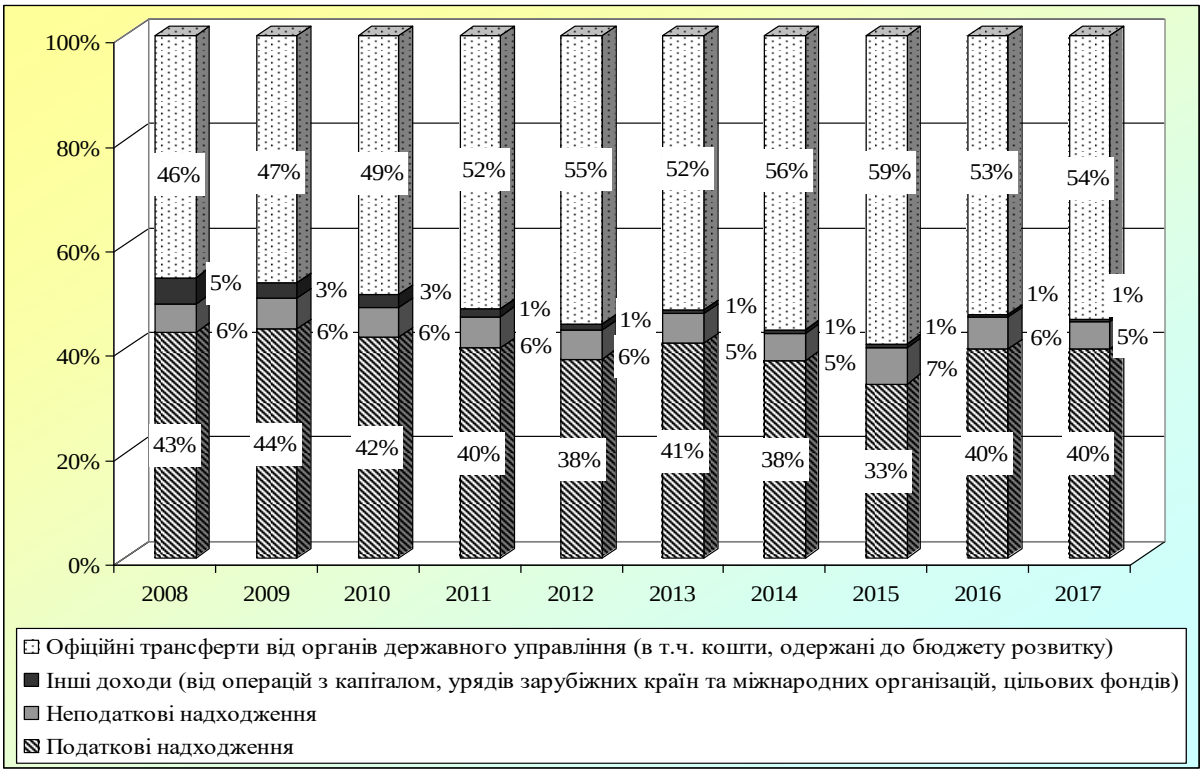


Рис. 6.1. Структура доходів місцевих бюджетів

Джерело: розраховано та побудовано з використанням [30; 31; 32; 33; 34].

Для уточнення ступеня залежності місцевих бюджетів від державного бюджету доцільно розглянути структуру їх податкових надходжень, які, згідно з Бюджетним кодексом України, сформовані не лише з місцевих податків і зборів, а й з окремих загальнодержавних податків, закріплених за місцевими бюджетами, зокрема: податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, податок на прибуток підприємств, плата за користування надрами (табл. 6.2).

У структурі податкових надходжень місцевих бюджетів превалюють загальнодержавні податки та збори, частка яких 2015 р. становила 72,5 %, 2016 р. – 71,2 %, а 2017 р. – 73,8 %. До цих податків і зборів належить: податок та збір на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, акцизний податок, екологічний податок. Відповідно, частка доходів, переданих з Державного бюджету України до місцевих, яка включає офіційні трансферти та закріплені загальнодержавні податки і збори, становила в 2015–2017 рр. 83 %.

У розвиток цих аргументів зазначимо, що, визначаючи сферу впливу Рахункової палати України, варто підтримати позицію щодо віднесення до об’єктів її контролю всієї системи публічних фінансів,

до якої належать такі ланки:

1) публічні фінанси держави – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів держави;

2) публічні фінанси органів місцевого самоврядування – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів органів місцевого самоврядування всіх видів;

3) недержавні публічні фінанси суспільного (соціального) призначення – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні (соціальні) інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, та які не є державною чи комунальною власністю [36, с. 25].

Таблиця 6.2

Обсяги та структура податкових надходжень до місцевих бюджетів

Показники	Обсяг, тис. грн			Структура, %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Загальнодержавні податки	71 177 015,4	104 640 677,6	148 418 005,6	72,5 %	71,2 %	73,8 %
Податок та збір на доходи фізичних осіб	54 921 180,5	78 971 321,5	110 652 727,9	55,9 %	53,8 %	55,0 %
Податок на прибуток підприємств	4 276 842,4	5 879 103,9	6 484 868,1	4,4 %	4,0 %	3,2 %
Податок на власність	1 802,7	1 362,6	1 003,7	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	2 154 369,4	2 516 185,2	2 471 203,2	2,2 %	1,7 %	1,2 %
Акцизний податок з реалізації суб'єктам господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	7 684 628,9	11 628 186,5	13 155 974,1	7,8 %	7,9 %	6,5 %
Інші податки та збори, в т.ч. екологічний податок	2 138 191,5	5 644 517,9	15 652 228,6	2,2 %	3,8 %	7,8 %
Місцеві податки та збори, включаючи нараховані до 1 січня 2011 року	27 041 345,0	42 261 568,2	52 587 122,0	27,5 %	28,8 %	26,2 %
Податок на майно	16 011 135,7	24 989 363,4	29 056 068,9	16,3 %	17,0 %	14,5 %
плата за землю	14 831 424,2	23 323 603,0	26 384 514,0	15,1 %	15,9 %	13,1 %
транспортний податок	434 015,50	246 863,50	245 882,90	0,4 %	0,2 %	0,1 %
Збір за місця для паркування транспортних засобів	60 220,6	66 173,9	77 565,1	0,1 %	0,0 %	0,0 %
Туристичний збір	37 126,1	54 094,8	70 234,5	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Єдиний податок	10 975 094,3	17 167 102,1	23 388 298,4	11,2 %	11,7 %	11,6 %
Місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року	159,6	71,5	280,0	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, що справлявся до 1 січня 2015 року	–42 931,3	–15 237,5	–	–0,04 %	-0,01 %	0,00 %
Усього податкових надходжень	98 218 360,4	146 902 245,8	201 005 127,6	100 %	100 %	100 %

Джерело: розраховано та сформовано з використанням [30; 31; 32; 33; 34].

Отже, держава в особі вищого органу фінансового контролю – Рахункової палати має право здійснювати аудит використання цих фінансових ресурсів, і не лише в частині коштів місцевих бюджетів у вигляді трансфертів, що надаються з державного бюджету (як це передбачено ст. 110 Бюджетного кодексу України [1]). Вважаємо за необхідне, залишивши за Державною аудиторською службою України функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, закріпити за Рахунковою палатою функції участі в їх плануванні, проведенні, прийнятті результатів, передбачивши ці положення в Законі України «Про Рахункову палату» [15] та Бюджетному кодексі України [1] (в частині розкриття повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Разом з тим кількість контрольних заходів у сфері місцевих бюджетів (державних фінансових аудитів та ревізій), яка наведена в таблиці 6.3, є недостатньою. Наведені дані свідчать про досить низьку кількість місцевих бюджетів, у яких проводився державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів. Якщо 2008 р. (перший рік після запровадження відповідного Порядку [24]) було перевірено 109 місцевих бюджетів, то 2016 р. – лише 17, 2017 р. – лише 38, а 2018 р. – 73, тобто менше 1 % від загальної кількості місцевих бюджетів України.

Суттєво зменшилася кількість проведених ревізій виконання місцевих бюджетів – із 132 (2007 р.) до 17 (2017 р.) та 9 (2018 р.), державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм – із 161 (2007 рік) до 60 (2017 р.) та 97 (2018 р.). У Звіті про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2017 рік, який розміщено на офіційному сайті, зазначено про «наявність ряду проблем та недоліків під час управління державними ресурсами, встановлено численні випадки незаконного та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також існування суттєвих резервів для наповнення дохідної бази місцевих бюджетів».

Таблиця 6.3

Контрольні заходи Державної аудиторської служби (Державної контрольно-ревізійної служби до 2011 року, Державної фінансової інспекції – 2011–2015 рр.)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Контрольні заходи, всього, в тому числі:	17 563	16 375	16 376	15 932	13 388	9 500	6460	23 802	4 002	2 668	2 181	1 993
державні фінансові аудити виконання місцевих бюджетів	-	109	97	89	89	45	84	40	18	17	38	73
державні фінансові аудити виконання бюджетних програм	161	44	61	47	52	38	35	31	24	19	60	97
ревізії виконання місцевих бюджетів	132	21	89	76	100	81	80	56	38	22	17	9
перевірки та моніторинги державних закупівель	–	182	754	746	584	56	53	13 688	101	147	63	112

Джерело: узагальнено автором з використанням даних аналітичних та статистичних звітів за результатами діяльності Державної аудиторської служби України (Державної контрольно-ревізійної служби до 2011 року, Державної фінансової інспекції – 2011–2015 рр.), розміщених на офіційному сайті http://www.dkrs.gov.ua.

Отже, активізація контрольно-аналітичних заходів є необхідною, в першу чергу, для підвищення обґрунтованості й ефективності формування та використання державних і місцевих фінансів.

Фактично в Конституції України та бюджетному законодавстві відсутні положення щодо контролю місцевих бюджетів, не визначено, хто і в якій спосіб відповідає за контроль за надходженням та використанням коштів до місцевих бюджетів, що негативно характеризує в цілому систему державного фінансового контролю і суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних фінансів, що закладені в базових документах INTOSAI, рівноправним членом якої є Рахункова палата України з 1998 року.

У статті 18 Лімської декларації (Декларації керівних принципів контролю) зазначено, що всі операції, пов'язані з публічними фінансами (в оригіналі – «public financial operations»), незалежно від того, чи відображені вони у національному бюджеті (в оригіналі – «national budget»), повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів [19]. Особливо підкреслено, що виключення елементів (частин) фінансового менеджменту з національного бюджету не повинно результуватися у їх виключенні зі сфери аудиту, який виконується вищим органом фінансового контролю.

На ці невідповідності міжнародним стандартам звертають увагу фахівці та науковці [35; 28, с. 11]. Проте варто акцентувати увагу й на те, що ця проблема підсилюється завдяки двом причинам:

1. В офіційному перекладі Лімської декларації, яка розміщена на сайті Рахункової палати України, термін «public financial operations» перекладений як «операції, пов'язані з державними фінансами», а термін «national budget» – як Державний бюджет [19], що звужує сферу об'єктів контролю та повноважень Рахункової палати України як вищого органу фінансового контролю.

2. У Законі України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (в редакції Закону України від 16 жовтня 2012 р. № 5463-VI зі змінами та доповненнями) [14] Рахункова палата України фактично виведена зі сфери державного фінансового контролю, адже взагалі не згадується як вищий орган фінансового контролю, яким вона фактично є, а основним органом визначений центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на

реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, тобто Державна аудиторська служба України.

Тому держава в особі вищого органу фінансового контролю – Рахункової палати має право здійснювати аудит використання цих фінансових ресурсів, і не лише в частині коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету (як це передбачено ст. 110 Бюджетного кодексу України).

Вважаємо за необхідне, залишивши за Державною аудиторською службою України функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, закріпити за Рахунковою палатою функції участі в їх плануванні, проведенні, прийнятті результатів, передбачивши ці положенні в Законі України «Про Рахункову палату» [15] та Бюджетному кодексі України [1] (в частині розкриття повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Існує невідповідність між обсягом закріплених повноважень за органами державного фінансового контролю, зокрема Державної аудиторської служби України, в Бюджетному кодексі України та відповідних нормативних документах.

У постанові КМУ від 12 травня 2007 р. № 698 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» (зі змінами та доповненнями) [24] зазначено, що державний фінансовий аудит виконання бюджетів проводиться з метою перевірки й аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. У Бюджетному кодексі України [1] статтею 113, повноваженнями органів державного фінансового контролю передбачено здійснення контролю за цільовим та ефективним використання коштів місцевого бюджетів, достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах у процесі складання планових бюджетних показників. Вважаємо доцільним узгодити ці повноваження, передбачивши охоплення державним фінансовим аудитом усіх процесів (планування, прийняття, виконання та звітування щодо місцевих бюджетів) і всіх елементів (доходів, видатків, кредитування бюджету).

Удосконалення також потребує механізм взаємовідносин між органами контролю у сфері бюджету.

Відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [24] передбачено, що керівник Державної аудиторської служби щомісяця має інформувати (отже, взагалі не йдеться про обов'язкове подання аудиторського звіту, а лише про обов'язок інформування) міністра Кабінету Міністрів України про результати аудиту та/або стан урахування і впровадження пропозицій і рекомендацій об'єктом аудиту та приймати рішення про таке інформування Кабінету Міністрів України, інших заінтересованих органів та громадськості (п. 28). Відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [23] – аудиторський звіт надсилається Верховній Раді України, Офісу Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, відповідним органам державної влади, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також заінтересованим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям (п. 14).

Вважаємо необхідним розширити це положення, передбачивши потребу в обов'язковому поданні аудиторських звітів за результатами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів і виконання бюджетних програм до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Рахункової палати України як вищого органу державного фінансового контролю, що дозволить посилити дієвість взаємовідносин органів державного фінансового контролю та цілісність процесу опрацювання результатів контролю і прийняття відповідних рекомендацій.

Згідно з результатами міжнародних оцінок відкритості бюджету, а саме Звітів щодо Індексу відкритості бюджетів (Open Budget Index) за 2015 та 2017 року, підготовлених Міжнародним бюджетним партнерством (International Budget Partnership) [41], Україні запропоновано до впровадження заходи у сфері покращення нагляду (контролю, аудиту), а саме: розглянути питання створення незалежної фінансової установи (наприклад, Парламентського бюджетного офісу

чи Бюджетної ради при Бюджетному комітеті парламенту) для вдосконалення та посилення нагляду за бюджетом.

Враховуючи ці рекомендації, вважаємо за необхідне розширення напрямів співпраці Рахункової палати України з Підкомітетом з питань державного фінансового контролю та діяльності Рахункової палати в частині опрацювання результатів аудитів і призначення зовнішніх аудиторів для підтримки транспарентності її діяльності.

Що стосується розширення форм і методів державного фінансового контролю місцевих бюджетів, то варто підтримати позицію науковців, які підкреслюють, що практика вказує на доцільність та високу ефективність контролю місцевих бюджетів за поєднання двох форм, а саме аудиту й інспектування. Таке поєднання дає змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету як з точки зору дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, законності операцій з бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні. Саме такої оцінки стану виконання місцевих бюджетів потребують місцеві й центральні органи виконавчої влади загалом та громадяни зокрема [10, с. 110].

Важливим є і розширення форм і методів взаємовідносин з громадськістю під час планування контрольно-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України, й опрацювання їх результатів. Ця позиція обумовлена тим, що, за результатами міжнародних оцінок відкритості бюджету, а саме, Україні запропоновано впровадити такі заходи в сфері підвищення участі громадськості:

- забезпечити інформування суспільства про цілі залучення громадськості до бюджетного процесу та представлення достатньої інформації для ефективної участі в ньому;
- провести слухання про бюджети певних міністерств, відомств та установ у законодавчому органі за участю представників громадськості;
- створити офіційні механізми, за допомогою яких громадськість зможе брати участь у розробці вищим органом фінансового контролю програм аудиту та безпосередньо в аудиторських дослідженнях;
- створити механізми комунікацій для представників суспільства та виконавчих органів з метою обміну думками з питань Державного

бюджету України, як під час його формування, так і під час моніторингу його виконання;

– проводити слухання в законодавчих органах з питань Державного бюджету України за участю представників державних і громадських організацій;

– створити офіційні механізми взаємодії між суспільством та вищим органом фінансового контролю (Рахунковою палатою) з метою залучення суспільства під час планування та виконанні значимих аудиторських перевірок.

У Законі України «Про Рахункову палату» [15] йдеться лише про зв'язки з громадськістю та засобами масової інформації (стст. 25, 21), проте конкретні форми та цілі цих зв'язків не передбачено.

Вважаємо за доцільне розширити ці положення, передбачивши: цілі та форми зв'язків з громадськістю, форми і методи взаємодії на етапі планування контрольно-аналітичних та експертних заходів й обговорення їх результатів, що відповідатиме міжнародній практиці у сфері відкритості бюджету та організації державного фінансового контролю. Зокрема, І. Р. Данчевська вважає, що найкращим було б створення в системі управління належних інформаційних систем (наприклад, сайти міських, обласних рад) з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит й аудиторський висновок [10, с. 110].

