

**Лисяк Л.В.**

доктор економічних наук, професор,  
Університет митної справи та фінансів

## **АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ ДІЯЛЬНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ НАФТОГАЗОВИХ КОРПОРАЦІЙ**

*У статті досліджено роль державного фінансового контролю як складової державної фінансової політики України. Проаналізовано ефективність чинної системи державного фінансового контролю на прикладі діяльності національних нафтогазових корпорацій України. Визначено, що, незважаючи на прийняття євроінтеграційного законодавства, все ще потребують вдосконалення методи державного фінансового контролю національних нафтогазових корпорацій України. Це сприятиме підвищенню дієвості державної фінансової політики України.*

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, внутрішній аудит, фінансова звітність, національна нафтогазова корпорація, фінансова політика, бюджетний дефіцит.

*В статье исследована роль государственного финансового контроля как составляющей государственной финансовой политики Украины. Проанализирована эффективность действующей системы государственного финансового контроля на примере деятельности национальных нефтегазовых корпораций Украины. Определено, что, несмотря на принятие евроинтеграционного законодательства, все еще требуют совершенствования методы государственного финансового контроля национальных нефтегазовых корпораций в Украине. Это будет способствовать повышению действенности государственной финансовой политики Украины.*

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, внутренний аудит, финансовая отчетность, национальная нефтегазовая корпорация, финансовая политика, бюджетный дефицит.

## **Lysiak L.V. ANALYSIS OF THE STATE FINANCIAL CONTROL SYSTEM IN UKRAINE EFFICIENCY IN CONTEXT OF NATIONAL OIL & GAS CORPORATIONS ACTIVITIES**

*In today's conditions of national economy instability and budget deficit, it's extremely necessary to improve the state financial policy aimed to increase the state budget resources use efficiency. The purpose of the article is to analyze the effectiveness of public financial control, as a component of domestic financial policy, in particular the oil and gas national corporations, whose annual financing may have a negative impact on the state budget deficit of Ukraine. It is shown that there is a significant duplication of the functions of Accounting Chamber of Ukraine and State Audit Office of Ukraine. They are subjects of the state financial control implementation in Ukraine, which actually causes control measures on the same object and generally leads to a low efficiency of the state financial control system. The necessity of the state controlling bodies' power legislative separation regarding carrying out control measures in the financial sphere (first of all, Accounting Chamber and State Audit Office of Ukraine) is proved. At the same time, the practical absence of methods, mechanisms and instruments for the implementation of sanctions on offenses was revealed. The analysis of the effectiveness of the state financial control of national oil and gas corporations does not cover the entire spectrum of such a category of business entities. Therefore, the analysis of the use of budget funds for the purpose of Naftogaz of Ukraine NJSC financial and economic activity, as the largest national oil and gas corporation, is often carried out superficially. Such an approach by Accounting Chamber of Ukraine is largely justified, but control measures of State Audit Office duplicate the Naftogaz of Ukraine NJSC financial statements findings (this is the level of entity's internal audit). Results of the audit by State Audit Office should reflect a thorough analysis and a broader toolkit on activities not only Naftogaz of Ukraine NJSC, as a parent company, but also separately its subsidiaries. The foregoing explains the situation, that during the financial system of Ukraine greatest destabilization (2013-2014), the highest volumes of financial violations were detected, the number of illegal and non-targeted losses, the lack of cash and material assets, etc. has increased. However, state financial control entities have not considered increased financial crime general trends and failed to take timely preventive actions.*

**Key words:** state financial control, internal audit, financial reporting, national oil and gas corporation, financial policy, budget deficit.

**Постановка проблеми.** Державний фінансовий контроль впливає на функціонування системи державних фінансів та діяльність суб'єктів господарювання, що використовують бюджетні кошти. До останніх відносяться також державні корпорації нафтогазового сектору, діяльність яких вимагає щорічного значного бюджетного фінансування, що значно звужує можливості бюджетної політики, безпосередньо впливаючи на дефіцитність державних фінансів.

