

УДК 336.1.025.12:352]:336.012.7-045.52

Данчевська І.Р.

аспірант кафедри обліку і аудиту,

Львівський національний університет імені Івана Франка

### ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

*У статті досліджено, що всі місцеві бюджети є самостійними, що забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом місцевих органів влади визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети. У статті дано теоретичні основи державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, а також обґрунтовано необхідність його здійснення. Особливо актуальним це стало після набрання чинності Бюджетного кодексу України, у статті 113 якого серед повноважень органів Державної аудиторської служби передбачений контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів. Основними питаннями державного фінансового аудиту є не лише цільове і законне використання коштів, але й необхідність і ефективність управлінських рішень, що приймаються органами виконавчої влади та господарюючих суб'єктів.*

*Ключові слова:* аудит, державний фінансовий аудит, місцеві бюджети, державний фінансовий контроль, Державна аудиторська служба, ревізія.

### ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА ВЫПОЛНЕНИЯ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ

Данчевская И.Р.

*В статье исследовано, что все местные бюджеты являются самостоятельными, что обеспечивается закреплением за ними соответствующих источников доходов бюджета, правом местных органов власти определять направления использования бюджетных средств в соответствии с законодательством Украины, правом соответствующих местных советов самостоятельно и независимо друг от друга рассматривать и утверждать соответствующие местные бюджеты. В статье даны теоретические основы государственного финансового аудита выполнения местных бюджетов, а также обоснована необходимость его осуществления. Особенно актуальным это стало после вступления в силу Бюджетного кодекса Украины, в статье 113 которого среди полномочий органов Государственной аудиторской службы предусмотрен контроль за целевым и эффективным использованием средств государственного и местных бюджетов. Основными вопросами государственного финансового аудита является не только целевое и законное использование средств, но и необходимость и эффективность управленческих решений, принимаемых органами исполнительной власти и хозяйствующими субъектами.*

*Ключевые слова:* аудит, государственный финансовый аудит, местные бюджеты, государственный финансовый контроль, Государственная аудиторская служба, ревізія.

### PERSPECTIVES FOR DEVELOPMENT OF PUBLIC FINANCIAL AUDIT OF LOCAL BUDGET IMPLEMENTATION

Danchevs'ka I.

*All local budgets are independent, secured by securing those appropriate sources of budget revenues, the right of local authorities to determine the directions of using budget funds in accordance with the legislation of Ukraine, the right of local councils to independently and independently review and approve respective local budgets. The article analyzes the theoretical bases of the state financial audit of the implementation of local budgets and substantiates the necessity of its implementation. It became especially relevant after the entry into force of the Budget Code of Ukraine, Article 113 of which, among the powers of the bodies of the State Audit Office, provides for control over the targeted and effective use of state and local budget funds. The main issues of the state financial audit are not only the targeted and lawful use of funds, but the necessity and effectiveness of management decisions taken by executive authorities and business entities.*

*Keywords:* audit, state financial audit, local budgets, state financial control, state audit service, audit.

**Постановка проблеми.** В Україні продовжується формування ефективної системи державного фінансового контролю і приведення його у відповідність до міжнародних стандартів, що вимагає запровадження дієвих форм контролю, які мають на меті попередження фінансових порушень і шахрайства, а також оперативне реагування на них у разі їх вчинення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різні підходи до функціонування державного фінансового контролю досліджувались у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених, а саме досліджено запровадження аудиту ефективності в Україні (П. Германчук, Н. Рубан, Л. Сухарева, І. Дмитренко); висвітлено роль внутрішнього аудиту та його значення в контексті

реформування ДВФК (І. Дрозд, С. Мних, І. Стефанюк, Ю. Фоторанська).

**Постановка завдання.** У статті досліджено теоретичні основи державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, а також обґрунтовано необхідність його здійснення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поряд з ревізіями та перевітками бюджетів широкого застосування набуває така форма контролю виконання місцевих бюджетів, як державний фінансовий аудит.

На відміну від державного фінансового контролю, державний фінансовий аудит не лише фіксує проблеми, але й здатен досліджувати сутність і причини виявлених відхилень, пропонувати рекомендації щодо їх усунення. Такий аудит повинен забезпечувати об'єктивну, незалежну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі, чітко визначати цілі подальшого удосконалення управління суспільством.

Незважаючи на використання у законодавстві України терміна «аудит» у контексті державних фінансів, його зміст залишається невизначеним. Зокрема, у Бюджетному кодексі визначено контрольно-розрахункові органи, що здійснюють аудит на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний кодекс не тільки дає змогу, але й вимагає від державних органів та розпорядників бюджетних коштів здійснення аудиту. Статтею 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлювання незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам Законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил згідно з вимогами користувачів [5].