У Положенні про Державну аудиторську службу України, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 (зі змінами та доповненнями) [22], взаємодія з громадськістю розглядається недостатньо. У п. 15 йдеться про інформування громадськості про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері, в п. 16 – про «здійснення розгляду звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління». Вважаємо за необхідне розширити дані положення, передбачивши:

1) цілі участі громадськості в державному фінансовому контролі та взаємодії Державної аудиторської служби України та громадськості;

2) форми і методи взаємодії на етапі планування державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектувань тощо;

3) двосторонні комунікації стосовно обговорення результатів аудиту, перевірок та інспектувань і прийняття рекомендацій; 4) механізм формування експертних груп з громадськості для участі у відповідних заходах.

Ефективний суспільний (громадський) нагляд – це важливий елемент підтримки і посилення довіри до системи державного фінансового контролю серед громадськості. До основних принципів, за якими має бути побудована система суспільного (громадського) нагляду у сфері бюджетного менеджменту, віднесено такі позиції: обов'язковість (система суспільного (громадського) нагляду має бути запроваджена на усіх ланках бюджетної системи (державний та місцевий бюджети усіх рівнів); незалежність (має бути передбачена процедура формування груп із зацікавлених осіб, які не повинні бути пов'язані зі сферою, до участі в якій вони залучаються); професійність (особи, які залучатимуться до системи суспільного (громадського) нагляду, повинні мати знання у сферах, які пов'язані з бюджетною системою, бюджетним процесом, бюджетними ресурсами тощо, або завдяки своїм колишнім професійним навичкам, чи, як альтернатива, завдяки наявним знанням); прозорість (формування осіб повинно здійснюватися згідно з належною та прозорою процедурою висування, має передбачатися оприлюднення річних програм робіт і звітів про проведену діяльність); відповідальність (учасники системи суспільного (громадського) нагляду повинні нести відповідальність за свої висновки та пропозиції).

Результати дослідження свідчать про необхідність запровадження таких напрямів удосконалення державного фінансового контролю в частині організаційної та інституціональної складових:

- розширити сферу об'єктів, які підпадають під контроль (аудит) Рахункової палати, сферою публічних фінансів, що включають публічні фінанси держави, публічні фінанси органів місцевого самоврядування, публічні фінанси публічних фондів суспільного (соціального) призначення;
- викласти в новій редакції Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»,

висвітливши в ньому завдання та повноваження Рахункової палати і інших контрольних органів;

– передбачити чіткі положення щодо здійснення контролю за надходженням коштів до місцевих бюджетів та їх витрачанням, визначивши суб'єктів контролю (Рахункову палату та Державну аудиторську службу України**),** їх завдання, повноваження та взаємодію між собою й іншими органами, в першу чергу, Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету;

– розширити сферу повноважень Рахункової палати та уточнити коло завдань, які виконує Державна аудиторська служба України**,** включивши до їх переліку потребу у перевірці та оцінці: казначейського обслуговування місцевих бюджетів; повноти нарахування, своєчасності сплати і зарахування на єдиний казначейський рахунок податків, зборів, обов'язкових платежів, інших доходів місцевих бюджетів; ефективності адміністрування контролюючими органами надходжень до місцевих бюджетів; впливу наданих пільг зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, інших платежів до місцевих бюджетів на ефективність їх виконання; виконання замовлень і публічних закупівель за рахунок коштів, отриманих місцевими бюджетами у вигляді трансфертів;

– передбачити необхідність обов'язкового подання аудиторських звітів за результатами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів та виконання бюджетних програм, проведених Державною аудиторською службою України до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Рахункової палати як вищого органу державного фінансового контролю;

– передбачити більш широкий механізм участі громадськості у державному фінансовому контролі в цілому та контролі за дотриманням бюджетного законодавства зокрема, визначивши, по-перше, його необхідність та цілі у Конституції України та бюджетному законодавстві, а по-друге, форми та методи взаємодії на етапі планування контрольно-аналітичних та експертних заходів (державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектувань тощо), двосторонніх комунікацій для обговорення результатів аудиту, перевірок та інспектувань і прийняття рекомендацій; порядок формування експертних груп з громадськості для участі у відповідних заходах.

Викладені пропозиції забезпечать дотримання таких принципів контролю, як цілісність та повнота, а також приведення вітчизняної системи державного фінансового контролю (аудиту) відповідно до вимог документів міжнародних організацій.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України (із змінами та доповненнями). URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14

2. Панкевич Л. В., Зварич М. А., Могиляк П. Я., Хомічак А. Н., Бюджетний Б. І. менеджмент: навч. посіб. К.: Знання, 2006. 293 с.

3. Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. Тернопіль: Крок, 2015. 522 с.

4. Федосов В., Опарін В., Сафонова Л. та ін. Бюджетний менеджмент: підручник / за заг. ред. В. Федосова. К.: КНЕУ, 2004. 864 с.

5. Виговська Н. Г., Литвинчук І. В. Ефективність контролю місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту. *Економіка і суспільство*. 2018. № 15. С. 650–655.

6. Вознесенский Э. А. Финансовий контроль в СССР. М.: Юрид. лит-ра, 1973. 134 с.

7. Гупаловська М. Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: дис. … канд.. екон. наук 08.00.08. Тернопіль, 2012. 241 с.

8. Гуцайлюк З. В. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 7. С. 8–13.

9. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 503–507.

10. Данчевська І. Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів. *Інтелект*. 2017. № 4. С. 107–110.

11. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник. К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. 304 с.

12. Дрозд І. К. Контроль економічних систем: монографія. К.: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.

13. Дяченко М. Державний фінансовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка.* 2014. № 1 (154). С. 99–104.

14. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII (в редакції Закону України від 16 жовтня 2012 р. № 5463-VI зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws /show/2939-12.

15. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon0.rada.-gov.ua/laws/show/576-19.

16. Зорій Н. М., Мельник Н. Г. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю. *Наукові записки. Серія «Економіка».* 2013. Випуск 23. С. 161–164.

17. Коломийчук Н. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі: дис. … канд.. екон. наук 08.00.08. Тернопіль, 2012. 219 с.

18. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/254к/96-вр.

19. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація IX Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI): від 1 жовтня 1977. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217

20.Лісовий А. В Уніфікація термінології державного фінансового аудиту в системі контролюючих органів України. *Економічний вісник. Серія: Фінанси. Облік. Оподаткування.* 2017. Випуск 1. С. 85–91.

21. Монаєнко А. О. Повноваження органів державної влади щодо здійснення фінансово-бюджетного контролю місцевих бюджетів. *Економіка та держава.* 2006. № 7. С. 81–91.

22. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon0.rada.-gov. ua/laws/show/43-2016-п.

23. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п

24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними

органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів: постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 (зі змінами та доповненнями). URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/-698-2007-п

25. Рекова Н. Ю. Розвиток методології економічного аналізу та аудиту результатів реалізації фіскальної децентралізації: дис. ... докт. екон. наук 08.00.08; 08.00.09.Чернигів, 2018. 546 с.

26. Сафонова Л. Д. Бюджетний менеджмент: навч.-метод, посібник для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2001. 186 с.

27. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: дис. … докт. екон. наук 08.00.09.Одеса, 2014. 585 с.

28. Собкова Н. Д. Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин: автореф. дис. … канд. екон. наук 08.00.08 Львів, 2013. 23 с.

29. Собкова Н. Д. Необхідність фінансового контролю в процесі планування місцевих бюджетів в умовах трансформаційних зрушень. *Економічний аналіз.* 2013. Т. 13. С. 188–193.

30. Статистичний збірник «Бюджет України 2010 рік». Київ, 2011. 291 с. URL: https://www.minfin.gov.ua/

31. Статистичний збірник «Бюджет України 2013». Київ, 2014. 244 с. URL: https://www.minfin.gov.ua/

32. Статистичний збірник «Бюджет України 2015». Київ, 2016. 307 с. URL: https://www.minfin.gov.ua/

33. Статистичний збірник «Бюджет України 2016». Київ, 2017. 316 с. URL: https://www.minfin.gov.ua/

34. Статистичний збірник «Бюджет України 2017». Київ, 2018. 308 с. URL: https://www.minfin.gov.ua/

35. Стефанюк І. Б. Об’єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів. *Фінанси України*. 2012. № 6. С. 8–15.

36. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Державний аудит публічних фінансів: навч. посіб. Одеса: «Кримполіграф-папір», 2016. 412 с.

37. Шашкевич О. Л. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів: монографія / Модернізація місцевих фінансів України в умовах економічних і соціальних трансформацій / за ред. О. П. Кириленко. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2008. 376 с.

38. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного

фінансового контролю в Україні: дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09. ДВНЗ «УАБС НБУ». Суми, 2011. 260 с.

39. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія. К.: Київ. держ. торг-екон. ун-т, 1998. 371 с.

40. Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля. М.: Прогресс, 1995. 62 с.

41. Open Budgets. The Open Budget Survey. URL: https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/downloads/

6.4. Ризик-орієнтований підхід у системі державного фінансового контролю

У сучасних умовах реформування підходів публічного управління та адміністрування система державного фінансового контролю потребує створення на основі вже наявного, в тому числі зарубіжного досвіду, механізму фінансового контролю, метою якого буде досягнення заданих результатів під час формування та виконання бюджетів, що відповідає принципам фінансової політики держави. Актуальність питань організації фінансового контролю в системі публічних фінансів дозволяє розглядати фінансовий контроль як одним з найважливіших елементів державних реформ у країні.

Для оптимального використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, задіяних під час здійснення державного фінансового контролю, а також підвищення результативності діяльності, контролюючі органи у процесі організації окремих видів державного фінансового контролю застосовують ризик-орієнтований підхід, який полягає у визначенні «зон ризику» в діяльності суб'єктів бюджетного права. Варто зауважити, що впровадження ризик-менеджменту у разі здійснення державного контролю в Україні має переслідувати таку мету, як підвищення ефективності контрольно-аудиторської діяльності.

Внутрішній контроль є цілісним процесом, що залежить як від керівництва, так і від усього персоналу, та передбачає вжиття комплексу заходів, таких як розподіл (делегування) повноважень, управління ризиками, моніторинг досягнення запланованих результатів тощо, спрямованих на забезпечення достатніх гарантій у

досягненні визначених цілей діяльності організації, ефективної реалізації нею функцій та завдань [1, с. 16].

Ризик-орієнтований підхід під час планування діяльності органом внутрішнього державного фінансового контролю у фінансово-бюджетній сфері є методом організації та здійснення державного контролю, за якого вибір інтенсивності (періодичності, тривалості, форми) проведення заходів з контролю визначається віднесенням діяльності об'єкта контролю до певної міри ризику нанесення шкоди бюджетній системі України.

Основний акцент у процесі здійснення державного фінансового контролю, на нашу думку, повинен бути зроблений на мінімізацію ризиків вчинення порушень у бюджетній сфері і запобігання нанесення шкоди державі. Відповідно, формована модель державного фінансового контролю повинна забезпечувати на всіх рівнях бюджетної системи своєчасне виявлення ризиків вчинення порушень законодавства та їх усунення, а також забезпечення ефективного управління бюджетними ризиками.

Для цього повинен бути організований ефективний обмін інформацією про результати контролю ризиків, що виявляються у фінансово-бюджетній сфері, а також про прийняті заходи щодо їх мінімізації.

Виходячи з поставлених цілей модель державного фінансового контролю на державному рівні повинна забезпечувати взаємодію Рахункової палати, Державної аудиторської служби України як вищих органів зовнішнього державного аудиту, що здійснює зовнішній державний фінансовий контроль, Державної казначейської служби України як органу внутрішнього державного фінансового контролю, головних розпорядників бюджетних коштів, які здійснюють внутрішній фінансовий контроль і внутрішній фінансовий аудит, та інших об'єктів контролю у фінансово-бюджетній сфері.

На сьогодні органи зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю функціонують незалежно один від одного і не утворюють єдиної «контрольної вертикалі», хоча очевидні взаємозв'язки між ними, що дозволяють розглядати їх у рамках єдиної системи. Взаємодія між усіма органами державного фінансового контролю, а також головними розпорядниками бюджетних коштів повинна здійснюватися з урахуванням необхідності обміну такою інформацією:

– про плановані контрольні заходи з метою виключення їх дублювання;

– про результати контрольних заходів, у тому числі про вжиті заходи реагування і притягнення до адміністративної відповідальності;

– про ідентифіковані ризики вчинення порушень або відхилення від встановлених стандартів і правил у форматі карт ризиків.

Також необхідно зазначити, що здійснення ефективного фінансового контролю неможливо без якісної взаємодії органів державного фінансового контролю з головними розпорядниками бюджетних коштів. Крім здійснення контрольних заходів, Державна казначейська служба України й органи внутрішнього державного фінансового контролю суб'єктів України проводять щодо головних адміністраторів коштів відповідного бюджету аналіз здійснення внутрішнього фінансового контролю та аудиту. У рамках цього механізму реалізується можливість для впровадження єдиних з внутрішнім державним фінансовим контролем принципів і методів здійснення контрольної діяльності. Модель впливу державного фінансового контролю на бюджетний ризик відображена на рис. 6.2.

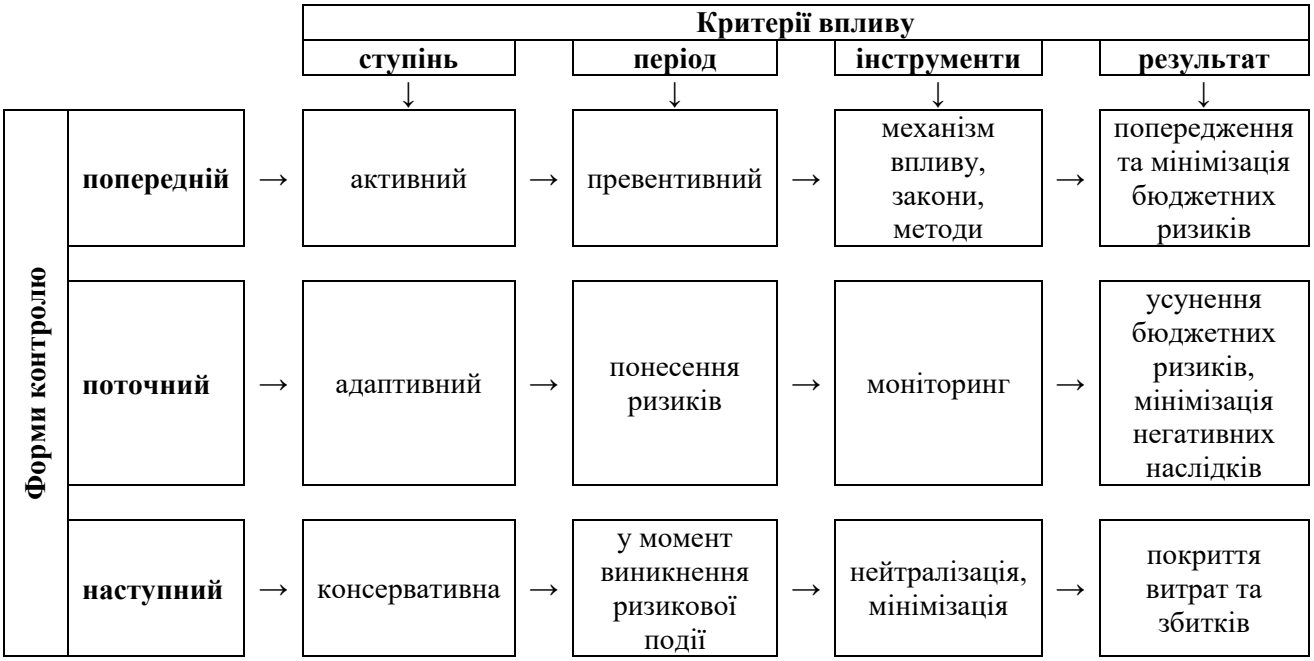


Рис. 6.2. Вплив державного фінансового контролю на бюджетний ризик

Джерело: складено автором.

Очевидно, що для підвищення ефективності контролю доцільно організувати й обмін інформацією про результати контрольних заходів на всіх рівнях, що також створить умови для взаємного визнання органами контролю результатів контрольної діяльності один одного і знизить ресурсні витрати на контрольну діяльність. У складі такої інформації, наприклад, може бути обмін інформацією про виявлені ризики у фінансово-бюджетній сфері з метою забезпечення ризик-орієнтованого підходу до контрольної діяльності, а також реалізації інструментів попередження порушень.

Існуючі на сьогодні міжнародні стандарти та вказівки щодо організації державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IBA) та INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю). Розроблені зазначеними міжнародними інституціями стандарти та вказівки щодо організації системи внутрішнього контролю в державному секторі базуються на Моделі COSO, яка була розроблена для приватного сектору і є найбільш поширеною в управлінні підприємствами [1, с. 16].

За моделлю COSO Internal Control-Integrated Framework система контролю складається з п’яти взаємопов’язаних компонентів, кожний з яких стосується бізнес-цілей (стратегічні, операційні, цілі звітності та відповідності вимогам чинного законодавства) [2, с. 1360]:

– контрольне середовище (Control Environment);
– система виявлення та оцінювання ризиків (Risk Assessment);
– контрольні процедури (Control Activities);
– інформаційне середовище та система комунікацій (Information and Communications);
– моніторинг (Monitoring).