Тому державний фінансовий контроль є однією з ключових складових фінансової політики України, а забезпечення ефективності діяльності національних нафтогазових корпорацій виокремлює одне з ключових завдань державного фінансового контролю, що полягає у захисті державних інтересів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика здійснення державного фінансового контролю досліджувалася в наукових працях вітчизняних науковців, серед яких слід назвати таких, як В.Д. Базилевич, О.І. Барановський, З.С. Варналій, О.Д. Василік, І.К. Дрозд, Т.Т. Ковальчук, В.І. Кравченко, І.О. Луніна, І.О. Лютий, А.І. Мярковський, В.І. Невідомий, Ю.Б. Слободяник, І.Б. Стефанюк, В.М. Федосов, С.І. Юрій.

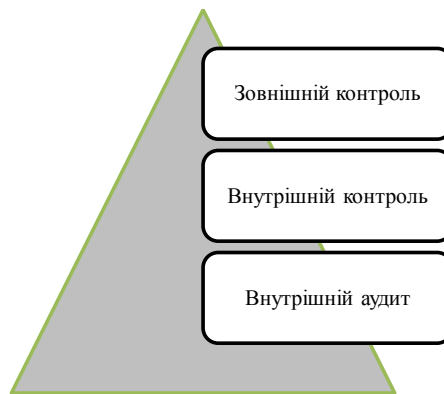
Незважаючи на значні напрацювання фінансової науки щодо виконання державою контрольних функцій з метою підвищення ефективності фінансової політики України, залишились невирішеними питання аналізу ефективності державного фінансового контролю в контексті діяльності національних корпорацій України. У сучасних умовах нестабільного фінансового стану національної економіки та дефіциту бюджетних ресурсів вкрай необхідним є вдосконалення державної фінансової політики, спрямованої на підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів держави.

**Мета статті** полягає в аналізі ефективності державного фінансового контролю як складової вітчизняної фінансової політики, зокрема національних корпорацій нафтогазового сектору, щорічне фінансування яких

може спричинювати негативний вплив на дефіцит державного бюджету України.

**Виклад основного матеріалу.** У 2017 р. Верховною Радою України прийнято два закони з так званого євроінтеграційного пакета, що насамперед мають на меті вдосконалення системи державного фінансового контролю. Зокрема, внесені зміни до чинного Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнято новий Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» [2; 3]. Тим самим на законодавчому рівні чинну модель державного фінансового контролю в Україні приведено у відповідність до європейської моделі функціонування державного фінансового контролю, зокрема щодо впровадження та розвитку аудиту державних фінансів як нової прогресивної форми державного фінансового контролю та чинної практики правового регулювання господарських відносин.

Вітчизняна економічна наука розглядає систему державного фінансового контролю в Україні як трирівневу модель, у якій найвищим рівнем контролю є державний зовнішній контроль (рис. 1).



**Рис. 1. Структура чинної моделі державного фінансового контролю в Україні**

*Джерело: складено автором на основі джерела [6, с. 6]*

Незважаючи на те, що у вітчизняному законодавстві досі не закріплено статус

вищого органу аудиту, Рахункова палата України здійснює державний (зовнішній) фінансовий контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [1].

В контексті державного фінансового контролю національних нафтогазових корпорацій відзначимо, що Рахунковою палатою України постійно контролюється одне з ключових питань, а саме державна підтримка енергетичного потенціалу, промисловості та виробничої інфраструктури.

З 2011 р. поступово змінювались пріоритети державного фінансового контролю, а з ними виникали нові суперечності, що супроводжували розвиток вітчизняного нафтогазового комплексу. Варто зауважити, що державний фінансовий контроль охоплював заходи, спрямовані на виявлення правопорушень в усьому енергетичному секторі України, спеціально не виокремлюючи нафтогазовий комплекс (табл. 1).

