

**САМСІН Р. І.,**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри приватноправових  
дисциплін  
(Київський міжнародний університет)

УДК 347.73:351.86

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-5-1-34>

## ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВИТРАТАМИ НА НАЦІОНАЛЬНУ ОБОРОНУ

У статті досліджено правові аспекти фінансового контролю за витратами на національну оборону. Встановлено, що фінансовий контроль за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону, є позавідомчим і внутрівідомчим. Виокремлено підстави здійснення позавідомчого контролю Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України. Досліджено способи здійснення фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону Рахунковою палатою України. Акцентовано увагу на відмінностях фінансового аудиту бюджетних програм, який проводить Державна аудиторська служба, та аудиту ефективності, який проводить Рахункова палата України. Розглянуто особливості проведення внутрівідомчого контролю, який перебуває в компетенції Міністерства оборони України. Охарактеризовано підстави здійснення такого контролю. Висловлено аргументи щодо дії принципу відкритості внутрішнього аудиту. На підставі аналізу діяльності Аудиторської палати України та Державної аудиторської служби щодо здійснення контрольних заходів за використання бюджетних коштів, виділених на національну оборону, зроблено висновок про несистематичне його проведення та охоплення таким контролем незначної кількості бюджетних програм. Обґрунтовано доцільність визначення на нормативному рівні обов'язкового проведення фінансових перевірок використання бюджетних коштів, виділених на національну оборону, які охоплюють більше половини витрат таких коштів не рідше одного разу на рік, і забезпечення належної взаємодії між органами державного фінансового контролю в окресленій сфері.

**Ключові слова:** витрати, національна оборона, державний бюджет, Міністерство оборони України, Рахункова палата України, Державна аудиторська служба, фінансовий контроль, аудит ефективності, фінансовий аудит бюджетних програм.

The article explores the legal aspects of financial control over spending on national defense. It has been established that the financial control over the spending of budgetary resources allocated for national defense is ex officio and interdepartmental. The reasons for extracurricular control by the Accounting Chamber of Ukraine and the State Audit Service of Ukraine were singled out. The ways of exercising financial control over the spending of budget funds allocated for national defense by the Accounting Chamber of Ukraine are investigated. Attention is drawn to the differences between the financial audit of budget programs conducted by the State Audit Office and the performance audit conducted by the Accounting Chamber of Ukraine. The peculiarities of carrying out internal control, which is within the competence of the Ministry of Defense of Ukraine, are considered. The reasons for exercising such control are described. Arguments about the principle



of openness of internal audit were expressed. Based on the analysis of the activity of the Audit Chamber of Ukraine and the State Audit Service on the implementation of control measures for the use of budget funds allocated for national defense, it is concluded that it is not systematically carried out and the coverage of such control by a small number of budget programs. The expediency of determining, at the regulatory level, the compulsory conduct of financial audits of the use of budget funds allocated for national defense, which cover more than half of the expenditures of such funds at least once a year, and to ensure proper interaction between the public financial control bodies in the specified area is substantiated.

**Key words:** *expenditures, national defense, state budget, Ministry of Defense of Ukraine, Accounting Chamber of Ukraine, State Audit Office, financial control, performance audit, financial audit of budget programs.*

**Вступ.** Реалії сьогодення зумовлюють необхідність зосередження значних зусиль задля належного забезпечення діяльності оборонного комплексу України. Звісно, підготовка військовослужбовців, оснащення їх сучасною зброєю та військовою технікою, матеріальною базою вимагають витрачання значного обсягу бюджетних коштів та їх раціонального та ефективного витрачання. Доводиться констатувати про наявність фактів зайвого витрачання коштів унаслідок оплати завищених обсягів і вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів та інших фактів неефективного використання державних коштів, фактів порушення фінансового законодавства в процесі їх витрачання. Вплив таких дестабілізуючих факторів вимагає наявності належного державного контролю в окресленій сфері.

Правові засади державного контролю за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону, представлені Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [1], Законом «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 р. № 576-VIII [2] та іншими. Аналіз норм щодо здійснення контролю за бюджетними коштами, які призначені для забезпечення національної оборони країни, дає підстави констатувати необхідність їх удосконалення, адже значна частина норм потребує уточнення та деталізації, подекуди має місце неузгодженість між ними. Це стосується, насамперед, законодавчого визначення підстав проведення контрольних заходів, узгодженості дії контролюючих органів тощо.