Згодом на основі моделі COSO була розроблена модель COSO Enterprise Risk Model (ERM), яка об’єднала компоненти системи внутрішнього контролю та компоненти системи управління ризиками. Вісім компонентів моделі управління ризиками включають попередні п’ять компонентів концептуальних засад контролю, розширених для задоволення зростаючого попиту на управління ризиками (табл. 6.4).

Унаслідок доопрацювання вказівок з компоненту «середовище» контролю окремо виділено «формулювання цілей», а компонент

«оцінка ризиків» за COSO був розділений на три: «ідентифікація ризиків», «оцінка ризиків» та «способи реагування на ризики (або управління ризиками)» [1, с. 17]. Водночас фактично друга модель COSO є лише деталізацією першої. У контексті вказаного доцільно розглянути зазначені компоненти більш детально.

Таблиця 6.4

Компоненти моделі внутрішнього контролю COSO ERM

№	Компонент	Сутність та характеристика
1.	Внутрішнє середовище (Internal environment)	Внутрішнє середовище являє собою атмосферу в організації та визначає, яким чином ризик сприймається співробітниками організації і як вони на нього реагують. Внутрішнє середовище включає філософію управління ризиками: ризик-апетит, чесність та етичні цінності, а також те середовище, в якому вони існують
2.	Постановка цілей (Objective setting)	Цілі повинні бути визначені до того, як керівництво почне виявляти події, які потенційно можуть вплинути на їх досягнення. Процес управління ризиками надає гарантію того, що керівництво має правильно організований процес вибору і формування цілей, і ці цілі відповідають місії організації і рівня ризик-апетиту
3.	Визначення подій (Event identification)	Внутрішні і зовнішні події, що впливають на досягнення цілей організації, повинні визначатися з урахуванням їх поділу на ризики або можливості. Можливості повинні враховуватися керівництвом у процесі формування стратегії
4.	Оцінка ризиків (Risk assessment)	Ризики аналізуються з урахуванням імовірності їх виникнення і впливу з метою визначення того, які дії щодо них необхідно вжити. Ризики оцінюються з точки зору властивого і залишкового ризику
5.	Реагування на ризик (Risk response)	Керівництво вибирає метод реагування на ризик – ухилення від ризику, прийняття, скорочення або перерозподіл ризику, розробляючи ряд заходів, які дозволяють привести ризик у відповідність з допустимим рівнем і ризик-апетитом організації
6.	Засоби контролю (Control activities)	Політики і процедури, розроблені і встановлені таким чином, щоб забезпечувати гарантію того, що реагування на ризик відбувається ефективно і своєчасно
7.	Інформація і комунікації (Information and communications)	Необхідна інформація визначається, фіксується і передається у такій формі й у такі строки, які дозволяють співробітникам виконувати їх функціональні обов'язки. Також здійснюється ефективний обмін інформацією в рамках організації як по вертикалі зверху вниз і знизу вгору, так і по горизонталі

Продовження таблиці 6.4

8.	Моніторинг (Monitoring)	Весь процес управління ризиками організації відслідковується й за необхідності коригується. Моніторинг здійснюється в рамках поточної діяльності керівництва або шляхом проведення періодичних оцінок

Джерело: побудовано на основі [3].

Компонент COSO Enterprise Risk Model «ідентифікація ризиків». Під ідентифікацією й аналізом ризиків розуміють виявлення ризиків, їх специфіки, обумовлену природою чи іншими характерними рисами ризиків, виділення особливостей їх реалізації (включаючи вивчення розміру економічного збитку, а також зміни ризиків у часі, ступінь взаємозв'язку між ними і дослідження факторів, що впливають на них).

У контексті здійснення державного фінансового контролю основним комплексним поняттям є бюджетний ризик, під яким пропонуємо розуміти загрозу непередбачених втрат бюджету у зв'язку з порушенням (навмисним недотриманням) бюджетного, господарського та іншого законодавства, які виникають під дією чинників, що формуються у зовнішньому (незалежному) та внутрішньому (контрольованому) інституційному середовищі.

Основними складовими бюджетного ризику, що можуть виникати у зовнішньому середовищі внаслідок певних чинників, на нашу думку, можуть виступати правові, галузеві, інфляційні тощо; а у внутрішньому – професійні, кадрові, фінансові. Ефективність механізмів фінансового контролю впливу на ризики досягається властивостями складових елементів ризику і якістю їх взаємодії, спрямованих на досягнення певного результату.

Основні методи ідентифікації складових бюджетного ризику та їх стисла характеристика відображені у табл. 6.5.

Зауважимо, що зазначені у табл. 6.5 методи ідентифікації ризику є загальноприйнятими інструментами в теорії ризик-менеджменту і можуть бути застосовані й у контексті ідентифікації складових бюджетного ризику.

Компонент COSO Enterprise Risk Model «оцінка ризиків». Оцінка бюджетного ризику та його складових у контексті функціонування системи державного фінансового контролю може здійснюватися експертним методом оцінювання. У межах зазначеного

компонента можна використовувати загальноприйняті методи виявлення факторів зовнішнього та внутрішнього середовища у поєднанні з апаратом теорії ймовірностей.

Таблиця 6.5

Найпоширеніші методи ідентифікації ризиків

№	Назва методу	Сутність та характеристика
1.	Метод історичного аналізу	полягає у визначенні подібності ситуації або документа, за якими визначається ризик з тими, що спостерігалися, використовувалися або готувалися раніше
2.	Метод аналогій	базується на використанні досвіду та напрацювань, набутих іншими державними органами України або органами інших країн в аналогічних (подібних) ситуаціях
3.	Аналітичний метод	передбачає використання таких технологій, як моделювання, аналіз за схемою «причина-наслідок»
4.	Метод «зворотного аналізу»	полягає у вивченні виявлених на практиці фактів невідповідності планових показників з їх прогнозованими розмірами і встановленні причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які у подальшому буде можливо використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування
5.	Індивідуальне опитування	проведення опитувань, у тому числі анонімних, учасників або потенційних учасників процесу, щодо якого визначаються ризики

Джерело: складено на основі [4].

PEST-аналіз – стратегічний інструмент аналізу, за допомогою якого можливо оцінити вплив зовнішніх факторів – політичних (P), економічних (E), соціальних (S) та технологічних (T) – на діяльність і визначити джерело виникнення ризиків (табл. 6.6).

Зауважимо, що запропонована методика не обмежує експертів з оцінки ризиків у кількості факторів за кожною групою, однак до вибірки слід включати найбільш значущі фактори.

SWOT-аналіз – класичний інструмент управління ризиками, який розглядає сильні і слабкі сторони, можливості та загрози.

У цілях управління ризиками матрицю SWOT-аналізу доцільно будувати з деякими модифікаціями, серед яких включення таких показників:

– ймовірність виникнення події (P_i) – від 0 до 1, що пов'язане з фактом того, що ризик виступає ймовірнісною величиною;

Таблиця 6.6

Модифікований PEST-аналіз в управлінні ризиками в системі державного фінансового контролю

№	Фактор середовища	Ваговий коефіцієнт, d	Оцінки експертів, а (від 0 до 10)			Середня оцінка, $\bar{a}$	Середньозважена оцінка
			E_1	…	E_j		
Political							
P_1	…	d_1	E_{11}	…	E_{1j}	$\overline{E_1}$	$d_1 \times \overline{E_1}$
…	…	…	…	…	…	…	…
P_i	…	d_i	E_{i1}	…	E_{ij}	$\overline{E_i}$	$d_i \times \overline{E_i}$
Усього за групою факторів P		Σ d_i	x	x	x	x	P = Σ $d_i \times \overline{E_i}$
Economic							
E_1	…	d_1	E_{11}	…	E_{1j}	$\overline{E_1}$	$d_1 \times \overline{E_1}$
…	…	…	…	…	…	…	…
E_i	…	d_i	E_{i1}	…	E_{ij}	$\overline{E_i}$	$d_i \times \overline{E_i}$
Усього за групою факторів E		Σ d_i	x	x	x	x	E = Σ $d_i \times \overline{E_i}$
Social							
S_1	…	d_1	E_{11}	…	E_{1j}	$\overline{E_1}$	$d_1 \times \overline{E_1}$
…	…	…	…	…	…	…	…
S_i	…	d_i	E_{i1}	…	E_{ij}	$\overline{E_i}$	$d_i \times \overline{E_i}$
Усього за групою факторів S		Σ d_i	x	x	x	x	S = Σ $d_i \times \overline{E_i}$
Technological							
T_1	…	d_1	E_{11}	…	E_{1j}	$\overline{E_1}$	$d_1 \times \overline{E_1}$
…	…	…	…	…	…	…	…
T_i	…	d_i	E_{i1}	…	E_{ij}	$\overline{E_i}$	$d_i \times \overline{E_i}$
Усього за групою факторів T		Σ d_i	x	x	x	x	T = Σ $d_i \times \overline{E_i}$
Всього балів		1,00	x	x	x	x	P + E + S + T

Джерело: складено автором.

– експертна оцінку (E_i) впливу кожного окремого фактора – від 1 до 10;

– характер залежності пари факторів, виражений коефіцієнтом кореляції ($r_{F1\text{-}F2}$) із значеннями –1 – обернений, 1 – прямий, 0 – відсутній зв'язок;

– ступінь прояву слабкої або сильної сторони (R_i) – від 0 до 10.

Перехресну оцінку взаємодії факторів окремих груп зовнішнього та внутрішнього середовища, відповідно до параметрів, знаходимо таким чином:

$$F_1 + F_2 = \sum_{i=1}^{n} P_i E_i R_i \times r_{F_1\text{-}F_2} \quad (6.1)$$

Модифікована матриця SWOT-аналізу в цілях управління ризиками зображена у табл. 6.7.

Таблиця 6.7

Модифікована матриця SWOT-аналізу в цілях управління ризиками

				ЗОВНІШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ							
				Можливості (О)				Загрози (Т)			
				O_1	…	O_i		T_1	…	T_i	
			P →	P_1	…	P_i	Σ SO	P_1	…	P_i	Σ ST
			E →	E_1	…	E_i		E_1	…	E_i	
			R ↓	x	x	x		x	x	x	
ВНУТРІШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ	Сильні сторони (S)	S_1	R_1	$r_{S_1-O_1}$ $P_1E_1R_1$	…	$r_{S_1-O_i}$ $P_iE_iR_i$	Σ S_1O_i	$r_{S_1-T_1}$ $P_1E_1R_1$	…	$r_{S_1-T_i}$ $P_iE_iR_i$	Σ S_1T_i
		…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
		S_i	R_i	$r_{S_i-O_1}$ $P_1E_1R_i$	…	$r_{S_i-O_i}$ $P_iE_iR_i$	Σ S_iO_i	$r_{S_i-T_1}$ $P_1E_1R_i$	…	$r_{S_i-T_i}$ $P_iE_iR_1$	Σ S_iT_i
		Σ SO		Σ S_iO_1	…	Σ S_iO_i	S + O	Σ S_iT_1	…	Σ S_iT_i	S + T
	Слабкі сторони (W)	W_1	R_1	$r_{W_1-O_1}$ $P_1E_1R_1$	…	$r_{W_1-O_i}$ $P_iE_iR_i$	Σ W_1O_i	$r_{W_1-T_1}$ $P_1E_1R_1$	…	$r_{W_1-T_1}$ $P_iE_iR_i$	Σ W_1T_i
		…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
		W_i	R_i	$r_{W_i-O_1}$ $P_1E_1R_i$	…	$r_{W_i-O_i}$ $P_iE_iR_i$	Σ W_iO_i	$r_{W_i-T_1}$ $P_1E_1R_i$	…	$r_{W_i-T_i}$ $P_iE_iR_1$	Σ W_iT_i
		Σ W		Σ W_iO_1	…	Σ W_iO_i	W + O	Σ W_iT_1	…	Σ W_iT_i	W + T

Джерело: складено автором.

Розглянута методика модифікованого SWOT-аналізу є простим і наочним інструментом аналізу інформації та прийняття управлінських рішень, якими можна скористатися в процесі оцінки ризиків у системі державного фінансового контролю.

Компонент COSO Enterprise Risk Model «способи реагування на ризики». Одним з інструментів, який регламентуватиме розробку заходів реагування на ризики може бути картка управління ризиками, шаблон якої відображений у табл. 6.8.

Таблиця 6.8

Картка управління бюджетним ризиком та його складовими

№	Складова бюджетного ризику	Комплекс дій, спрямованих на:		
		зниження ризику	хеджування ризику	уникнення ризику
1.	Інформаційний ризик	Застосування процедур перевірок актуальності інформації	Консультації з розпорядниками бюджетних коштів	Постійний моніторинг та аналіз і оцінка змін законодавства
2.	Організаційний ризик	Об'єднання структурних підрозділів за спільним напрямом	Взаємозв'язок та співпраця підрозділів у вирішенні завдань	Моніторинг та оцінка ефективності структурних підрозділів
…	…	…	…	…
n	Кадровий ризик	Навчання та підвищення кваліфікації персоналу	Залучення молодих фахівців	Забезпечення найкращих параметрів умов та оплати праці

Джерело: складено автором.

У цілях управління складовими бюджетного ризику вище зображена картка визначає комплекс дій, спрямованих на зниження, хеджування або уникнення відповідного ризику.

Таким чином, запропоновані методи ідентифікації, оцінки й управління бюджетним ризиком у контексті функціонування системи державного фінансового контролю можуть виступати інформаційно-аналітичним забезпеченням у діяльності контролюючих органів.

Список використаних джерел

1. Ян ван Тайнен, П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна та ін. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід: навчальний посібник. *Європейський інститут державного управління та аудиту.* К., 2012. 183 с.

2. Титенко Л. В. Богдан С. В., Мізіренко О. С. Управлінський внутрішній контроль в системі забезпечення економічної безпеки підприємства. *Економіка та суспільство.* 2018. Вип. 19. С. 1358–1363.

3. Enterprise Risk Management – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). NY, September 2004. URL: http://www.coso.org

4. Титенко Л. В., Богдан С. В. Аналітичний інструментарій управління ризиками податкового консультування. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 2 8. С. 359–367.

6.5. Критерії ступеня ризику на ринках фінансових послуг для провадження державного нагляду (контролю)

У сфері ринків фінансових послуг державний нагляд (контроль) провадиться відповідно до Закону України від 05.04.2007 № 877-V «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [6], який визначає правові та організаційні засади, основні принципи і порядок здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, повноваження органів цього нагляду (контролю), їх посадових осіб і права, обов’язки та відповідальність суб’єктів господарювання під час здійснення державного нагляду (контролю). Заходи останнього здійснюються за місцем провадження господарської діяльності суб’єкта господарювання чи його відокремлених підрозділів або у приміщенні органу державного нагляду (контролю) у випадках, передбачених законом, заходи такого нагляду (контролю) здійснюються в робочий час суб’єкта господарювання, встановлений його правилами внутрішнього трудового розпорядку.

За нашими дослідженнями [2], державний фінансовий контроль (нагляд) у цілому – це здійснення нагляду спеціально уповноваженими органами влади (для ринків фінансових послуг – Національним

банком України, Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку) у межах, що встановлені законодавством, за діяльністю суб`єктів фінансово-господарської діяльності з метою попередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень, а також контроль за дотриманням вимог нормативно-правових актів у процесі формування, розподілу та використання ними фондів грошових коштів. Його мета – підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами шляхом здійснення державного нагляду за процесом формуванням, розподілу та використання цих ресурсів.

На нашу думку, основними завданнями державного фінансового контролю (нагляду) на ринках фінансових послуг виступають: а) нагляд за дотриманням законності їх учасниками у процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів; б) запобігання вчиненню злочинів за здійснення фінансових операцій підконтрольними суб`єктами; в) виявлення правопорушень у сфері фінансової та страхової діяльності; г) блокування відхилень, що перешкоджають законному використанню майна та коштів; д) притягнення до відповідальності порушників фінансового законодавства; е) сприяння ефективному використанню фінансових ресурсів; ж) захист економічних інтересів держави, професійних та інших учасників ринку, зокрема клієнтів [2]. Складові системи фінансового контролю (нагляду) на ринках фінансових послуг наведено у табл. 6.9.

Зважаючи на ризиковість фінансової та страхової діяльності, 21 листопада 2018 р. було затверджено постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» [5]. Розглянемо ці критерії більш детально.