Відповідно до Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [6].

Натомість Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» визначає державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як форму державного контролю [7].

Державний аудит місцевих бюджетів, що проводиться Державною аудиторською службою, є формою внутрішнього державного фінансового контролю. Тобто місцеві бюджети України знаходяться поза межами незалежного зовнішнього контролю. Однак сьогодні суспільству потрібна незалежна, неупереджена оцінка законності та ефективності виконання місцевих бюджетів.

На нашу думку, доцільно державний фінансовий аудит вважати формою державного фінансового контролю, а його різновидами – державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів, державний фінансовий аудит бюджетних програм (аудит ефективності), державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання, державний фінансовий аудит бюджетних установ.

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата України. Та відповідно до останньої редакції статті 98 Конституції України повноваження Рахункової палати України поширюються лише на контроль за використанням коштів Державного бюджету України [4]. Але це суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних фінансів, що закладені в базових документах INTOSAI – міжнародної професійної організації, що об'єднує вищі органи контролю державних фінансів 189 країн світу. Необхідно зазначити, що Рахункова палата України є повноправним членом INTOSAI з 1998 року, а у статті 18 Лімської декларації (Декларація керівних принципів контролю) зазначено, що всі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того, чи відображені вони у Державному бюджеті, повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів [4].

Під час проведення державного аудиту вивчаються первинні та зведені документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, а також організації внутрішнього фінансового контролю.

Державний аудит виконання місцевих бюджетів (аудит виконання бюджету) – це форма державного фінансового контролю, спрямована на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, а також розробка пропозицій щодо усунення таких причин [2, с. 120].

Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів є такі:

- оцінка стану формування і рівня виконання місцевого бюджету;
- виявлення причин, які негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- окреслення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном, зокрема можливості збільшення обсягів доходів бюджету [1, с. 101].

На практиці найчастіше застосовується ревізія. Втім, цей метод дає змогу виявити кошти, використані не за призначенням, повернути які до місцевого бюджету не завжди можливо. А застосування різних форм попереднього контролю дає змогу не тільки констатувати негативні явища, але й попередити їх виникнення.

Ревізії та перевірки не забезпечують повною мірою бажаний стан фінансової дисципліни, оскільки вони спрямовані в минуле, на дослідження фінансово-господарських операцій і порушень, що мали місце в діяльності підконтрольного суб'єкта в попередніх періодах.

Характеристику державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів наведено у табл. 1.

Фінансовий аудит використання бюджетних коштів охоплює:

- проведення протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, зокрема з використанням баз даних Державного казначейства;

– перевірку використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності ризикових операцій;

– аналіз системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема визначення ефективності його організації;

– підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, виявлених за результатами попередніх етапів;

– надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, дотримання посадовими особами законодавства з фінансових питань, а також повноту врахування пропозицій у ході аудиту.

Усі місцеві бюджети є самостійними, що забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом місцевих органів влади визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одна від одної розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети.

Протягом 2015 року та дев'яти місяців 2016 року проведення ревізій займало більшу частку (близько

94% контрольних заходів) у загальній структурі здійснених контрольних заходів, тоді як державні фінансові аудити займали 3,5% контрольних заходів, а перевірка і моніторинг державних закупівель – 2,5% контрольних заходів.

Водночас у разі встановлення значних фінансових порушень під час проведення інспектування (близько 6 млрд. грн., з яких вагому частку (понад 42%, або близько 2,5 млрд. грн.) становили порушення під час використання бюджетних коштів) рівень відшкодування завданих втрат державі є вкрай низьким (майже 22% виявлених порушень).

Характеристика кількості проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАСУ наведена на рис. 1.

Наведені дані свідчать про дуже низьку кількість місцевих бюджетів, у яких проводився державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів ДАСУ. Позитивна динаміка спостерігалася тільки у 2013 році, коли вдвічі зросла кількість проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАСУ порівняно з 2012 роком. А з 2013 року спостерігається негативна тенденція до зменшення загальної величини перевірених установ і організацій органами