У науковій літературі дослідженню державного контролю за витрачанням бюджетних коштів приділяли увагу О.Ф. Андрійко, Ю.Г. Барабаш, О.П. Гетманець, Р.О. Єна, Л.М. Касьяненко, О.А. Кузьменко, П.П. Латковський, Я.І. Лин, В.Ф. Піхоцький тощо. При цьому комплексне дослідження правових аспектів фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону, не проводилось. Викладене свідчить про актуальність обраної теми наукової роботи.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування пропозиції щодо фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону.

**Результати дослідження.** Державний контроль за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону, є позавідомчим і внутрівідомчим. Повноваженнями щодо здійснення позавідомчого контролю наділені Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України. Проведення внутрівідомчого контролю перебуває в компетенції Міністерства оборони України. Розглянемо особливості здійснення зазначеного контролю кожним із цих органів.

Органом, який забезпечує позавідомчий парламентський контроль, є Рахункова палата України. Головним завданням діяльності Рахункової палати України є здійснення контролю за використанням коштів державного бюджету шляхом проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів (ч. 1 ст. 1, ч. 2 ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 р. № 576-VIII) [2].

Варто зазначити, що ключова відмінність фінансового аудиту від аудиту ефективності полягає в меті його проведення: метою проведення аудиту ефективності є оцінка економічності,



ефективності та результативності діяльності підконтрольного суб'єкта та реалізації ними державних програм, надання рекомендацій щодо їх поліпшення, а метою фінансового аудиту – оцінка достовірності та правильності фінансового обліку та звітності, встановлення їх відповідності чинному законодавству. Отже, кожен із видів аудиту є важливим і може мати місце. У зв'язку із цим набувають значення підстави проведення таких заходів контролю. Наприклад, підставою для здійснення будь-якого із заходів контролю Рахунковою палатою України є плани роботи, підставою для позапланових заходів – рішення Рахункової палати України про проведення таких заходів, фактичною підставою для прийняття яких є пропозиції про їх проведення Президента України, Верховної Ради України та її комітетів, депутатські запити та звернення (ст. 27 Закону України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 р. № 576-VIII) [2].

Варто звернути увагу, що в чинному законодавстві відсутні норми, які вимагають обов'язкового включення до плану Аудиторської палати України заходів щодо проведення контролю за витрачанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону. Дослідження планів роботи Рахункової палати України за останні 5 років свідчить про таке: 1) у 2015 р. такі заходи не планувались; 2) у 2016 р. було заплановано проведення таких аудитів ефективності використання бюджетних коштів, виділених Міністерству оборони України: а) на створення Єдиної автоматизованої системи управління Збройних Сил України; б) на матеріально-технічне забезпечення Збройних Сил України в умовах проведення АТО; в) на закупівлю, розроблення і модернізацію озброєння та військової техніки; 3) у 2017 р. було заплановано проведення тільки аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених Міністерству оборони України на підготовку військових фахівців у вищих навчальних закладах, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів; 4) у 2018 р. було заплановано проведення аудиту ефективності: а) використання бюджетних коштів, виділених на забезпечення діяльності Головного управління розвідки Міністерства оборони України; б) використання бюджетних коштів, виділених Міністерству оборони України на будівництво (придбання) житла для військовослужбовців Збройних Сил України; 5) у 2019 р. заплановано проведення двох аудитів ефективності використання бюджетних коштів, виділених Міністерству оборони України: а) на забезпечення живучості та вибухопожежобезпеки арсеналів, баз і складів озброєння, ракет і боєприпасів Збройних Сил України; б) на створення виробництва боєприпасів та озброєння [3–6].

Отже, слід вказати на факт проведення Аудиторською палатою України тільки аудитів ефективності, при цьому проведення таких заходів є вибіркоким і несистематичним. Водночас проведення таких заходів є результативним, про що, наприклад, свідчить Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству оборони України на будівництво (придбання) житла для військовослужбовців Збройних Сил України, із якого вбачаються факти виявлення протиправного використання бюджетних коштів для придбання житла військовослужбовцями [7].

І.О. Шевченко зазначає, що «найбільш характерними за обсягами виявлених Рахунковою палатою України фінансових порушень у 2011–2016 рр., що супроводжують виконання бюджетних програм, є такі: планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав; використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку» [8, с. 10].

Отже, надання Аудиторською палатою України переваги саме аудиторам ефективності заслугоує на підтримку, адже саме цей спосіб контролю дає змогу пересвідчитись у досягненні очікуваних результатів від витрат бюджетних коштів, зокрема, на національну оборону. Як слушно зазначає У.Б. Бережницька, цільове використання коштів у межах бюджетної програми не обов'язково забезпечить ефективність їх використання [9, с. 45].