Щодо діяльності національних нафтогазових корпорацій України, то тут особливу роль відігравала діяльність НАК «Нафтогаз України», що залишається вагомою. За висновками Рахункової палати, викладеними в Рішенні «Про результати аналізу ефективності управління об'єктами державної власності органами державного управління» від 19 грудня 2017 р. № 26-7 [8], встановлено, що наявний стан управління об'єктами державної власності залишається таким, що не відповідає потребам економіки України та потребує вдосконалення. Зазначене зумов-

лене розпорошеністю функцій управління цими об'єктами між уповноваженими державними органами, до сфери управління яких вони належать, а також відсутністю ефективного та скоординованого механізму реалізації повноважень Фондом державного майна та Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, на яке чинним законодавством покладено завдання формування та реалізації державної політики у цій сфері.

Більшість суб'єктів господарювання державного сектору економіки є збитковою та не забезпечує виконання затверджених їм фінансових планів. Так, у 2016 р. порівняно з 2013 р. частка прибуткових підприємств, які перебували у сфері управління Міністерства економічного розвитку України (далі – Мінекономрозвитку України), скоротилася з 72,3% до 24,2% (81 і 34 підприємства відповідно) внаслідок передачі до сфери управління Мінекономрозвитку України суб'єктів господарської діяльності, підвідомчих реорганізованому під час оптимізації Міністерству промислової політики, яке з моменту створення в грудні 2012 р. так і не розпочало своєї діяльності.

Належних заходів щодо поліпшення діяльності або ліквідації безнадійно збиткових підприємств з боку Мінекономрозвитку України як уповноваженого державного органу впродовж 2013–2016 рр. не вживалося.

Щодо другого рівня системи державного фінансового контролю, то тут науковці відзначають зарубіжний досвід [5, с. 192], який свідчить про те, що значних успіхів у своїй діяльності досягають суб'єкти господарю-

Таблиця 1

**Динаміка виявлених бюджетних порушень та неефективного управління використанням коштів за напрямом «Державна підтримка промисловості, енергетичного потенціалу, транспортної системи, системи зв'язку, житлово-комунального господарства», %**

Показник	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Частка порушень бюджетного законодавства	8,20	13,60	10,60	12,18	41,41	51,06
Частка неефективного управління та використання бюджетних коштів	29,30	26,30	9,50	16,31	4,40%	0,37

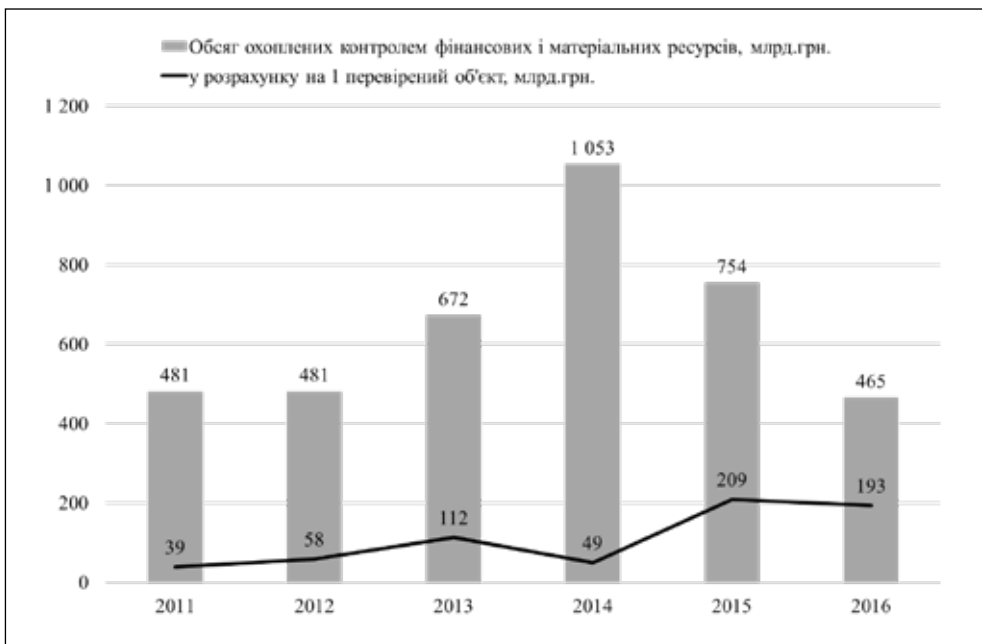
*Джерело: складено автором за інформацією, представленою у звітах Рахункової палати України за 2011–2016 рр.*