Таблиця 6.9

Складові системи фінансового контролю (нагляду) на ринках фінансових послуг

№	Складова	Зміст
1.	Об’єкти	Фінансові ресурси й управлінські рішення учасників ринків фінансових послуг з питань фінансової та страхової діяльності
2.	Суб’єкти	Органи державної влади, які уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль (нагляд): 1) щодо ринку банківських послуг та діяльності з переказу коштів – Національним банком України; 2) щодо ринків цінних паперів та похідних цінних паперів (деривативів) – Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку; 3) щодо інших ринків фінансових послуг – Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. Суб’єкти зовнішнього аудиту (аудиторські фірми або аудитори, які: 1) мають відповідний сертифікат аудитора; 2) не мають взаємовідносин щодо права власності з фінансовою установою, діяльність якої перевіряється, не мають заборгованості перед цією установою або іншого конфлікту інтересів. Суб’єкти внутрішнього аудиту (контролю): 1) структурний підрозділ фінансової установи; 2) окрема посадова особа для проведення внутрішнього аудиту (контролю)
3.	Суб’єкти під контролем (наглядом)	Фінансові установи – юридичні особи, які, відповідно до закону, надають одну чи декілька фінансових послуг, а також інші послуги (операції), пов’язані з наданням фінансових послуг, у випадках, прямо визначених законом, та внесені до відповідного реєстру в установленому законом порядку (банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, винятковим видом діяльності яких є надання фінансових послуг, а у випадках, прямо визначених законом, – інші послуги (операції), пов’язані з наданням фінансових послуг)

Продовження таблиці 6.9

4.	Предмет	1) фінансова та консолідована фінансова звітність, яка складається та подається відповідно до законодавства; 2) звіт про корпоративне управління (для фінансових установ, утворених у формі акціонерних товариств), що складається відповідно до вимог законів України та прийнятих, згідно з такими законами, нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг: 3) звітні дані (інші, ніж фінансова та консолідована фінансова звітність), що складаються та подаються відповідно до вимог законів з питань регулювання ринків фінансових послуг та прийнятих згідно з такими законами, нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг; 4) інформація, що надається клієнтам
5.	Контрольні заходи	Планові (позапланові) заходи нагляду (контролю) щодо дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері фінансової та страхової діяльності, зокрема заходи пруденційного нагляду та інспектування

1. Види послуг, що мають право надавати суб'єкти господарювання на ринках фінансових послуг. Нині, відповідно до Закону України від 12.07.2011 № 2664-III «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», до таких послуг віднесено: 1) випуск платіжних документів, платіжних карток, дорожніх чеків та/або їх обслуговування, кліринг, інші форми забезпечення розрахунків; 2) довірче управління фінансовими активами; 3) торгівля валютними цінностями; 4) залучення фінансових активів із зобов'язанням щодо наступного їх повернення; 5) фінансовий лізинг; 6) надання коштів у позику, в тому числі і на умовах фінансового кредиту; 7) надання гарантій та поручительств; 8) переказ коштів; 9) послуги у сфері страхування та у системі накопичувального пенсійного забезпечення; 10) професійна діяльність на ринку цінних паперів, що підлягає ліцензуванню; 11) факторинг; а) адміністрування фінансових активів для придбання товарів у групах; 12) управління майном для фінансування об'єктів будівництва та/або здійснення операцій з нерухомістю відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю»; 13) операції з іпотечними активами з метою емісії іпотечних цінних паперів; 14) банківські та

інші фінансові послуги, що надаються відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» [7].

2. Період, у якому суб'єкти господарювання отримали право надавати послуги на ринках фінансових послуг. При цьому «принциповою відмінністю вітчизняного підходу від зарубіжного є те, що українська теорія виходить із того, що послуги надаються споживачу, а зарубіжна – продаються покупцям, хоча винятком є новий КВЕД України, де воно забезпечується в усіх інституційних секторах економіки, у т. ч. фінансових корпорацій» [4, с. 111].

3. Показники діяльності суб'єктів господарювання на ринках фінансових послуг. Такими суб'єктами є професійні учасники цих ринків, які провадять види фінансової та страхової діяльності, що відповідає секції К класифікації видів економічної діяльності і яка наведена у табл. 6.10.

4. Дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері ринків фінансових послуг. Особливо це стосується пруденційного нагляду як «складової частини загальної системи нагляду, що проводиться органами, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг, і базується на регулярному проведенні оцінки загального фінансового стану фінансової установи, результатів діяльності системи та якості управління нею, дотриманні обов'язкових нормативів та інших показників і вимог, що обмежують ризики за операціями з фінансовими активами» [7]. Його основними напрямами є додержання встановлених критеріїв і нормативів щодо: 1) ліквідності; 2) капіталу та платоспроможності; 3) прибутковості; 4) якості активів і ризиковості операцій; 5) якості систем управління та управлінського персоналу; 6) додержання правил надання фінансових послуг.

Розрізняють макропруденційний і мікропруденційний нагляд.

Макропруденційний нагляд вбачають у: 1) забезпеченні стійкості фінансової системи до економічних шоків агрегованого характеру; 2) мінімізації витрат у випадку реалізації системного ризику; 3) згладжуванні фінансового циклу: запобіганні формування «фінансових бульбашок»; 4) імплементації інструментів макропруденційної політики; 5) взаємодії з іншими органами-регуляторами у відповідній сфері.

Мікропруденційний нагляд – це сукупність упереджувальних заходів, метою яких є мінімізація витрат, що їх може понести певна частина учасників фінансового ринку у випадку реалізації одного або декількох видів фінансового ризику.

Таблиця 6.10

Статистична класифікація фінансової та страхової діяльності (секція К)

64. Надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення	65. Страхування, перестрахування та НПЗ, крім обов'язкового соц. страхування	66. Допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування	64.91. Фінансовий лізинг
			64.92. Інші види кредитування
			64.99. Надання інших фінансових послуг (крім страхування та пенсійного забезпечення)
			64.11. Діяльність центрального банку
			64.19. Інші види грошового посередництва
			64.20. Діяльність холдингових компаній
			64.30. Трасти, фонди та подібні фінансові суб'єкти
			65.11. Страхування життя
			65.12. Інші види страхування, крім страхування життя
			65.20. Перестрахування
			65.30. Недержавне пенсійне забезпечення
			66.11. Управління фінансовими ринками
			66.12. Посередництво за договорами за цінними паперами або товарами
			66.19. Інша допоміжна діяльність у сфері фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення
			66.21. Оцінювання ризиків та завданої шкоди
			66.22. Діяльність страхових агентів і брокерів
			66.29. Інша допоміжна діяльність у сфері страхування та пенсійного забезпечення
			66.30. Управління фондами

Джерело: складено на основі [1].

5. Результати проведення аудиту звітності суб'єктів господарювання. Ризики настання негативних наслідків від провадження фінансової та страхової діяльності наведено у табл. 6.11.

Таблиця 6.11

Ризики настання негативних наслідків від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг

Цілі державного нагляду (контролю)	**Ризик настання негативних наслідків від провадження господарської діяльності**		**Критерії, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення**
	подія, що містить ризик настання негативних наслідків	**негативний наслідок**	
Належна якість продукції, робіт та послуг (майнові блага)	Недобросовісна ринкова поведінка	Невиконання зобов'язань перед споживачами фінансових послуг (збитки, що завдані споживачам)	Види послуг, що мають право надавати суб'єкти господарювання на ринках фінансових послуг. Період, у якому суб'єкти господарювання отримали право надавати послуги на ринках фінансових послуг. Показники діяльності суб'єктів господарювання на ринках фінансових послуг. Дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері ринків фінансових послуг. Результати проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання

Джерело: складено на основі [5].

Види основних ризиків для учасників ринків фінансових послуг наведено на рис. 6.3. При цьому перерахувати всі можливі потенційні ризики неможливо, оскільки їх кількість постійно зростає.

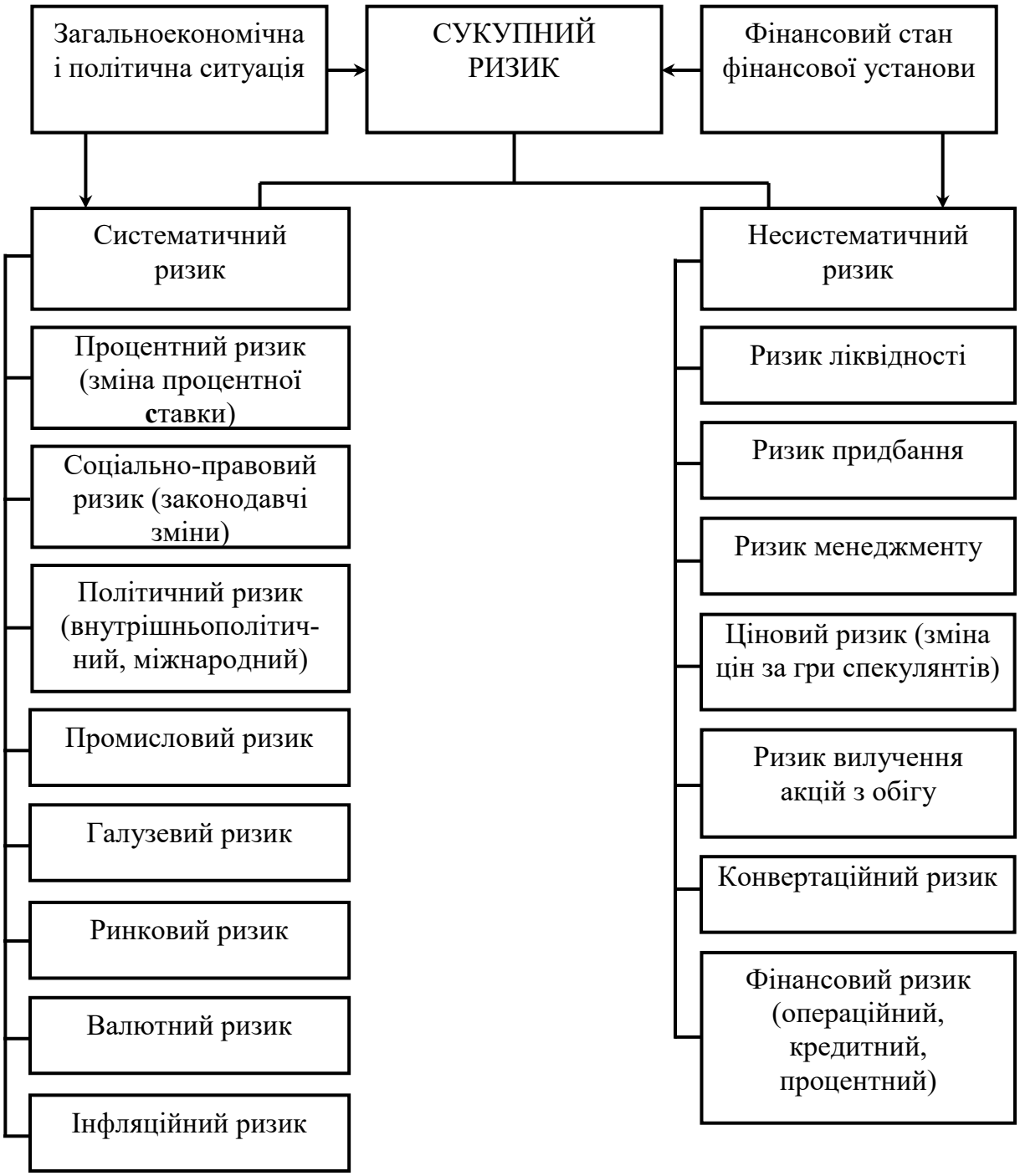


Рис. 6.3. Види ризиків на ринках фінансових послуг

Джерело: побудовано на основі [3, с. 23].

Досвід свідчить, що серйозні проблеми мають ті учасники ринків фінансових послуг, які здійснюють інвестування без чіткого фінансового плану, або ті, які фінансові інструменти з метою

забезпечення підвищеної прибутковості, не враховуючи при цьому, що великий прибуток пов'язаний з великим ризиком.

У процесі управління фінансовими ризиками можна користуватись узагальненою блок-схемою, що наведена на рис. 6.4, в якій конкретизовано способи зниження ступеня ризику для учасників ринків фінансових послуг.

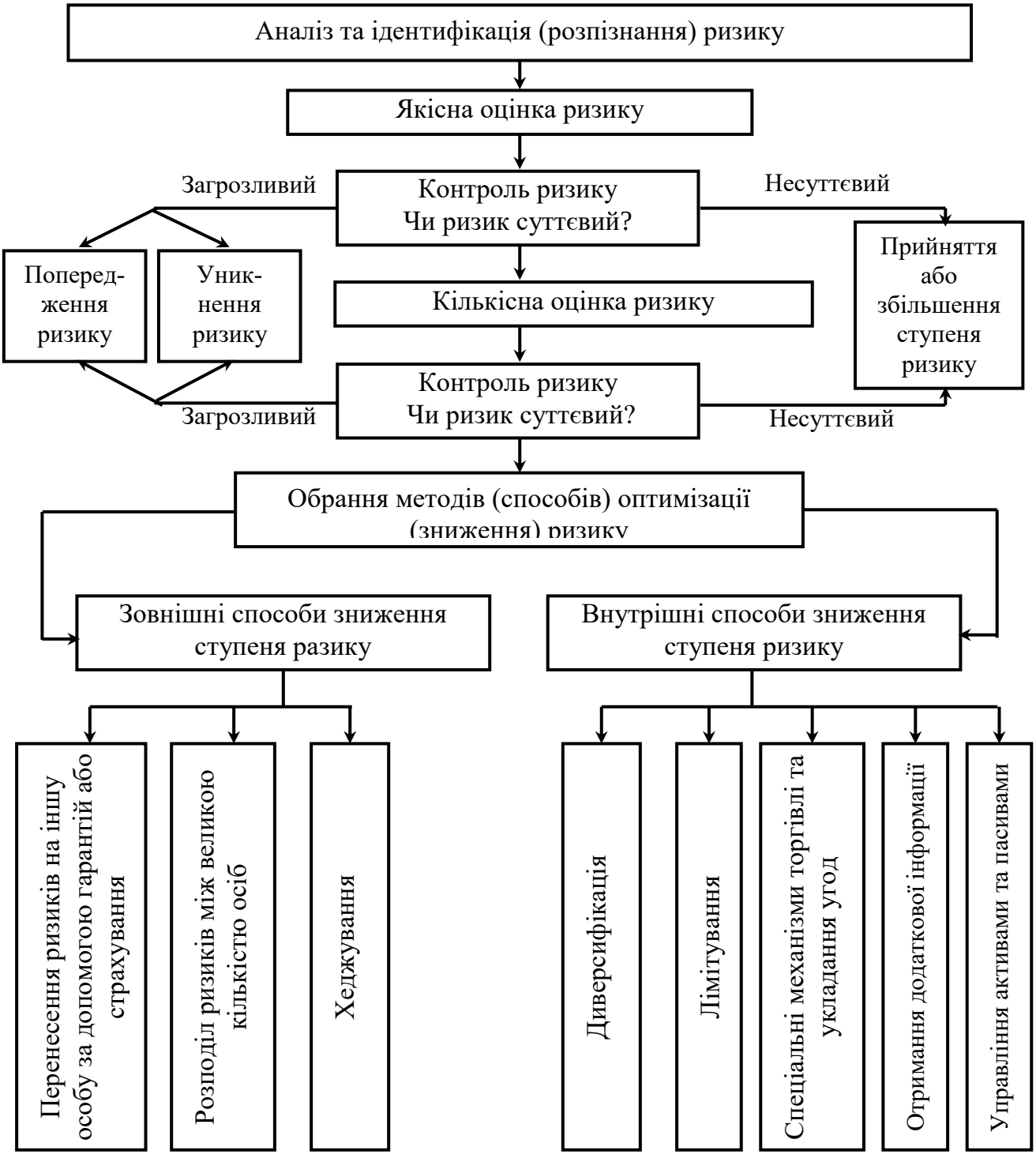


Рис. 6.4. Узагальнена блок-схема процесу управління ризиками на ринках фінансових послуг

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 21.11.2018 № 976 «Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» [5] віднесення суб'єкта господарювання до високого, середнього або незначного ступеня ризику здійснюється з урахуванням суми балів, нарахованих за всіма критеріями, визначеними у табл. 6.12, за такою шкалою: 1) від 41 до 100 балів – високий ступінь ризику; 2) від 21 до 40 балів – середній ступінь ризику; 3) від 0 до 20 балів – незначний ступінь ризику.

Таблиця 6.12

Перелік критеріїв, за яким оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг, їх показники, кількість балів за кожним показником

Критерії	Показники	Бали
1. Види послуг	Суб'єкт господарювання має чинну ліцензію на провадження діяльності з надання фінансових послуг (крім професійної діяльності на ринку цінних паперів) у частині:	15
	1) відповідних видів страхування;	10
	2) страхування життя;	10
	3) видів страхування інших, ніж зазначені у показниках 1 і 2 критерію 1;	5
	4) діяльності страхового та/або перестрахового брокера;	10
	5) залучення фінансових активів із зобов'язанням щодо наступного їх повернення;	1
	6) надання коштів у позику, в тому числі на умовах фінансового кредиту (для кредитних спілок);	15
	7) надання гарантій та поручительств (для кредитних спілок);	15
	8) надання хоча б однієї з таких фінансових послуг:	15
	довірче управління фінансовими активами;	4
	адміністрування фінансових активів для придбання товарів у групах;	4
	9) управління майном для фінансування об'єктів;	4
	будівництва та/або здійснення операцій з нерухомістю;	3
	10) надання коштів у позику, в тому числі на умовах фінансового кредиту;	4 15

	11) надання фінансового лізингу; 12) надання гарантій та поручительств; 13) надання послуг з факторингу; 14) адміністрування недержавних пенсійних фондів	
2. Період набуття права надавати послуги	Суб'єкт господарювання: 1) отримав першу ліцензію на провадження господарської діяльності з надання фінансових послуг (крім професійної діяльності на ринку цінних паперів) упродовж періоду оцінки відповідності (для ліцензіатів); 2) отримав першу ліцензію на провадження господарської діяльності з надання фінансових послуг (крім професійної діяльності на ринку цінних паперів) раніше періоду оцінки відповідності (для ліцензіатів); 3) зокрема, НПФ або страховий (перестраховий) брокер внесений до відповідного реєстру Нацкомфінпослуг упродовж періоду оцінки відповідності; 4) зокрема, НПФ або страховий (перестраховий) брокер внесений до відповідного реєстру Нацкомфінпослуг раніше періоду оцінки відповідності	10 5 5 1
3. Дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері ринків фінансових послуг	I. Суб'єкт господарювання упродовж періоду оцінки відповідності критеріям порушував на будь-яку дату вимоги законодавства, а саме: 1) кадрові вимоги; 2) організаційні та технологічні вимоги; 3) вимоги щодо виконання обов'язкових критеріїв і нормативів достатності капіталу та платоспроможності, ліквідності, прибутковості, якості активів та ризиковості операцій, інших показників і вимог, що обмежують ризики за операціями з фінансовими активами, формування резервних фондів; 4) вимоги щодо дотримання умов договорів про надання послуг на ринках фінансових послуг; 5) інші вимоги законодавства. II. Суб'єкт господарювання упродовж періоду оцінки відповідності критеріям допустив повторне порушення законодавства	4 4 14 14 2 11
4. Результати проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів	1) за результатами аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання думка аудитора щодо річної фінансової звітності, викладена в аудиторському звіті, є немодифікованою; 2) за результатами аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання думка аудитора щодо	0

господарювання	річної фінансової звітності, викладена в аудиторському звіті, є модифікованою (думка із застереженням); 3) за результатами аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання думка аудитора щодо фінансової звітності, викладена в аудиторському звіті, є модифікованою (негативна думка або відмова від висловлення думки) або аудиторський звіт не подано до Нацкомфінпослуг	1 6

Джерело: складено на основі [5].