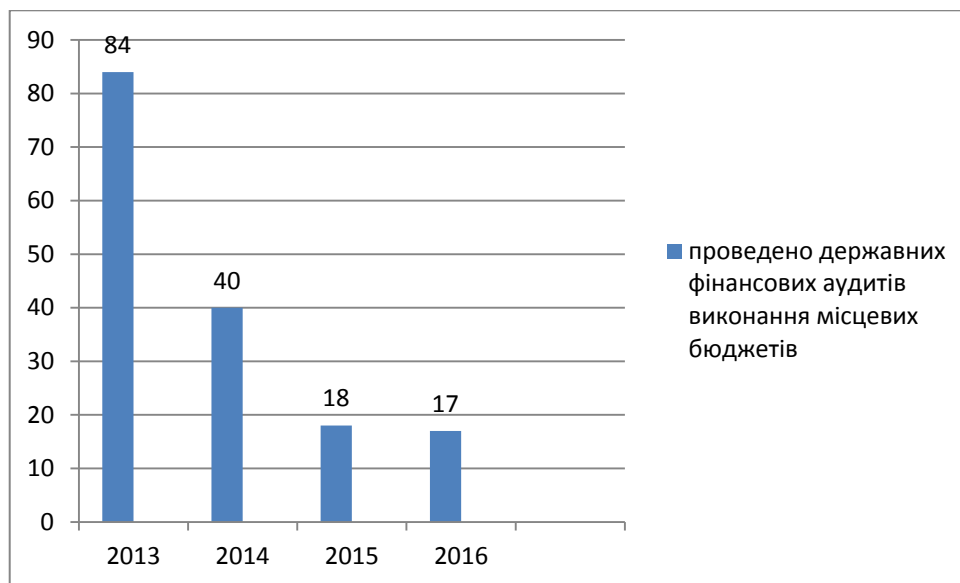


Рис. 1. Характеристика кількості проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАСУ

Джерело: складено автором на основі даних ДАСУ

Таблиця 1. Характеристика державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів

Ознака	Аудит виконання місцевих бюджетів
Нормативний документ	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.
Способи та прийоми аудиту	Прийоми застосовуються залежно від обставин (аналіз, порівняння, анкетування, отримання інформації від третіх осіб).
Процес аудиту (етапи)	1) Підготовка до аудиту; 2) проведення аудиту; 3) реалізація результатів аудиту.
Форма звіту	Аудиторський звіт.
Використання матеріалів аудиту	Аудиторський звіт спрямовується керівнику органу місцевого самоврядування та може бути оприлюднений.

Джерело: складено автором

ДАСУ від 80 до 18 у 2015 році, тобто відбулося зменшення більше ніж у 4 рази. У 2015 році органами ДАСУ було перевірено 18 місцевих бюджетів, а це 0,15% відносно загальної кількості місцевих бюджетів.

Крім того, упродовж січня-грудня 2015 року за результатами державних фінансових аудитів бюджетних програм, місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки загальні обсяги надходжень коштів внаслідок впровадження (врахування) пропозицій та рекомендацій державних аудиторів склали понад 18,9 млн. грн., з яких 1,4 млн. грн. надійшли до державного бюджету; 15,7 млн. грн. – до місцевих бюджетів усіх рівнів; майже 1,8 млн. грн. – безпосередньо суб'єктам господарювання.

Водночас за результатами проведених у 2015 році аудитів органами Держаудитслужби надано понад 1,4 тисячі пропозицій, з яких майже 1,2 тис. враховано (або майже 79,2%), прийнято 343 управлінські рішення.

Звичайно ж, такі результати контролю не можуть бути позитивними. Проблемою є й те, що, за визнанням ДАСУ, проведення повномасштабного аудиту місцевих бюджетів силами контрольних органів неможливо.

На ефективність використання бюджетних коштів вагомий вплив здійснює своєчасне проведення державного фінансового аудиту, який дає змогу:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів на підприємствах, установах, організаціях;
- визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;
- зберегти бюджетні ресурси шляхом здійснення коригуючих заходів;

1. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В. Бугаєнко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – Вип. 4. – С. 100–105.

2. Державний аудит [Л. Дікань, Ю. Голуб, Н. Синюгіна]. – К. : Знання, 2011. – 503 с.

3. Конституція України : Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К. : Преса України, 1997. – 80 с.

4. Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 1 жовтня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

5. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ.

6. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

7. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12 травня 2007 року № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>.

E-mail: Ira.Kuhar9@gmail.com

– посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Потребу в державному фінансовому аудиті виконання місцевих бюджетів підтверджують непоодинокі факти наявності порушень стосовно законного і ефективного використання бюджетних коштів та невиконання посадовими особами підконтрольних об'єктів пропозицій щодо їх усунення.

У зв'язку з низькою кількістю проведених державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів ДАСУ і з негативною тенденцією до їх зменшення протягом останніх років необхідно чітко визначити критерії та процедури вибору об'єктів державного фінансового аудиту.

За ступенем формування суспільної думки громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи звітуватися.

Ми вважаємо, що найкращим було б створення в системі управління належних інформаційних систем (наприклад, сайт міських, обласних рад) з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, практика вказує на доцільність та високу ефективність контролю місцевих бюджетів за поєднання двох форм, а саме аудита 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 із 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.