вання державного сектору в тих країнах, які провели модернізацію контролю та запровадили принципово нову модель державного внутрішнього фінансового контролю, що передбачає наявність у системі управління діяльністю суб'єктів господарювання розвинутої та якісної системи внутрішнього контролю, що базується на відповідальності керівника та управлінській підзвітності, в якій важливу роль відіграє внутрішній аудит.

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» Державною аудиторською службою України (до 2015 р. – Державна фінансова інспекція України) здійснюється державний внутрішній фінансовий контроль, який дає змогу простежити обсяги охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів, а також проаналізувати ефективність їх використання національними нафтогазовими корпораціями України.

Впродовж 2013–2015 рр. органами Державної аудиторської служби України щороку охоплювалось контролем в середньому 826,5 млрд. грн. фінансових та матеріальних ресурсів, у 2016 р. перевірено використання майже 465,4 млрд. грн. У розрахунку на один перевірений об'єкт відповідний показник збільшився в 1,7 разів, а саме з 112,4 млн. грн. у 2013 р. до 193,3 млн. грн. у 2016 р. (рис. 2) [7].

У вітчизняній моделі державного фінансового контролю на найнижчому рівні виокремлюється внутрішній аудит. З огляду на новітні зміни до законодавства, що регулює відносини щодо здійснення державного фінансового контролю, а саме згідно з вимогами ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність», великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на вже наявну ревізійну комі-



**Рис. 2. Динаміка обсягів охоплених Державною аудиторською службою України фінансових і матеріальних ресурсів за 2011–2016 рр.**

*Джерело: складено автором на основі Звіту про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2016 р. [7]*

сію чи наглядову раду. Інші підприємства, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремих підрозділ органу управління або на наглядовий орган.

В контексті аналізу ефективності системи державного внутрішнього фінансового контролю національних нафтогазових корпорацій насамперед варто зупинитися на результатах внутрішнього аудиту найбільшого підприємства нафтогазового сектору, власником якого є держава.

Так, за підсумками 2016 р. проведено державний фінансовий аудит окремих господарських операцій НАК «Нафтогаз України». Проаналізовані вище результати аналізу Рахункової палати України продемонстрували, що діяльність цієї національної нафтогазової корпорації істотно впливає на фінансову систему України. Згідно з підсумками 2016 р. НАК «Нафтогаз України» за результатами фінансово-господарської діяльності отримала прибуток на суму 26,5 млрд. грн. За підсумками 2015 р. компанія продемонструвала збитковий результат в сумі 27,7 млрд. грн. [4].

У висновках Аудиторського звіту НАК «Нафтогаз України», наданого Державною аудиторською службою України [4], доходи компанії у 2016 р. зросли на 45,5% порівняно з 2015 р. Насамперед зростання забезпечено доходами від реалізації продукції, що обумовлено зростанням рівня цін на постачання природного газу та збільшення обсягів транзиту природного газу.

За аналогічний період витрати НАК «Нафтогаз України» зросли лише на 0,15% порівняно з 2015 р., що стало визначальним чинником забезпечення прибутковості компанії за підсумками звітного року.

Більша частина ризиків, виявлених під час проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій у НАК «Нафтогаз України», зумовлена прийняттям неефективних управлінських рішень щодо використання державних коштів та майна, що спричинило недоотримання суб'єктом господарювання державного сектору еконо-

міки фінансових ресурсів, непродуктивне та незаконне їх витрачання.