При цьому планові заходи державного нагляду (контролю) щодо провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг здійснюються Нацкомфінпослуг за діяльністю суб'єктів господарювання, яка віднесена: 1) до високого ступеня ризику – не частіше ніж один раз на два роки; 2) до середнього ступеня ризику – не частіше ніж один раз на три роки; 3) до незначного ступеня ризику – не частіше ніж один раз на п'ять років.

Періодичність проведення наступного планового заходу державного нагляду (контролю) щодо відповідного суб'єкта господарювання відраховується від дати закінчення планового періоду, в якому здійснювався захід державного нагляду (контролю) [5].

Отже, використання єдиного механізму фінансового регулювання, що базуються переважно на державному нагляді (контролі) фінансових інститутів, може забезпечити ефективний розвиток ринків фінансових послуг. Розробка і впровадження комплексної системи регулювання цих ринків, використання мікро- та макропруденційного нагляду як єдиного механізму впливу на діяльність фінансових інститутів покликані вирішити проблеми фінансової системи країни.

Список використаних джерел

1. Класифікація видів економічної діяльності (ДК 009:2010): наказ Держспоживстандарту України: від 11.10.2010 № 457. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10

2. Коваленко Ю. М., Скуратівська І. М. Державний фінансовий контроль: сутність і призначення. *Вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*: зб. наук. праць. 2012. № 2. С. 74–79. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/-doc/58/1/028_IR.pdf

3. Коваленко Ю. М. Управління фінансовими інвестиціями: навч. посіб. Ірпінь: НУДПСУ, 2010. 350 с.

4. Коваленко Ю. М. Фінансовий ринок і ринок фінансових послуг: сутність, сегменти, суб'єкти. *Фінанси України*. 2013. № 1 (206). С. 101–112.

5. Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг: постанова Кабінету Міністрів України від 21.11.2018 № 976. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/976-2018-%D0 %BF/sp:max 100#n28

6. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 № 877-V. URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/877-16

7. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12.07.2001 № 2664-III. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14

6.6. Надійність внутрішнього фінансового контролю як основа для ефективності державного аудиту

Підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного та соціального розвитку України, а також виконання завдань, передбачених планом дій Україна – ЄС, можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності суб'єктів господарювання державного сектору та підвищення рівня культури державного управління.

Проблеми запровадження внутрішнього фінансового контролю в Україні на зразок європейської моделі мають досить високий ступінь висвітлення в науковій і навчальній літературі. Розробкою та вдосконаленням цих питань займались такі науковці, як: П. Андрєєв, Т. Байдашнікова, М. Білуха, Т. Боровкова, Н. Виговська, Л. Гізатуліна, С. Голов, Л. Гуцаленко, В. Завгородній, А. Загородній, Н. Заєць, М. Корінько, Е. Кондукова, М. Коцупатрий, У. Марчук, Т. Микитенко, Т. Міщенко, Р. Рудніцька, І. Стефанюк, Н. Сушко,

М. Тимохін, Б. Усач, О. Чечуліна, С. Чорнуцький, О. Шевчук, Ян ван Тайнен, Манфред ван Кестерен та інші. Разом з тим вивчення наукових праць і практика запровадження внутрішнього фінансового аудиту в Україні свідчать про те, що деякі з теоретичних положень відносно трактування понять «внутрішній аудит» та «внутрішній контроль» є дискусійними, а ряд важливих аспектів щодо їх проведення потребують удосконалення. Це підтверджує актуальність теми дослідження.

Важливість внутрішнього фінансового контролю для державного сектору в сучасних умовах господарювання державних установ важко переоцінити. У зв'язку із спрямуванням зовнішніх заходів державного фінансового контролю на ризик-орієнтовний підхід роль якісного внутрішнього контролю постійно зростає. Чим надійнішою є система внутрішнього фінансового контролю в державному секторі, тим більш ефективними і результативними є превентивні зовнішні заходи державного фінансового контролю, оскільки дають можливість попередити незаконне, неефективне, нецільове та недоцільне використання бюджетних коштів. Оскільки в Україні майже всі форми державного фінансового контролю носять наступний характер, здійснюються після здійснення фінансово-господарських операцій, коли можна лише констатувати відхилення від норми, внутрішній фінансовий контроль направлений саме на попередження таких відхилень та виявлення їх у процесі здійснення фінансово-господарських операцій.

Органи державної влади від імені своїх громадян і бізнесу збирають та витрачають кошти. Гарантії і впевненість у дотриманні бюджету – збалансованості доходів та видатків, а також їх законності, економічності й ефективності має забезпечувати сучасна система державного фінансового контролю (далі – ДФК) будь-якої країни [1].

Вітчизняна система ДФК розглядається як трирівнева модель, у якій найвищим рівнем контролю є централізований зовнішній контроль від імені Уряду та Парламенту. З метою забезпечення проходження такого контролю на другому рівні діють децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту, які оцінюють та підтримують ефективність діючої системи внутрішнього контролю, яка і є останнім рівнем, на якому базується система.

Отже, фактично останні два щабля цієї моделі, базуючись на відповідальності та підзвітності керівника державної установи, і являють собою систему державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) європейського зразка, прийняту в Україні як основу реформування внутрішнього фінансового контролю в державному секторі. Окремо варто зазначити, що така адаптація вітчизняної системи ДВФК до правил країн ЄС є не лише, по суті, єдиним шляхом до забезпечення належного рівня фінансової дисципліни в державі, але і передумовою вступу України до ЄС, що випливає з вимог 32 переговорної глави Плану дій Україна – ЄС.

Зовнішній контроль, на відміну від внутрішнього, в переважній більшості випадків носить фіскальний характер. Він здійснюється від імені Парламенту (Рахунковою палатою) та від імені Уряду (Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою України, Державною аудиторською службою України, Державною податковою службою України, Державною митною службою України та іншими контролюючими органами). У державному секторі Україні нагляд та контроль за рівнем виконання поставлених завдань, своєчасністю та законністю стягнення доходів і видатків бюджетів здійснюється Рахунковою палатою від імені Верховної Ради України. Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

Державний фінансовий аудит є сучасною формою ДФК та поділяється на: бюджетний, податковий і митний. Особливо активного розвитку набув саме бюджетний державний фінансовий аудит, який здійснюється Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України і поділяється на державний фінансовий аудит: діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, державних (регіональних) цільових програм, інвестиційних проєктів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та використання інформаційних технологій. Особливостями функціонування цих видів державного фінансового аудиту є їх обов'язкова регламентація окремою постановою КМУ, що прописано в Законі України «Про основні засади здійснення державного

фінансового контролю в Україні» [2]. Щоб забезпечити превентивність заходів зовнішнього ДФК, він повинен ґрунтуватися на надійному внутрішньому державному фінансовому контролі.

Уряд несе відповідальність перед Парламентом за управління, запровадження та контроль за політикою, а це вимагає створення систем, які супроводжують процеси бюджетування та процедури обліку, заходи внутрішнього контролю й інспекції для боротьби із шахрайством і корупцією.

В умовах значних масштабів діяльності державних установ всебічно контролювати процеси, що відбуваються в державному секторі, можливо лише шляхом створення ефективної системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Внутрішній контроль і внутрішній аудит, будучи важливими інструментами системи управління, за допомогою спеціальних процедур та певних контрольних дій сприяють забезпеченню ефективного здійснення фінансово-господарської діяльності, перевірки відповідності чинному законодавству та економічній доцільності господарських операцій, кваліфікованого виконання усіма працівниками своїх обов'язків та є важливим способом запобігання порушень фінансово-бюджетної дисципліни.

Через відсутність ефективної системи внутрішнього контролю та незабезпечення належного здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, сучасний стан фінансово-бюджетної дисципліни в державному секторі є досить низьким. Це підтверджують результати діяльності зовнішніх контролюючих органів, у першу чергу, Держаудитслужби України, які є індикатором незадовільного стану внутрішнього контролю та недієвості внутрішнього аудиту (майже на кожному з перевірених Державною аудиторською службою України 2018 року об'єктах виявлені суттєві порушення, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів) [3].

Міністерство фінансів України, відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України [4] та Положення про Міністерство фінансів України, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, визначає організаційно-методологічні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Складовими державного внутрішнього фінансового

контролю, відповідно до європейської моделі, є внутрішній контроль і внутрішній аудит. На сьогодні законодавче визначення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту викладене в ст. 26 Бюджетного кодексу України.

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [4].

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [4].

Внутрішній фінансовий контроль має свій механізм і включає внутрішній контроль і внутрішній аудит. Стосовно них окреслено: мету, завдання, суб'єкти, об'єкти, елементи (етапи), методи, методичні прийоми і процедури контролю й офіційні регламенти (рис. 6.5).

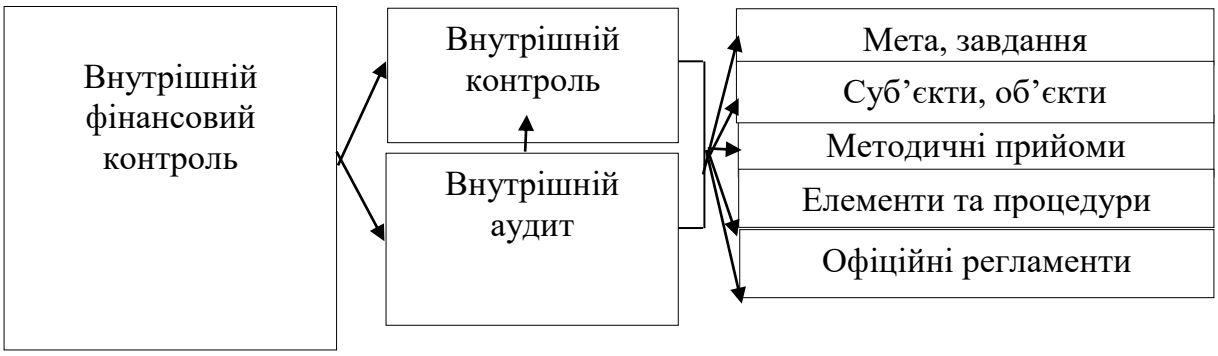


Рис. 6.5. Механізм внутрішнього фінансового контролю

Джерело: розроблено автором.

Внутрішній аудит в Україні має свою специфіку в державному та комерційному секторі. Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю.

Проте, незважаючи на суттєві відмінності, внутрішній аудит та контроль являють собою взаємозалежні та взаємообумовлені компоненти єдиної системи контролю, оскільки від ефективності здійснення внутрішнього контролю у державному секторі залежить рівень показників, які представить служба внутрішнього аудиту: якщо в установі внутрішній контроль є дієвим, то під час здійснення внутрішнього аудиту кількість недоліків у фінансово-господарській діяльності буде незначною.

Внутрішній аудит покликаний досліджувати всі аспекти діяльності установи і заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю, включаючи всі засоби попереднього та поточного контролю, які сприяють оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, удосконаленню системи управління і прозорості прийняття управлінських рішень під час виконання покладених на орган завдань [10, с. 253].

28 вересня 2011 року Кабінетом Міністрів України затверджено постанову № 1001 «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», якою зобов’язано керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади з 1 січня 2012 року утворити та забезпечити функціонування підрозділів внутрішнього аудиту у межах граничної чисельності працівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та їх територіальних органів шляхом реорганізації внутрішніх контрольно-ревізійних підрозділів, у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Механізм утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначено постановою КМУ «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту» № 1001 [5], а інструктивне забезпечення діяльності містять Стандарти внутрішнього аудиту № 1247 [6].

Суттєвим недоліком державного внутрішнього контролю і, зокрема, внутрішнього аудиту є відсутність Закону України «Про

державний внутрішній фінансовий контроль», в якому повинна визначатися понятійна база, мета, принципи тощо. Терміни, пов'язані з проведенням внутрішнього аудиту визначаються в різних чинних нормативно-правових актах з внутрішнього фінансового контролю. Розглянемо понятійну базу державного внутрішнього фінансового контролю згідно з чинними нормативно-правовими актами (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

Сутність понять державного внутрішнього фінансового контролю в Україні

Поняття	**Визначення відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту № 1247, постанов КМУ № 1001, 1062, Методичних рекомендацій № 995**
Державний внутрішній фінансовий контроль	Повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації
Внутрішній контроль	Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність та підзвітність), до основних завдань якого належить планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться. Внутрішній контроль (фінансове управління і контроль) варто розуміти не як окрему подію чи обставину, а як цілісний процес, який здійснюється керівництвом та працівниками установи
Внутрішній аудит	Діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій
Гармонізація внутрішнього контролю та аудиту	Діяльність з їх координації Міністерством фінансів України шляхом методологічного забезпечення та проведення аналізу, моніторингу їх запровадження та функціонування

Продовження таблиці 6.13

Внутрішній аудитор	Працівник підрозділу внутрішнього аудиту, який здійснює внутрішній аудит в органі державного сектору на основі таких принципів, як сумлінність, незалежність, об'єктивність, конфіденційність та професійна компетентність
Аудиторський комітет	Для проведення фахових консультацій та розгляду питань, пов'язаних із провадженням діяльності з внутрішнього аудиту, підготовки рекомендацій щодо її удосконалення в державному органі може утворюватися аудиторський комітет як консультативно-дорадчий орган. До складу аудиторського комітету входять посадові особи державного органу та за згодою незалежні експерти (представники інших державних органів, органів місцевого самоврядування, наукових і навчальних закладів, громадських організацій, їх об'єднань, міжнародних та іноземних організацій, інші особи). Незалежним експертом може бути особа, яка має вищу освіту не нижче ступеня магістра, стаж роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, інших галузях економіки, фінансів або права не менше десяти років та бездоганну ділову репутацію. До складу аудиторського комітету включаються не менше двох незалежних експертів, у тому числі один незалежний експерт у сфері аудиту або бухгалтерського обліку. Засідання аудиторського комітету проводиться не рідше двох разів на рік
Органи державного і комунального сектору	Міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів; державні і комунальні підприємства, установи та організації; акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких частка державної або комунальної власності перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів; державні цільові фонди; інші підприємства, установи та організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії

Джерело: складено автором.

Складові внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту представлено в табл. 6.14.

На Заході внутрішній аудит зародився на початку XX століття і почав стрімко розвиватися після Другої світової війни. 1941 року в Altamonte Springs, США, був заснований Інститут внутрішніх аудиторів (далі – ІВА) – міжнародна професійна організація, яка отримала світове визнання. Її метою є розвиток і популяризація

професії внутрішнього аудитора та розробка стандартів професійної діяльності. На сьогодні до складу ІВА входить понад 122 тис. членів із 165 країн та регіонів. Усього в світі нараховується близько 1 млн осіб, які певною мірою займаються внутрішнім аудитом.

Інститут внутрішніх аудиторів здійснює навчання та сертифікацію внутрішніх аудиторів, має знак сертифікації внутрішніх аудиторів (CIA®), який є підтвердженням сертифікації внутрішніх аудиторів на світовому рівні і стандартом оцінки компетентності та професіоналізму аудиторів у сфері внутрішнього аудиту.

В Україні поняття «аудит» почало впроваджуватися в 90-х рр. минулого століття у вигляді діяльності незалежних аудиторських фірм та сертифікованих аудиторів. Поняття «державний аудитор» і «внутрішній аудитор» з'явилися ще пізніше.