Наступним органом, який наділений контролюючою функцією щодо використання бюджетних коштів, виділених на національну оборону, є Державна аудиторська служба



України. Контроль реалізується службою через проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та інспектування у формі ревізії.

Підставою проведення позапланової ревізії є відповідне рішення суду та наявність підстав, які закріплено в ч. 5 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [1]. Підставою проведення фінансового аудиту виконання бюджетної програми та планового інспектування у формі ревізії є план проведення заходів державного фінансового контролю, затверджений у встановленому порядку та погоджений із Міністром Кабінету Міністрів України. На офіційному сайті Державної аудиторської служби України такі плани не оприлюднено, проте є інформація про проведення впродовж січня 2019 р. 96 ревізій та 32 державних фінансових аудитів, за результатами завершених заходів на 90 підприємствах, установах і організаціях всіх форм власності виявлено фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 125,9 млн гривень [10]. Наведені факти вкотре підкреслюють важливість проведення контрольних заходів.

Щодо вищенаведених заходів контролю у науковій літературі висловлюються зауваження. Зокрема, В.В. Поліщук уважає, що однією із проблем проведення позавідомчого контролю є дублювання функцій між Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України в частині проведення фінансового аудиту бюджетних програм та аудиту ефективності [11, с. 147].

Про наявність такої проблеми стверджує і М.О. Холошин, який з огляду на те, що неодноразові перевірки тих самих підконтрольних суб'єктів із однакових питань за однаковий період різними контрольними органами призводять до неефективного використання бюджетних коштів пропонує позбавити Державну аудиторську службу України повноважень здійснення внутрішнього державного аудиту [12]. Маловірогідним є те, що проведення аудитів може заважати ефективному використанню бюджетних коштів, водночас це може дестабілізувати роботу підконтрольних суб'єктів.

Варто зауважити, що Державна аудиторська служба наділена повноваженням проведення фінансового аудиту бюджетної програми загалом, тоді як Рахункова палата України має право проводити аудит ефективності тільки окремих аспектів таких програм, доказом чого є наявні заходи контролю у плані її роботи на 2019 р. Водночас це дійсно не виключає дублювання функцій і свідчить про нагальну необхідність унеможливлено виникнення таких ситуацій, що варто досягти шляхом узгодження їхньої дії в процесі планування контрольних заходів.

Внутрівідомчий (внутрішній) контроль за використанням державних коштів, які виділені на національну оборону країни, забезпечують структурні підрозділи Міністерства оборони України та Генерального штабу Збройних Сил, органи військового управління, військові частини (установи).

Відповідно до п. 1.7 Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками, який затверджено Наказом Міністерства оборони України від 2 квітня 2019 р. № 145, система внутрішнього контролю в установі складається з таких елементів: управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг. Варто зазначити, що контроль у формі управління ризиками може проводитися як аудит відповідності, фінансовий аудит, аудит ефективності [13].

На відміну від позавідомчого контролю, періодичність проведення внутрівідомчого контролю певним чином врегульована на законодавчому рівні. Наприклад, відповідно до п.п. 2.5–2.7 Стандартів внутрішнього аудиту, який затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247, періодичність та інші критерії відбору об'єктів для проведення планових внутрішніх аудитів визначаються підрозділом внутрішнього аудиту із урахуванням необхідних обсягів робочого часу на їхнє проведення та завантаженості працівників підрозділу внутрішнього аудиту; до плану не включаються внутрішні аудити за тією самою темою (з тих самих питань і за той самий період), за якою було проведено внутрішній аудит підрозділом внутрішнього аудиту та з моменту проведення яких пройшло



менше ніж один календарний рік [14]. Такий підхід заслуговує на підтримку, адже є оптимальним із урахуванням кількості його елементів.

Водночас Міністерство оборони України та його структурні підрозділи не забезпечують розміщення на сайті планів проведення заходів внутрішнього контролю. М. Барігіна щодо цього зауважує, що міжнародні та національні стандарти вимагають забезпечення конфіденційності інформації щодо внутрішніх аудитів, що зумовлено його специфікою – призначенням тільки для внутрішнього використання керівництвом у процесі прийняття управлінських рішень або рішень про притягнення винних до матеріальної або дисциплінарної відповідальності [15]. Таке твердження заслуговує на підтримку. Ба більше, щороку починаючи з 2020 р. до 1 лютого Міністерство оборони подає Міністерству фінансів України звіт про стан організації та здійснення внутрішнього контролю (п. 10 Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062) [16].