Основними недоліками діяльності НАК «Нафтогаз України», що виявлені Державною аудиторською службою України за результатами проведення державного фінансового аудиту за 2016 р., є:

- порушення вимог Господарського кодексу України, зумовлене затвердженням фінансового плану як основного фінансового документа наприкінці звітної періоду; в результаті компанія інвестувала у створення основних засобів та нематеріальних активів лише 12% планових показників, що не сприяло розвитку підприємства.

- прийняття неефективних управлінських рішень керівництвом компанії щодо використання коштів та майна, що могло призвести (або призводило) до їх незаконного (зайвого) використання.

- порушення вимог законодавства під час реалізації природного газу.

- прийняття іноді неефективних управлінських рішень щодо використання коштів, які спрямовувались на поповнення статутних внесків дочірніх підприємств.

- порушення порядку проведення інвентаризацій в компанії, що приводило до завищення в обліку активів та викривлення інформації у фінансовій звітності [4].

**Висновки.** Підсумовуючи діяльність Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України, які є суб'єктами здійснення державного фінансового контролю в Україні, стверджуємо, що відбувається суттєве дублювання їх функцій, що фактично спричиняє вжиття контрольних заходів щодо одного й того ж об'єкта та приводить загалом до низької ефективності системи державного фінансового контролю в країні. Видається необхідним законодавче розмежування повноважень державних контролюючих органів щодо вжиття контрольних заходів у фінансовій сфері (перш за все, Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України).

Водночас чітко спостерігається відсутність методів, механізмів та інструмен-

тів здійснення санкцій щодо виявлених правопорушень.

Аналіз ефективності державного фінансового контролю національних нафтогазових корпорацій не охоплює весь спектр такої категорії суб'єктів господарювання, часто зводяться до поверхневого аналізу використання бюджетних коштів з метою здійснення фінансово-господарської діяльності НАК «Нафтогаз України» як найбільшої національної нафтогазової корпорації. Якщо такий підхід з боку Рахункової палати України здебільшого є виправданим, то контрольні заходи Державної аудиторської служби дублюють висновки фінансової звітності НАК «Нафтогаз України», що є рівнем внутрішнього аудиту самого суб'єкта господарювання. Результати перевірки Державною аудиторською службою мають відобра-

жати більш ґрунтовний аналіз та ширший інструментарій щодо діяльності не тільки НАК «Нафтогаз України» як материнської компанії, але й її дочірніх підприємств.

Це пояснює ситуацію, що в умовах найбільшої дестабілізації фінансової системи України (2013–2014 рр.) виявлено найбільші обсяги фінансових правопорушень, зростає кількість виявлених незаконних та нецільових втрат, недостач грошових коштів та матеріальних цінностей тощо. Водночас суб'єктами державного фінансового контролю не було враховано загальних тенденцій збільшення фінансових правопорушень, не вжито своєчасних заходів для їх запобігання, що потребує вдосконалення інституційних механізмів державного фінансового контролю та є перспективою подальших досліджень.

#### Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій Публічного акціонерного товариства «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»» за період з 1 січня 2016 р. по 31 грудня 2016 р. / Державна аудиторська служба України. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=131451>.
5. Владимирова Н.П. Науково-методичний підхід до впровадження внутрішнього аудиту в систему забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Бізнес Інформ. 2016. № 9. С. 191–197. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2016\\_9\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_9_30).
6. Андреев П.П., Чечуліна О.О., Тайнен ван Ян, Тимохін М.Г. та ін. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід. Київ: Кафедра, 2012. 183 с.
7. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2016 рік (I том) / Державна аудиторська служба України. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=132181>.
8. Про результати аналізу ефективності управління об'єктами державної власності органами державного управління: Рішення від 19 грудня 2017 р. № 26-7 / Рахункова палата України. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16754182/R\\_RP\\_26-7\\_2017.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16754182/R_RP_26-7_2017.pdf?subportal=main).