Таблиця 6.14

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Структурні елементи	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Принципи	Безперервності, відкритості, об'єктивності, делегування повноважень, відповідальності, превентивності, розмежування внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, відкритості	Законності, економічності, ефективності, прозорості, гласності
Суб'єкти	Керівники структурних підрозділів установи	Працівники служби внутрішнього аудиту (внутрішні аудитори)
Об'єкти	Повний комплекс або окремі процеси фінансово-господарської діяльності органу державного сектору в частині використання державних ресурсів	Внутрішній контроль
Види звітності	Звіти структурних підрозділів	Аудиторські звіти, аудиторські висновки

Продовження таблиці 6.14

Офіційні регламенти - внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту	–	Декларація внутрішнього аудиту; внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту; положення про підрозділ внутрішнього аудиту; посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту; програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту
Елементи (етапи)	Внутрішнє середовище (середовище контролю); управління ризиками; заходи контролю; моніторинг; інформація та комунікація	Організаційна, методична, результативна та інспекційна стадії
Мета	Забезпечення дотримання законності, достовірності та прозорості здійснення фінансово-господарської діяльності в державному секторі	Оцінка якості інформації, що формується управлінською системою установи; облікової політики та звітності установи, функціонування внутрішнього контролю шляхом здійснення аудиту ефективності, аудиту відповідності та аудиту фінансової звітності
Завдання	Попередження порушень (попередній контроль), усунення допущених недоліків на стадії здійснення господарських операцій (поточний контроль) встановлення законності, економічної доцільності вже здійснених господарських операцій, реалізованих управлінських рішень (наступний контроль)	Оцінка організаційної діяльності установи; економічної та облікової політики з використанням аналітичного тестування; забезпечення користувачів інформацією про реальний фінансовий стан установи, достовірності обліку і звітності; визначення перспектив розвитку установи, стратегічне планування

Джерело: узагальнено автором.

МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» дає визначення внутрішнього аудиту як діяльності з оцінювання, що здійснюється службою, створеною суб'єктом господарювання. До функцій такої служби входять перевірка, оцінювання й моніторинг відповідності та функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Міжнародними стандартами аудиту

внутрішній аудит трактується як діяльність внутрішньої служби в інтересах власників (акціонерів) суб'єкта господарювання.

Згідно з Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів внутрішній аудит – це незалежна й об'єктивна діяльність щодо надання гарантій і консультацій, направлена на досягнення конкретних результатів і покращення роботи організації. Він допомагає організації досягти поставленої мети шляхом впровадження систематизованого, дисциплінованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів керівництва, контролю та управління ризиками. З цих визначень видно відмінність між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом. Внутрішній аудит забезпечує впевненість, підготовку рекомендацій і надання консультацій та управління ризиками.

Основна відмінність полягає в тому, що одним із завдань внутрішнього аудиту є оцінка надійності функціонування й ефективності системи внутрішнього контролю. Тобто останній виступає безпосереднім об'єктом внутрішнього аудиту, що зафіксовано і в Міжнародних стандартах аудиту.

Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління і розвиток органу державного сектору в цілому. До основних функцій керівника належить планування й організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю й управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Керівник відповідає за всі дії та процеси в органі, у тому числі за внутрішній контроль, що не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності органу державного сектору.

Крім того, обов'язком керівника є звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, у тому числі про функціонування внутрішнього контролю.

Основними завданнями внутрішнього аудиту є:

1) оцінка відповідності діяльності органу державного сектору чинному законодавству;

2) оцінка стану реалізації стратегічного плану дій органу державного сектору,

3) оцінка ефективності та результативності виконання органами державного сектору відповідних бюджетних програм;

4) визначення й оцінка ризиків та надання рекомендацій керівнику органу державного сектору з приводу їх зменшення;

5) оцінка стану й ефективності здійснення внутрішнього контролю органу державного сектору;

6) за результатами аудитів, надання керівникам органу державного сектору рекомендацій щодо підвищення ефективності процесів управління і внутрішнього контролю;

7) оцінка ефективності управління та використання органом державного сектору ресурсів, отриманих на умовах повернення, міжнародної технічної допомоги.

Постановою КМУ № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту» [5] визначено об'єкт внутрішнього аудиту як діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ повним обсягом або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів і бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Тобто діяльність установи і заходи, які вживаються керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю, є предметом для внутрішнього аудиту, який проводиться підрозділом внутрішнього аудиту як у міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади та його територіальних органах, так і на підприємствах, установах та організаціях, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади.

Внутрішні аудитори самостійно визначають методи, методичні прийоми та аудиторські процедури, які застосовуються у ході аудиторських досліджень різних об'єктів.

Складовою частиною методики внутрішнього аудиту є аудиторські процедури, які розуміють як відповідний порядок і послідовність дій внутрішнього аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиторського дослідження. Обрані методи внутрішнього аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами аудиторського дослідження об'єкта внутрішнього аудиту. Таким чином, внутрішні аудитори зобов'язані зібрати, проаналізувати, оцінити і документально оформити інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей та мети аудиторського дослідження.

Враховуючи те, що внутрішні аудитори одержують аудиторські докази шляхом застосування одного чи декількох методів, зупинимось на наповненні самого поняття «метод внутрішнього аудиту».

У контексті внутрішнього аудиту метод розуміється як сукупність прийомів, що використовуються для дослідження стану об'єктів, які підлягають внутрішньому аудиту. Методи внутрішнього аудиту поділяються на методичні прийоми проведення та методичні прийоми організації аудиторського дослідження.

До складу методичних прийомів аудиторського дослідження належать: фактична перевірка, підтвердження, документальна перевірка, спостереження, обстеження, тестування, опитування, інтерв'ювання, перевірка механічної точності, аналітичний огляд, аналітичні тести та спеціальна перевірка (табл. 6.15).

Основними методами організації аудиторського дослідження є: суцільна (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована перевірка (табл. 6.16).

Як бачимо, спектр застосовуваних аудиторських прийомів (як організації аудиторського дослідження, так і його проведення) досить широкий, однак доцільність їх застосування в певній комбінації залежить лише від власного судження внутрішнього аудитора. При цьому аудитору варто визначитися про обрані методи та методичні прийоми ще до початку дослідження, тобто на етапі планування, якому під час організації аудиторського дослідження приділяється і значна увага, і достатній термін.

Таблиця 6.15

Методичні прийоми проведення аудиторського дослідження

Методичні прийоми	Характеристика
Фактична перевірка	Перевірка кількісного і якісного стану об'єктів аудиту, яка встановлюється шляхом обстеження, огляду, вимірювання, перерахунку та інших способів перевірки фактичного стану активів
Документальна перевірка	Перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та перевіркою за сутністю та змістом. При цьому формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб, арифметична – в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах, а перевірка документів за сутністю та змістом дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках обліку
Підтвердження	Полягає в одержанні письмової відповіді від відповідальних осіб за процес з метою підтвердження точності інформації – підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості
Спостереження	Дає можливість одержати загальну характеристику об'єкта внутрішнього аудиту на підставі візуального огляду
Тестування, опитування, інтерв'ювання	Це одержання письмової або усної інформації від відповідальних за процес осіб. Полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності
Перевірка механічної точності	Передбачає повторну перевірку підрахунків і передачі інформації
Аналітичний огляд	Це вивчення важливих тенденцій та інших даних, що характеризують розвиток об'єкта внутрішнього аудиту, а також дослідження незвичних і неочікуваних змін у процесі реалізації його функцій. Внутрішній аудитор на основі даних, отриманих у процесі аналітичного огляду, опитує керівництво та інших посадових осіб про причини виявлених неочікуваних відхилень, а отримані відповіді потім досліджуються і підтверджуються
Аналітичні тести	Методи порівняння в абсолютних та відносних величинах (індекси, коефіцієнти, відсотки)
Спеціальна перевірка	Здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад, спеціалісти зі шляхового будівництва, інженери, технологи). Використовується для виявлення різних відхилень від норм та з метою доведення фактів порушень і зловживань

Як бачимо, спектр застосовуваних аудиторських прийомів (як організації аудиторського дослідження, так і його проведення) досить широкий, однак доцільність їх застосування в певній комбінації залежить лише від власного судження внутрішнього аудитора. При цьому аудитору варто визначитися про обрані методи та методичні прийоми ще до початку дослідження, тобто на етапі планування, якому під час організації аудиторського дослідження приділяється і значна увага, і достатній термін.

Таблиця 6.16

Методи організації аудиторського дослідження

Методи організації аудиторського дослідження	Характеристика
Суцільна перевірка	Перевіряються всі масиви інформації без винятку щодо даних, систем та процесів, які відбулись за період, що досліджується. На підставі суцільної перевірки внутрішній аудитор робить висновок про достовірність, доцільність та законність відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених за весь період, який досліджується. Такі перевірки є найточнішими, а ступінь ризику невиявлення зводиться до мінімального
Вибіркова перевірка	Передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100 % масивів інформації, які дають змогу внутрішньому аудитору отримати аудиторські докази й, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності, дає змогу внутрішньому аудитору з найменшими витратами отримати результат про довіру до системи внутрішнього контролю органу та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності
Аналітична перевірка	Це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними
Комбінована перевірка	Це поєднання суцільної, вибіркової й аналітичної перевірок

Отже, незважаючи на стрімкі кроки у запровадженні державного внутрішнього аудиту, в Україні ще залишаються невирішеними багато питань. До основних недоліків системи державного внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту, зокрема, можна віднести:

– відсутність наукового та методичного обґрунтування внутрішнього контролю в органах державного сектору;

– правова невизначеність понятійної бази та цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю;

– недостатнє розуміння керівниками органів державного сектору персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети;

– недостатній рівень наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення.

Для належної організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту необхідно вжити ряд заходів, зокрема:

– оновити чинні та прийняти нові нормативно-правові акти з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

– створити робочі групи (комісії) з питань організації внутрішнього контролю й управління ризиками;

– визначити структурні підрозділи (посадових осіб), відповідальні за створення, побудову та координацію впровадження системи внутрішнього фінансового контролю;

– укомплектувати вакантні посади внутрішніх аудиторів. Проблеми достатньої кількості кваліфікованих внутрішніх аудиторів залишається чи не найголовнішим чинником, який заважає повноцінній реалізації функції внутрішнього аудиту в ЦОВВ. Саме тому Стратегією розвитку системи управління державними фінансами визначено необхідність подальшого розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в частині забезпечення постійної консультаційної, роз’яснювальної, нормативно-правової, методологічної підтримки внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення засідань за круглим столом, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників із зазначених питань;

– вжити додаткові заходи для забезпечення організаційної та функціональної незалежності структурних підрозділів внутрішнього аудиту;

– підписати декларації внутрішнього аудиту;

– вжити заходи щодо зміни пріоритетів під час проведення внутрішнього аудиту (від орієнтації на виявлення фінансових порушень до здійснення системного аналізу й оцінки ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання і досягнення цілей тощо);

– запровадити діяльність аудиторських комітетів в окремих органах;

– провести внутрішні навчання з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту тощо.

За останні роки внутрішній фінансовий контроль в Україні все більше набуває ознак європейської моделі та стає більш уніфікованим.

Водночас основними перешкодами на шляху реалізації функцій внутрішнього аудиту в органах державного сектору є відчутна нестача кадрового потенціалу для забезпечення потреб органів державного сектору спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконаліть нормативно-правової бази з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, найголовніше – неусвідомлення керівниками органів державного сектору важливості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і, як наслідок, відсутність їх підтримки та сприяння у розвитку цієї діяльності.

Список використаних джерел

1. Ян ван Тайнен, П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, М. Г. Тимохін та інші. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід: навчальний посібник. *Європейський інститут державного управління та аудиту*. 2012. 140 с.

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII-ВР / Верховна Рада України. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main. cgi?nreg=2939-12

3. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: http://www.dkrs.gov.ua

4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI-ВР / Верховна Рада України. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17

5. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 (зі змінами). URL: http://uazakon.com

6. Стандарти внутрішнього аудиту: наказ Мінфіну України від 4 жовтня 2011 р. № 1247. URL: http://uazakon.com

7. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у відомчих бюджетних установах: наказ Мінфіну України від 14 вересня 2012 р. № 995. URL: http://uazakon.com

8. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk

9. Виговська Н. В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження: монографія. Київ: Поро, 2011. 176 с.

10. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навчальний посібник за редакцією д.е.н., проф. М. Д. Корінька, Київ: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2013. 564 с.

11. Гуцаленко Л. В. Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 496 с.

6.7. Особливості та перспективи взаємодії незалежного та державного аудиту

Сучасний етап розвитку економіки України характеризується інтеграційними процесами в міжнародний економічний простір. Влада усіма силами намагається залучити іноземні інвестиції та кредитні кошти як у бізнес, так і державний сектор. Усе це вимагає достовірної інформації про фінансово-майновий стан, перспективу розвитку та економічну стабільність. Але «бізнес-піраміди», корупція і бюрократія в державних органах не сприяють інвестиційній привабливості економіки. У таких умовах зростає значення аудиту як ефективного інструменту забезпечення якості та достовірності фінансової інформації, яка міститься у звітах підприємств та установ.

Також у сучасних умовах глобалізації та розширення участі підприємств України в міжнародному бізнесі усе більше суб'єктів фінансово-господарської діяльності користуються послугами

незалежного аудиту, що дає змогу керівникам залучати додаткові фінансові ресурси для розширення економічної діяльності та підвищення прибутковості власного капіталу. Крім того, актуалізується й поняття державного аудиту, особливо у частині контролю результатів зовнішньоекономічної діяльності [8].

Дослідження практичних аспектів існування аудиту в Україні як процесу перевірки надає докази того, що аудит існує на різних організаційних рівнях:

– контролю використання державних коштів – Держаудитслужба України;

– державного податкового контролю суб'єктів господарювання – відділи аудиторів у Державній податковій службі України;

– державного митного контролю – митні аудитори;

– незалежного професійного фінансового контролю суб'єктів господарювання – незалежні аудиторські фірми та окремі практикуючі аудитори;

– окремих підприємств – внутрішні аудитори [8].

Названі суб'єкти аудиту займаються однією справою – аудитом, різниця полягає у цільовому спрямованні їхньої діяльності.

Для гармонізації системи контролю в Україні важливо створити сприятливі умови для налагодження взаємодії інститутів незалежного аудиту й органів державного контролю з метою узгодження своїх функцій і формування цілісної національної системи фінансового контролю. Для досягнення поставлених цілей важливо оцінити кожен з видів аудиту і визначити напрями співпраці.

Незалежний аудит є саме тим процесом, в якому відбувається інформаційна взаємодія чималої кількості осіб: облікові працівники, аудитори, власники підприємств, потенційні акціонери, кредитори, представники державних органів, інвестиційні компанії, міжнародні грантові організації та ін. Тому роль незалежного аудиту, в першу чергу, полягає у наданні ретроспективної інформації про досягнуті економічні результати, прогнозуванні майбутньої діяльності, розрахунків очікуваних ризиків. Тобто незалежний аудит надає відповідні гарантії потенційним інвесторам та іншим користувачам, що реалізується через інформаційну взаємодію між керівниками підприємств та власниками капіталів.

Аудиторська діяльність є однією з видів підприємницької діяльності, що включає організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитом вважається аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [7]. Аудит фінансової звітності здійснюється суб'єктами аудиторської діяльності, зареєстрованими у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Важливо зазначити, що аудит проводиться на комерційній основі на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Також законом дозволено виконувати інші аудиторські послуги, які можуть надаватися як на підставі договору, так і за письмовим або усним зверненням замовника до аудитора (аудиторської фірми). Такими послугами є: складання податкової звітності; розрахунок обов'язкових зборів і платежів; консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень; ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю; управління ризиками; впровадження інформаційних технологій у фінансовій сфері; надання правової допомоги у формі ведення переговорів від імені юридичних осіб, представництво інтересів у суді; кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів; послуги з оцінки майна; послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії [7].

Незалежний контроль виконує одразу декілька важливих функцій, таких як: експертиза, аналіз, управління, консультування, надання рекомендацій. Завдяки їм аудит допомагає не тільки поліпшувати фінансовий стан будь-якого підприємства, а й дозволяє

уникати економічних ризиків через спотворення бухгалтерської документації. Тому незалежний аудит є обов'язковою складовою цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. Його роль настільки суттєва, що без аудиту практично неможливо прийняти правильні рішення, які дозволять у майбутньому ефективно вести бізнес. Іншими словами, вчасно проведена аудиторська перевірка дозволить об'єктивно оцінити діяльність підприємства та розробити необхідний план дій для його подальшого успішного розвитку. Також незалежний аудит є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини, оскільки забезпечує довіру до підтвердженої фінансової інформації для користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, підприємницького).

У зв'язку з тим, що аудит як вид практичної діяльності є невід'ємною частиною ринкової економіки будь-якої держави, саме аудиторська діяльність відіграє важливу роль у системі фінансового контролю. Але, як уже зазначалося, корпоративний і державний аудит мають різні мету і цілі, виконують різні завдання. Корпоративний аудит зосереджений на врахуванні інтересів інвесторів, власників, кредиторів щодо надійності даних про фінансовий стан і результати господарської діяльності суб'єктів господарювання. Тоді як аудит з боку державних органів спрямований на перевірку правильності нарахування та сплати податків. Різні вектори зазначених вище перевірок зумовлені полярними цілями користувачів, що зумовлює ризик виникнення інформаційної асиметрії в процесі ухвалення економічних рішень на основі результатів таких аудитів.