Зважаючи на важливість здійснення позавідомчого контролю, доцільно звернути увагу на несистематичне його проведення та охоплення таким контролем незначної кількості бюджетних програм. Наприклад, план проведення контрольних заходів Рахунковою палатою України на 2019 р. свідчить про проведення аудиту ефективності тільки однієї державної програми за їхньої загальної кількості 6. На необхідність проведення досить великої кількості перевірок, тобто такої кількості, щоб їх проведення забезпечило можливість зробити висновки про правильне управління фінансовими ресурсами, наголошувалось і Конгресом Міжнародної організації Вищих контрольних органів у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [17].

При цьому ч. 2 та 3 ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» закріплено тільки вимогу про можливість проведення планової виїзної ревізії не частіше одного разу на календарний рік і заборону проведення позапланової ревізії частіше одного разу на квартал [1]. Г.Г. Ерко слушно зазначає, що наведена норма законодавства допускає проведення планової ревізії і один раз на 5–10 років [18, с. 162]. Такий підхід до організації контролю за витратами бюджетних коштів на національну оборону є недопустимим з огляду на обсяг видатків, які виділяються з державного бюджету на національну оборону, що становить не менше 3 % ВВП, та реалії сьогодення, які свідчать про чисельні порушення законодавства та зловживання в цій сфері. Вважаємо, що саме через систематичність здійснення контролю в окресленій сфері не досягаються належні результати його здійснення.

**Висновки.** Вищенаведене дає підстави стверджувати про доцільність визначення на нормативному рівні обов'язкового проведення фінансових перевірок використання бюджетних коштів, виділених на національну оборону, які охоплюють більше половини витрат таких коштів не рідше одного разу на рік та забезпечення належної взаємодії між органами державного фінансового контролю в окресленій сфері.

Переконані, що тільки систематичне здійснення державного фінансового контролю за витратанням бюджетних коштів, виділених на національну оборону, дасть змогу своєчасно виявляти порушення законодавства у відповідній сфері та факти неефективного використання таких коштів, вживати заходи їх усунення та запобігання. Саме в такий спосіб контролю за витратами на національну оборону можна підвищити її рівень.

#### Список використаних джерел:

1. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 110.
2. Про Рахункову палату : Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради*. 2015. № 36. Ст. 360.
3. План роботи Рахункової палати України на 2016 р. : Рішення Рахункової палати від 1 грудня 2015 р. № 10-7. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Plan/?id=457>.



4. План роботи Рахункової палати України на 2017 р. : Рішення Рахункової палати від 6 жовтня 2016 р. № 20-1. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Plan/?id=343>.
5. План роботи Рахункової палати України на 2018 р. : Рішення Рахункової палати від 10 липня 2018 р. № 17-4. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Plan/?id=101>.
6. План роботи Рахункової палати України на 2019 р. : Рішення Рахункової палати від 29 листопада 2018 р. № 30-8. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Plan/?id=440>.
7. Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству оборони України на будівництво (придбання) житла для військовослужбовців Збройних Сил України : Рішення Рахункової палати від 12 червня 2018 р. № 14-1. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=133>.
8. Шевченко І.О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків, 2018. 20 с.
9. Бережницька У.Б. Ефективність бюджетних програм фінансово-кредитної підтримки малого підприємництва. *Вісник КНТЕУ*. 2010. № 1. С. 44–58.
10. Інформація за результатами діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управління в областях у січні 2019 р. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146944>.
11. Поліщук В.В. Напрями удосконалення системи державного фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту. *Публічне управління: теорія та практика*. 2014. Вип. 1. С. 145–149. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pubupr\\_2014\\_1\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pubupr_2014_1_24).
12. Холошин М.О. Вищим органом аудиту публічних фінансів має стати Рахункова палата. URL: [http://blogs.lb.ua/matviy\\_kholoshyn/297382\\_vishchim\\_organom\\_auditu\\_publichnih.html](http://blogs.lb.ua/matviy_kholoshyn/297382_vishchim_organom_auditu_publichnih.html).
13. Про затвердження Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками : Наказ Міністерства оборони України від 2 квітня 2019 р. № 145 URL: [http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr\\_control/n145\\_020419.pdf](http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/n145_020419.pdf).
14. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
15. Карпюк Г. Аудитор Міністерства оборони Марина Бариніна: Аудит не можна вимірювати кількістю «посадок». URL: <http://www.mil.gov.ua/ministry/zmi-pro-nas/2019/01/31/auditor-mou-marina-barinina-audit-ne-mozhna-vimiryuvati-kilkisty-posadok>.
16. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-p#n17>.
17. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів від 1 січня 1977 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
18. Єрко Г.Г. Правове регулювання надання державної фінансової підтримки в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Держ. НДІ М-ва внутр. справ України. Київ, 2016. 19 с.