Поняття аудиту в державному секторі з'явилось нещодавно. У Бюджетному кодексі України вперше було застосовано термін «аудит», хоча визначення його цей кодекс не розкривав. Бюджетним кодексом України встановлено, що:

– на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів;

– розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах;

– зовнішній контроль і аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється, зокрема, і Головним

контрольно-ревізійним управлінням України відповідно до його повноважень, визначених законом [3].

Послідовним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом 1 листопада 2005 року Закон України «Про управління об'єктами державної власності». Цим законом було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна. Таким чином, держава перейшла від жорсткого контролю у формі ревізій та перевірок до нефіскальних форм контролю, метою яких є не стільки встановлення порушень, скільки запобігання їм та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки [2]. У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» надано визначення терміна «державний фінансовий аудит» як різновиду державного фінансового контролю, що полягає у здійсненні перевірки та аналізу фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Відповідно до законодавства державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю [7].

Для порівняння взаємодії незалежного і державного аудиту розглянемо світовий досвід впровадження аудиту в державний сектор. У деяких країнах Європейського Союзу під аудитом розуміють лише вид діяльності, який здійснюється з аналогічною метою і за одними регламентами (стандартами) як приватними аудиторськими фірмами (приватними аудиторами), так і державними органами.

В українському та російському фінансово-бюджетних законодавствах використовується як загальна назва терміна «фінансовий аудит», що звужує мету і предмет дослідження лише до аудиту законності і правильності, який на рівні державних фінансів, відповідно до стандартів аудиту INTOSAI, виконується зовнішніми органами фінансового контролю (наприклад, рахунковими палатами). Тобто не враховуються базові положення аудиту державних фінансів,

зокрема, щодо аудиту результативності (економічності, результативності та ефективності), який у деяких країнах має різні назви – аудит адміністративної діяльності або адміністративний (операційний) аудит. За законодавством і традиціями інших країн здійснюється аудит належного врядування (ефективності управління) або так званий «змішаний» аудит, характерними рисами якого є поєднання двох видів аудиту (законності і правильності плюс результативності) та переважна орієнтація на діяльність, а не лише на кошти. До того ж міжнародний досвід свідчить про недоцільність обмеження сфери внутрішнього аудиту як окремого виду діяльності тільки фінансовими аспектами; нині, зокрема, додатково розрізняють системний аудит (аудит систем) та аудит інформаційних технологій (IT-аудит) [1].

У деяких країнах незалежний аудит взагалі не розглядають у системі державного фінансового контролю. Наприклад, у Китаї створено спеціальні державні аудиторські фірми, яким доручається фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, приватні ж аудитори до «державної ніші» не допускаються. Законодавством інших країн (зокрема Франції та України) для певного кола суб'єктів господарювання державного сектору економіки встановлено обов'язковість підтвердження фінансової звітності незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами). З огляду на це, їх діяльність можна розглядати як один із сегментів так званого «новітнього державного врядування». Цілком зрозуміло, що система державного фінансового контролю залежить від самого державного устрою. Командно-адміністративна система потребує жорсткого контролю, а діяльність держави з ринковою економікою полягає в наданні послуг і вимагає партнерських стосунків із суб'єктами господарювання [1].

Сутність новітніх підходів полягає в тому, що їх «серцевиною» є не контроль як такий, а управління. Наприклад, у Нідерландах обов'язковий щорічний фінансовий аудит навчальних закладів проводиться на платній основі сертифікованими приватними аудиторами. Так само у Франції фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки (суб'єктів підприємництва) щороку здійснюється визнаними у всьому світі приватними аудиторськими фірмами «за гроші». Водночас ряд державних органів Нідерландів та Франції від імені держави

здійснюють аудит у державному секторі економіки. А у Литві вищий орган фінансового контролю (National Audit Office of Lithuania) здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності [2].

Аудит у Швеції, як і в інших країнах, розпочинався з фінансового аудиту окремих операцій (перевірки трансакцій), поступово розширяючи коло об'єктів та вдосконалюючи методи. Зміни у використанні аудиту адміністративної діяльності в різні часи пояснювались різноманітними потребами суспільства, браком ресурсів, політичними міркуваннями та вдосконаленням управління [16]. Сьогодні за допомогою аудиту адміністративної діяльності оцінюються результати урядових реформ [1].

Міжнародна практика свідчить, що аудит адміністративної діяльності можна проводити в будь-якому сегменті державного сектору – від одного конкретного виду діяльності окремого центрального органу виконавчої влади (послуги, програми, зобов'язання, завдання тощо) до загальних системних досліджень. Аудит адміністративної діяльності вільний у виборі предмета і методів дослідження. З огляду на складнощі державного сектору і різноманітність питань, які стосуються певного виду діяльності, такий аудит за своєю природою є всеохопним [1].

Зміни, які відбуваються у зв'язку з розвитком економіки України та світовими процесами глобалізації, приводять до трансформації функціонального призначення контролю і виводять його на рівень інструменту підвищення ефективності інформаційної взаємодії між різними суб'єктами. Реалізуючи реформи в державному секторі, Уряд вимагатиме все більше незалежної професійної об'єктивної оцінки не тільки виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів (їх ефективності, економічності та результативності), а й діяльності, не пов'язаної напряму з коштами або майном.

Отже, сучасний аудит є інтегрованим поняттям, що передбачає його застосування у різних сферах державного та недержавного контролю. Основна його особливість у контексті сучасних економіко-соціальних змін є спрямованість на зменшення інформаційної асиметрії між суб'єктами інформаційної взаємодії і спрямованість його на підвищення довіри суспільства до суб'єктів господарювання. Тобто аудит стає специфічною формою інформаційної взаємодії

принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) й агентів аудиторської діяльності (податкові аудитори, незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) у двох концептуальних напрямах: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю та як елемент незалежного фінансового контролю для принципалів економічної інформації у формі зовнішнього і внутрішнього аудиту [8].

Застосування різних форм співпраці суб'єктів аудиту державного та корпоративного секторів, у першу чергу, дозволить зменшити рівень інформаційної асиметрії за рахунок взаємодії представників різних видів аудиту. Наприклад, такий спільний інтегрований аудит можна здійснювати на основі інформаційної взаємодії між незалежними аудиторами й аудиторами органів державного контролю за рахунок обміну аудиторськими доказами, що дасть змогу підвищити ефективність аудиторських перевірок. Налагодження такої співпраці вітчизняних державних органів і представників незалежного аудиту дозволить досягнути основної мети загальної системи державного контролю: економного, результативного та прозорого управління державними ресурсами.

Список використаних джерел

1. Бариніна М. В. Уроки шведської або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами. *Фінансовий контроль*. 2008. № 4.

2. Бариніна-Закірова М. В. Питання запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС. *Фінансовий контроль*. 2005. № 6 (29). С. 9–13.

3. Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

4. Виговська Н. Г., Славіцька А. Ю. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки.* 2016. № 4. С. 219–228.

5. Дмитренко І. М. Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем: автореф. дис. … д-ра економ. наук: 08.00.09. Київ, 2015. 42 с.

6. Івашова Л. М., Івашов М. Ф. Досвід державного фінансового контролю в країнах ЄС та напрями його імплементації до України. *Вісник АМСУ*. 2014. № 2 (11). С. 12–23.

7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19

8. Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг. *Галицький економічний вісник*. 2017. № 2. С. 130–137.

9. Velte, P. What do we know about empirical joint audit research? A literature review [Text]. *Accounting and Financial Control*. 2017. Vol. 1, Is. 1. P. 4–14.

6.8. Організаційно-правові засади й інструменти судово-економічної експертизи операцій з коштами в касі та на рахунках банку

Операції з коштами займають основний розділ організації бухгалтерського обліку економічного суб'єкта. Вони пов'язані не тільки зі специфікою касової і банківської діяльності організації, але і з вирішенням інших питань фінансово-господарського характеру, наприклад: оплата товарів, що поступають, матеріалів, основних засобів, нематеріальних та фінансових активів; покриття витрат організації за статтями облікової номенклатури; оплата наданих послуг сторонніми організаціями; продаж матеріально-виробничих запасів, основних засобів, нематеріальних та фінансових активів, робіт, послуг; розрахунки з бюджетом і позабюджетними фондами; кредитно-грошові операції організації; розрахунки з персоналом, підзвітними особами, акціонерами.

У практиці кримінального, цивільного або арбітражного судочинства будь-яка експертиза досліджує операції з грошовими коштами в касі та на рахунках у банку з точки зору достовірності організації їх обліку та документального підтвердження.

Судово-бухгалтерська експертиза операцій з грошовими коштами проводиться відокремлено від перевірки інших господарських операцій економічного суб'єкта в таких випадках:

– коли на дозвіл експертизи винесені питання, пов'язані з нестачею коштів або їх розкраданням в особливо великих розмірах;

– коли мають місце порушення нормативних документів у частині організації бухгалтерського обліку операцій з грошовими коштами, які виступили причиною нанесення матеріального збитку суб'єкту;

– коли виявляються факти привласнення грошових коштів окремими працівниками організації, що мають доступ до готівкових коштів (керівником; касиром або бухгалтером).

У випадках якщо слідчі органи мають інформацію, заяву від громадян або докази про розкрадання грошових коштів, підробки, фальсифікації грошових документів, призначається судова економічна експертиза.

Завданнями експертного дослідження фактів господарської діяльності, пов'язаної з операціями з грошовими коштами, є:

1) оцінка заходів щодо забезпечення збереження грошових засобів і грошових документів;

2) перевірка правильності оформлення касових і банківських операцій, пов'язаних з рухом грошей, і форм цього руху;

3) правова обґрунтованість здійснення касових операцій та операцій за розрахунковим рахунком;

4) правильність відображення бухгалтерських записів в облікових регістрах по касі та розрахунковим рахунком;

5) перевірка обґрунтованості встановлення збитку і відповідальних за нього осіб.

Зловживання і порушення законодавства у процесі здійснення касових операцій, що найчастіше зустрічаються на практиці, за способами здійснення класифікуються так, як показано у табл. 6.17.

Документальна база доведення злочинів у сфері здійснення операцій, пов'язаних з готівкою і безготівковими розрахунками, має такі суттєві особливості:

– може бути чітко визначене коло працівників;

– може бути визначено масив розрахунково-грошових типових використовуваних документів;

– переважання підроблення видаткових касових і розрахункових документів.

Таблиця 6.17

Класифікація зловживань і порушень законодавства у процесі здійснення касових операцій

Види зловживань і порушень	Класифікація
Пряме розкрадання грошових коштів	– прикрите оформленими документами і розписками; – нічим не прикрите
Не оприбуткування і привласнення грошей, що надійшли	– з банку; – від різних осіб і організацій за прибутковими ордерами; – від інших організацій за дорученням
Зайве списання грошей з каси	– повторне використання одних і тих самим документів; – неправильний підрахунок підсумків у касових документах і касових звітах; – списання сум без підстав за підробленими документами; – підроблення в законно оформлених документах із збільшенням суми списань
Присвоєння сум законно нарахованих різним особам і організаціям, в тому числі присвоєння заробітної плати, депонентської сум	

Джерело: систематизовано автором на основі [10, с. 50].



Рис. 6.6. Джерела інформації, що використовуються під час експертизи операцій з грошовими коштами в касі підприємства та на рахунках банку

Джерело: складено автором на основі [10, с. 52].

Джерела інформації, що використовуються під час експертного дослідження операцій з грошовими коштами в касі підприємства та на рахунках банку, відображені на рис. 6.6.

Звертаючись до питання нормативно-правового забезпечення судово-економічної експертизи операцій з грошовими коштами в касі підприємства та на рахунках банку, то вона представлена такими актами та документами:

– Господарський кодекс України [1];

– Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2];

– Закон України «Про валюту і валютні операції» [3];

– План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4];

– Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [5];

– НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6];

– Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [7];

– Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні; Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [8–9];

– наказ про облікову політику підприємства та робочий план рахунків з формами первинних документів тощо.

Про недостатню ефективність системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю можуть свідчити такі факти порушень фінансової дисципліни, встановлені на початковому етапі проведення детальної перевірки касових і банківських операцій:

– відсутність в організації постійно діючої системи проведення раптових інвентаризацій каси і банківських операцій;

– наявність ознак формального проведення інвентаризації каси (наприклад, одні і ті самі особи в інвентаризаційній комісії);

– відсутність пункту в наказі, який встановлює періодичність перевірок каси і банківських

– операцій;

– відсутність у штаті касира, коли ці функції покладені на іншого працівника без письмового розпорядження керівника організації;

– відсутність договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;

– надання права підпису на прибуткових і видаткових касових ордерів іншим особам, крім керівника організацій і головного бухгалтера, що не відображене розпорядженням керівника організації.

Зважаючи на зазначені вище поширені факти порушень, під час здійснення експертизи касових операцій та експертизи операцій на розрахункових рахунках банку, в практиці фінансових розслідувань використовують різні методики й інструменти. Розглянемо їх детальніше.

Найпоширенішими прийомами експертного дослідження операцій з грошовими коштами є:

1) розрахунково-аналітичні методи, серед яких [13]:

– економічний аналіз (під час якого вивчається аналіз платоспроможності підприємства);

– аналітичні розрахунки (визначення ритмічності надходження виручки);

2) документально-методичні, серед яких:

– нормативно-правове регулювання (відхилення здійснених фактів господарського життя від нормативно-довідкової інформації);

– експертизи різних видів, що використовуються у процесі вивчення недоброякісності документів;

– дослідження документів (за формою і змістом, зустрічна перевірка, взаємний контроль операцій і документів, аналітична і логічна перевірка).

Методи проведення експертизи касових операцій визначаються способами підробки, здійснених у документації:

– матеріальна фальсифікація в касовій книзі (невідповідність записів у звіті касира прикладеним первинним документам). Виявляється взаємною звіркою;

– неповне оприбуткування коштів, що надходять у касу з розрахункового рахунку або з інших джерел (виручка), а також неповна здача готівки на розрахунковий рахунок вимагає проведення зустрічної перевірки;

– списання грошових коштів шляхом фальсифікацій у касовій книзі через неправильні арифметичні підрахунки, неправильного перенесення залишків одного дня на інший (сканування документа, арифметична перевірка, метод взаємного контролю);

– оформлення повністю або частково безгрошових операцій у видаткових касових документах (завищення підсумків до видачі за відомостями – арифметична перевірка; відповідність платіжних відомостей з розрахунками за листками непрацездатності, компенсацій, премій, відпускних – взаємна звірка; підробка підписів і печаток – залучення додаткової технічної та почеркознавчої експертизи).

Для аналізу експерт складає аналітичні таблиці руху грошових коштів окремо за касою, розрахунковим, валютним та іншими рахунками в банку. Аналіз руху грошових коштів в касі здійснюється на підставі звітів касира, прибуткових і видаткових касових ордерів. Аналіз руху грошових коштів на рахунках у банку здійснюється за випискаами банку з доданими до них документами (платіжними дорученнями, вимогами, ордерами тощо). За необхідності на підставі запиту правоохоронні органи можуть проводити вилучення банківських документів.

Аналіз руху грошових коштів та угруповання інформації в аналітичних таблицях здійснюється у хронологічній послідовності, що дозволяє підтвердити або спростувати достатність і повноту документального матеріалу. Пропуск дати або порядкового номера документа є доказом відсутності необхідного документа [11].

За даними аналітичних таблиць про рух грошових коштів визначаються повністю обороти щодо надходження або перерахування (витрачанню) грошових коштів у цілому за кожен день досліджуваного періоду. Підсумкові величини за весь досліджуваний період щодо приходу і витрати коштів звіряються з іншими аналітичними таблицями, в яких відображені всі операції, проведені на підставі кожного платіжного документа.

Таблиці, що відображають рух грошових коштів, необхідні для перевірки обґрунтованості висновків з боку як самих експертів, так і всіх учасників кримінального процесу, включаючи адвокатів і обвинувачених. Кожен висновок експерта, що містить фактичні дані за операціями щодо руху грошових коштів, необхідно підкріплювати посиланнями на первинний документ, що підтверджує факт операції.

Відповідно, необхідно робити посилання на ті листи кримінальної справи, де міститься джерело інформації. В іншому випадку висновки експерта не матимуть доказового значення для слідства або суду.

Залежно від питань, поставлених перед експертом слідством, а

також проведення експертизи заявки рух грошових коштів має аналізуватися у взаємозв'язку з іншими операціями, що відображають цільовий характер надходження або витрачання грошових коштів.

Під час цього дослідження можуть бути встановлені такі випадки: привласнення грошових коштів, нецільового, необґрунтованого використання грошових ресурсів організації.

Серед таких питань розглядаються, наприклад, справи про дарування майна, придбаного за рахунок коштів організації, видачу безповоротних позик, необґрунтовану видачу премій, видачі грошових коштів особам, які не є співробітниками організації і не працюють у ній за договорами цивільно-правового характеру. Результати експертизи оформлюються в окремому розділі висновку щодо відповіді на поставлене перед експертом питання [12].

У процесі проведення судово-економічної експертизи експерт може досліджувати документальне оформлення результатів проведення інвентаризації грошових коштів, що зберігаються в касі.

Фактичну наявність цінностей визначають шляхом перерахунку грошових коштів і документів, що зберігаються в касі організації.

Інвентаризація повинна носити раптовий характер. З метою дотримання законності та правомірності отриманих у результаті інвентаризації доказів інвентаризацію варто проводити в присутності касира як матеріально-відповідальної особи і головного бухгалтера організації. За наявності декількох кас експерт опечатує їх, щоб не можна було покрити недостачу грошей з інших джерел, змінити залишок грошей, виведений у касовій книзі.

Порядок проведення інвентаризації у процесі судово-економічної експертизи не відрізняється від звичайної процедури інвентаризації для забезпечення збереження грошових коштів. При цьому експерт повинен керуватися Методичними вказівками з інвентаризації активів і зобов'язань. Касир надає для перевірки останній касовий звіт і документи з операцій останнього дня, а також дає розписку в тому, що всі прибуткові та видаткові документи включені їм у звіт і на момент інвентаризації в касі немає незадіяних або списаних у розхід грошей. У звіті касира наводяться облікові дані, які звіряються з фактичними залишками, і визначається результат інвентаризації.

Результати інвентаризації оформляють актом, який підписують касир, головний бухгалтер організації та експерт. Акт є письмовим доказом, і його дані необхідні експерту для подальшої перевірки.

Розрахунково-аналітичні методи повинні застосовуватися й у випадку, коли на розгляд експерта поставлені питання про наявність кредиторської заборгованості в організації та можливості її погашення.

При цьому оцінюється поточна або термінова платоспроможність організації. У процесі порівняння сум кредиторської заборгованості із сумами грошових коштів, спрямованих на нецільові потреби організації, встановлюються факти порушення фінансової дисципліни та зловживання посадовими повноваженнями. Під час аналізу платоспроможності визначаються наявність і зміна кредиторської заборгованості на балансі організації в динаміці. Для порівняння даних вибирається певний період (рік, півріччя, квартал, місяць).

У разі перевірки касових документів необхідно звернути увагу на правильність їх заповнення. Підчищення, помарки або виправлення в цих документах не допускаються, тобто касовий документ повинен бути виписаний бухгалтером знову.

Прийом і видача грошей за касовими ордерами можуть проводитися тільки в день їх складання. У процесі перевірки документального оформлення касових операцій варто враховувати, що готівкові грошові кошти, не підтверджені прибутковими касовими ордерами, визнаються під час експертизи надлишком каси і враховуються у складі позареалізаційних доходів. Видача грошей з каси, не підтверджена розпискою одержувача у видатковому касовому ордері або іншому документі, на виправдання залишку готівки в касі не приймається. Ця сума вважається нестачею [13].

Операції щодо зарахування і списання коштів з рахунків у банку оформляють первинними документами. До таких документів належать:

– виписки банку з прикладеними затвердженими їм формами розрахунково-платіжних документів: платіжний ордер, інкасове доручення (розпорядження), заява на внесення готівки на розрахунковий рахунок, бланк грошового чека на зняття готівки з розрахункового рахунку тощо;

– первинні документи, що додаються до розрахункових банківських документів і обґрунтовують правомірність здійснюваних операцій.

Експерт перевіряє правильність оформлення документів, проводить арифметичну перевірку документів і перевірку на законність здійснюваних за банківськими рахунками фактів господарського життя.

Для підтвердження достовірності бухгалтерського обліку необхідно перевірити відповідність показників у синтетичному й

аналітичному обліку і випискаx банку. Ця процедура перевірки оформляється робочими документами експерта. Під час виявлення розбіжностей необхідно показати суму відхилень і встановити їх причини. Таким чином, у ході експертизи операцій за рахунками в банку здійснюються такі процедури:

– перевірка відповідності проведених операцій нормативних документів і законодавчих актів;

– перевірка правильності оформлення виписок з рахунків у банку і документів, доданих до виписок, що підтверджують операції;

– арифметична перевірка правильності виведення залишків на кінець дня і підрахунку оборотів щодо надходження і витрачання коштів у випискаx банку і регістрах з обліку грошових коштів у банку;

– перевірка відповідності записів у випискаx банку і регістрах бухгалтерського обліку, регістрах бухгалтерського обліку і головної книги, а також сальдо за головної книгою і статтями балансу.

Таким чином, чітко структуроване та систематизоване нормативно-правове й інформаційно-аналітичне забезпечення судово-економічної експертизи операцій з коштами в касі та на рахунках банку є підґрунтям до здійснення ефективних експертних заходів. Отриманий висновок експерта є важливим доказом для кваліфікації і характеристики об’єктивної сторони незаконної діяльності. Успішному вирішенню поставлених питань і формулювання висновків у категоричній формі під час фінансового розслідування, незважаючи на надання як основних об’єктів дослідження даних неофіційного (чорнового) обліку, сприятимуть попередні консультації з експертом, ретельне вивчення і детальний опис матеріалу експертизи і встановлених у ході оперативних і слідчих заходів вихідних даних.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. *Законодавство України*. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14

3. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 № 2473. *Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/-laws/show/2473-19

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/ show/z0893-99

6. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Мінфіну від 07.02.2013 № 73. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/-show/z0336-13

7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z1365-14

8. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: затверджене постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. URL: https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/v0148500-17

9. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: затверджене постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22. URL: https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/z0377-04

10. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 84 с.

11. Копилова Т. С. Удосконалення нормативно-правової бази здійснення судово-економічної експертизи. *Управління розвитком*: зб. наук. пр. Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків, 2014. № 12. С. 57–59.

12. Гладчук О. О. Організаційно-методичні засади проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія: Економіка і управління* / Держ. екон.- технол. ун-т транспорту. Київ, 2012. Вип. 21/22. С. 237–241.

13. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Організаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Компетенція експерта-бухгалтера. Судова бухгалтерія: навч. посіб. для студентів ВНЗ / М-во освіти і науки України. Київ, 2011. С. 187–195.

ВИСНОВКИ

За результатами монографічного дослідження можна зробити такі висновки та обґрунтувати такі пропозиції:

1. За результатами попереднього аналізу понятійного апарату державного фінансового аудиту варто зазначити такі висновки і пропозиції:

– термінологічна система державного фінансового аудиту перебуває на етапі становлення, є незавершеною та суперечливою. Необхідні систематичні дослідження цієї системи: визначення термінів, проведення термінологічних дискусій, введення нових термінів у науковий обіг, навчальну діяльність і практичну комунікацію працівників контролюючих органів;

– понятійно-термінологічну систему державного фінансового аудиту досить важко назвати системою. Це неупорядкований масив термінів. Тому необхідне спеціальне упорядкування понять і термінів у цілісну систему, що в класичній науці формулюється як упорядкування та систематизація категорій, які вимагають формування критеріїв систематизації, максимальної адаптації термінів до вирішення пізнавальних і практичних проблем;

– пропонується замість терміна «державний фінансовий аудит» для державного фінансового контролю усієї бюджетної сфери та державного сектору економіки використовувати новий термін «бюджетний аудит», який здійснюватиме Державна аудиторська служба України. Натомість поняття терміна «державний фінансовий аудит» розширити до форми державного фінансового контролю

– всієї сукупності операцій з державними фінансами, тобто включити в нього, крім бюджетного аудиту, ще й податковий та митний аудит, які здійснюватимуть, відповідно, Державна податкова служба України та Державна митна служба України.

2. За результатами дослідження державного бюджетного аудиту можна зазначити такі висновки та пропозиції:

– дискусія щодо форм, методів, видів і напрямів державного фінансового аудиту є переконливим доказом потреби у розробці науково обґрунтованої концепції його розвитку і створення єдиної системи, прийняття закону про державний фінансовий аудит, уніфікації та встановлення реального пріоритету норм чинного

законодавства, докорінного вдосконалення правозастосовної практики в країні, підвищення рівня координації роботи контролюючих і правоохоронних органів, удосконалення методичного, кадрового, інформаційно-аналітичного і технічного забезпечення контролюючих органів, зростання захищеності та престижності праці їх працівників, розробки і використання критеріїв і показників ефективності їхньої діяльності;

– впровадження державного внутрішнього аудиту відіграє важливу роль у механізмі дієвого державного фінансового аудиту, що дасть змогу здійснювати належний контроль за використанням бюджетних коштів, а також сприятиме модернізації бюджетного процесу та підвищенні якості державного управління діяльності бюджетних установ, але для цього потрібно вирішити існуючі проблеми і наблизитися до міжнародної практики проведення аудиту. Для підвищення рівня управління ефективністю використання бюджетних коштів та наближення до європейських стандартів необхідна подальша розробка теоретичних засад, удосконалення методології здійснення державного внутрішнього аудиту;

– найбільш раціональним є підхід до побудови стандартів бюджетного контролю, який застосовано в Міжнародних стандартах вищих органів державного аудиту (ISSAI), оскільки Рахункова палата 2019 року почала проведення пілотних фінансових аудитів за міжнародними стандартами з урахуванням українського законодавства, що дозволяє використовувати підтверджені показники під час здійснення аудиту ефективності, а об’єктам аудиту – мобілізувати фінансову дисципліну й управління бюджетними коштами.

3. За результатами дослідження державного податкового аудиту можна зазначити такі висновки та пропозиції:

– вирішення проблеми індивідуального оцінювання якості податкового аудиту вбачаємо у розробці Стандарту якості аудиту, використання якого має бути обов’язковим для керівників підрозділів аудиту, безпосередніх керівників підрозділів аудиту за відповідними напрямами роботи, груп податкового контролю, інформаційно-аналітичних груп та підрозділів якості аудиту. Основними принципами дотримання Стандарту мають бути своєчасність здійснення заходів, повнота відображення, відповідність законодавству, наявність документальних доказів. Дотримання Стандарту якості

аудиту має відбуватися на всіх етапах проведення податкової перевірки, починаючи з етапу її підготовки і закінчуючи етапом реалізації результатів такої перевірки;

– податковий аудит як форма податкового контролю та елемент управління податкового процесу є необхідною умовою існування ефективної податкової системи, яка, в свою чергу, забезпечує фінансову безпеку країни як найважливішу складову економічної безпеки. Він виступає як завершальна стадія управління податковим адмініструванням і є одним з елементів методики планування податкових доходів бюджетної системи країни. Створення сучасної системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни, яка здатна забезпечити законність дій платників податків під час визначення податкових зобов'язань перед державою і своєчасність їх виконання, є ключовою метою державного податкового аудиту. Для удосконалення процесу податкового аудиту необхідні такі заходи:

– удосконалення податкового законодавства у сфері податкового контролю та аудиту;

– формування комплексу організаційних і правових заходів щодо попередження, контролю і припинення ухилення від оподаткування;

– встановлення рівня податкового навантаження, який відповідає соціально-економічним інтересам країни та при цьому прийнятний для платників податків;

– розробка та модернізація заходів щодо боротьби з «тіньовою економікою»;

– збільшення ступеня відкритості фінансової інформації щодо діяльності організацій;

– підвищення кваліфікації працівників податкових органів, контроль за дотриманням ними відповідних норм здійснення податкового аудиту;

– створення для ведення бізнесу сприятливого податкового середовища;

– налагодження взаємовідносин платників податків і органів податкового аудиту;

– підвищення податкової культури платників податків та їх податкової дисциплінованості.

4. За результатами дослідження державного митного аудиту можна зазначити такі висновки:

– перед реформованою Державною митною службою України стоїть складне завдання – удосконалення митного сервісу, зокрема інструментів і механізмів митного контролю. Вирішенню цього завдання сприятиме розвиток митного постаудиту як основної форм митного контролю. Проте нині у законодавстві України не імплементовані відповідним чином положення міжнародних стандартів (прототипів) стосовно здійснення митного постаудиту, що ускладнює практичну реалізацію його механізмів;

– врахування основних окреслених проблем і наданих пропозицій щодо їх вирішення сприятиме підвищенню організації та ефективності проведення митного постаудиту в Україні, дасть можливість зосередитися на найбільш ризикованих операціях, досягти спрощення та прискорення митного оформлення для сумлінних суб'єктів ЗЕД. Це сприятиме формуванню нового образу працівника митниці, покращанню іміджу митника та зміні наявного у громадській думці негативного образу посадової особи митниці;

– відхід від домінування фіскальної складової частини митного регулювання, високий рівень нормативного, методичного, технічного та кадрового забезпечення можуть розв'язати проблему підвищення ефективності вітчизняного митного постаудиту. Вирішення зазначених проблем сприятиме спрощенню та прискоренню митних процедур і надасть можливість Україні зняти напругу з питань митної вартості і інших контрольних заходів на державному митному кордоні; формуватиме підґрунтя для надійного застосування інституту авторизованого економічного оператора в Україні, що сприятиме зростанню доходів державного бюджету і забезпечуватиме баланс інтересів митниці та суб'єктів ЗЕД;

– дослідження державного митного аудиту дозволяє запропонувати такі заходи вдосконалення:

- розробка єдиного нормативного документа, який би повністю регламентував процедуру проведення митного постаудиту, включаючи координацію, планування, порядок здійснення й оформлення результатів перевірок;
- підготовка «Посібника для здійснення митного аудиту» на основі формату нормативно-методичних документів країн ЄС;

- обґрунтування показників оцінювання якості й ефективності митного аудиту в Україні та відповідних методик їх аналізу;
- забезпечення більш точного нормативно-правового регулювання, що забезпечить його результативність;
- координація взаємодії підрозділів митних органів з іншими органами державної влади;
- покращення матеріально-технічної бази;
- розвиток системи аналізу й управління ризиками;
- здійснення стандартизації форм та методів контрольної діяльності.

5. За результатами дослідження шляхів гармонізації принципів, процедур і методики державного фінансового аудиту з різних напрямів фінансового контролю можна зазначити такі висновки та пропозиції:

– всі наведені недоліки організаційного механізму управління в роботі системи державного фінансового аудиту в Україні чинять суттєвий негативний вплив на ефективність функціонування системи в цілому і під час здійснення нею функції із забезпечення економічної безпеки зокрема. Вони тісно взаємопов'язані між собою широкою мережею причиново-наслідкових зв'язків, що лише посилює ефект від їх негативного впливу на функціональну діяльність системи. Тому для забезпечення ефективного функціонування організаційного механізму управління у процесі функціональної діяльності системи державного фінансового аудиту у сфері забезпечення економічної безпеки всі недоліки мають бути комплексно усунуті;

– можна виділити такі уніфіковані методи та групи контрольних процедур, застосовні для всіх напрямів державного фінансового аудиту: 1) аналіз фінансового стану підконтрольного суб'єкта; 2) перевірка операцій з коштами державного та місцевих бюджетів; 3) нормативна перевірка; 4) інвентаризація матеріальних цінностей, включаючи грошові кошти та розрахунки; 5) аналіз результатів господарської діяльності підконтрольного суб'єкта на основі критеріїв ефективності; 6) перевірка правильності показників фінансової звітності; 7) метод зустрічних перевірок; 8) метод документальної перевірки; 9) опитування, спостереження; 10) контрольні заміри виконаних робіт / контрольний запуск сировини у виробництво; 11) анкетування посадових осіб

підконтрольного суб’єкта; 12) узагальнення результатів перевірки діяльності підконтрольного суб’єкта. Незважаючи на практичну застосовність уніфікації методів та прийомів здійснення різних видів державного фінансового аудиту, на застосування вищезазначених уніфікованих методів державного фінансового аудиту накладається специфіка конкретних об’єктів перевірки, цілей перевірки та специфіки певного чи іншого виду державного фінансового аудиту. Важливим доповненням і додатковим інструментарієм, що успішно застосовується під час здійсненні державного фінансового аудиту та реалізації його результатів, є економічна експертиза;

– методика перевірки розрахунків підприємства з податків і зборів є конфіденційною, оскільки небажано давати платникам податків можливість заздалегідь підготуватися до окремих перевірочних дій. Тому вона основним чином розглядається в нормативних документах ДПС України з грифом «для службового користування». До того ж вона постійно змінюється й удосконалюється у зв’язку із змінами у структурі та змісті Декларації про податок на прибуток і порядку отримання даних для її заповнення. Фактично податковий аудит є одним з видів аудиту відповідності, який здійснюється податковими органами, і податкові декларації для нього – об’єктом перевірки на відповідність до податкового законодавства.

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Шевчук Олег Анатолійович, Лісовий Андрій Васильович, Проскура Катерина Петрівна,
Міщенко Тетяна Михайлівна, Рябчук Оксана Григорівна, Мацелюх Наталія Петрівна,
Бліхар Марія Миронівна, Коваленко Юлія Михайлівна,
Левченко Олександр Михайлович, Шалімова Наталія Станіславівна,
Таращенко Володимир Анатолійович, Горбунов Олександр Володимирович,
Рубан Наталія Іванівна, Лисеюк Андрій Миколайович,
Кондукова Ельвіра Владиславівна, Савченко Алла Миколаївна,
Салямон-Міхеєва Катерина Дмитрівна, Микитенко Тетяна Владиславівна,
Поснова Тетяна Вікторівна, Білобровенко Тетяна Володимирівна,
Сидоренко Олексій Миколайович, Войтенко Ірина Сергіївна,
Панасюк Ольга Вікторівна, Яремчук Ірина Володимирівна,
Богдан Святослав Володимирович, Гожуловський Сергій Сергійович,
Мельник Станіслав Миколайович

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ

Монографія

Відповідальна за випуск — Д. Ф. Салахова

Редактор — М. М. Грабарчук

Форматування та комп’ютерна верстка — Н. М. Шамардак

Здано до друку 24.06.2020. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 22.5
Тираж 300 примірників. Замовлення № 883.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016