

УДК 336.225.674:339.564(477)

**БАРАНЮК Юрій,**

голова Наукового товариства студентів, аспірантів,  
докторантів та молодих вчених Київського національного  
торговельно-економічного університету, бухгалтер-ревізор департаменту аудиту  
міжнародної аудиторсько-консалтингової компанії *Baker Tilly Ukraine*

## ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ЕКСПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В УКРАЇНІ

*Розглянуто стан експортних операцій в Україні. Досліджено зміни їх обсягу та динаміку податкових надходжень із експорту до зведеного бюджету. Визначено особливості імплементації міжнародно-правових актів в національне законодавство, що регулюють питання державного аудиту експорту та організаційної взаємодії вищого органу державного фінансового аудиту з учасниками зовнішньоекономічних операцій з експорту продукції в Україні.*

*Ключові слова:* зовнішня торгівля, експортні операції, податкові надходження, зведений бюджет, державний фінансовий аудит.

*Баранюк Ю. Государственный финансовый аудит экспортных операций в Украине. Рассмотрено состояние экспортных операций в Украине. Исследованы изменения в объеме динамики налоговых поступлений по экспорту в сводный бюджет. Определены особенности имплементации международно-правовых актов в национальное законодательство, регулирующие вопросы государственного аудита экспорта и организационного взаимодействия высшего органа государственного финансового аудита с участниками внешнеэкономических операций по экспорту продукции в Украине.*

*Ключевые слова:* внешняя торговля, экспортные операции, налоговые поступления, сводный бюджет, государственный финансовый аудит.

**Постановка проблеми.** ХХІ століття – період глобалізаційних перетворень, які супроводжуються формуванням єдиних підходів і засад до управління суспільно-економічним розвитком. Міжнародні фінансові інституції виступають рушійною силою прогресу, а їх досвід та інтелектуальні продукти – основою для розвитку практики управління процесами виробництва та розподілу благ як складових економічної діяльності людей.

Останні десятиліття розвитку економіки характеризуються зростаючими обсягами світової торгівлі, посилюючою роллю інформаційної безпеки, появою криптовалют, переходом від екстенсивних форм господарювання до інтенсивних тощо. Всі зазначені досягнення суспільства

створюють все нові ризики для економічних систем, обумовлюють необхідність здійснення посиленних заходів контролю за грошовим обігом та фінансовими потоками. На сучасному етапі досягнень науки та техніки питання, пов'язані із забезпеченням економічного розвитку окремих країн та їх фінансової безпеки залишаються важливими і розглядаються разом із екологічною, продовольчою, демографічною, сировинною, геополітичною та іншими глобальними проблемами людства.

Інтеграція України в Європейський Союз обумовлює формування нових соціально-економічних умов, удосконалення державних та галузевих стандартів, що стосуються всіх сфер нашого життя. Необхідність прискореної адаптації громадянського суспільства визначатиме подальше становище національної економіки серед країн Євросоюзу. На перших етапах ми отримали низку преференцій, які створюють сприятливі умови для економічного розвитку та за яких мінімізується вплив кризових наслідків, що могли б виникнути через часткову втрату попередніх ринків збуту та вільного імпорту європейської продукції.

Встановлення квот на обсяги поставок продукції з боку Європи та зустрічне запровадження ліцензування експорту окремих номенклатурних позицій товарів Кабінетом Міністрів України до країн Євросоюзу – це реалії сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності, в яких суб'єкти господарювання борються за право на експорт, що створює основи до формування національної стратегії розвитку зовнішньоекономічних відносин, за яких актуалізується роль та розширюються функції органів державного фінансового аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед вагомих наукових досліджень теоретичних та практичних аспектів розвитку зовнішньоекономічних відносин України праці А. Мазаракі, Т. Мельник, А. Дунської [1–2]. Також слід відзначити дослідження І. Чугунова, В. Федосова, С. Бардаша, М. Никонович, Ю. Слободяник, В. Федоріва системи аудиту публічних фінансів як інструмента та функції державного управління [3–6].

Позитивне оцінювання змісту останніх публікацій актуалізує питання державного фінансового аудиту зовнішньоторговельних операцій в Україні на тлі зростаючих обсягів експорту, отримання торгових преференцій від країн ЄС та зовнішньоекономічної переорієнтації національних торгово-виробничих мереж на західні ринки збуту у поточному році.

**Мета** дослідження полягає в оцінці стану контролю, здійснюваного органами державного фінансового аудиту за експортними операціями, визначенні особливостей його організації та обґрунтуванні необхідності зростання його обсягу.

**Матеріали та методи.** Інформаційна база статті представлена науковими працями вітчизняних вчених, аналітично-статистичними національними [7–11] та міжнародними [12–14] матеріалами, вітчизняними законодавчими актами [15–16] та міжнародними нормативно-

правовими документами [17], а також інформаційними повідомленнями професійних організацій [18]. Основою проведеного дослідження слугують наукові методи, а саме: аналіз, що дозволив визначити динамічний склад і структуру валового внутрішнього продукту, експорту продукції, податкових надходжень та виявлених порушень; синтез, що дав можливість оцінити масштаб податкових надходжень та результати аудиторських заходів; статистичні методи, щоб розкрити необхідність аудиту окремих податків та зборів; ідеалізація – як вид абстрагування та системність, щоб уявно-схематично зобразити організацію державного аудиту експортних операцій; узагальнення – для отримання та формування висновків дослідження.

**Результати дослідження.** На даному етапі розвитку зовнішньоекономічної політики виникають вкрай важливі питання врегулювання експорту та імпорту товарів (робіт, послуг), оскільки їх вплив на економічне становище помітний через отримані податки і збори у показниках державного та місцевих бюджетів, валовому внутрішньому продукті та інших. Показники державного бюджету свідчать, що першочерговим завданням для України повинно стати забезпечення зростаючого обсягу експортних операцій, а їх структуру слід уніфікувати так, щоб максимально використати отримані квоти від Європи на безмитний експорт та закласти основи для довгострокових відносин із західними покупцями.

Зовнішньоекономічна діяльність України на сучасному етапі має нереалізований експортний потенціал, що в перспективі може забезпечити поступове прискорення економічного розвитку. Основним джерелом національного багатства будь-якої країни є її зовнішня торгівля, обсяг і структура якої залежить від численних географічно-ресурсних факторів. Розвиток зовнішньоекономічних відносин повинен здійснюватися під активним державним регулюванням економічної діяльності, що дозволить досягти додатного сальдо експортно-імпортного балансу, зростання конкурентоздатності національних експортерів та не обмежуватиме «свободу торгівлі» на зовнішніх ринках. Останніми роками показник міжнародної торгівлі індексу ведення бізнесу погіршується, незважаючи на щорічну зростаючу позицію України в зазначеному рейтингу, зокрема: у 2016 р. Україна посіла 110 місце серед досліджуваних країн, а у 2017 р. – 115, хоч абсолютне значення цього показника зросло на 1,3 пункти порівняно з 2016 р., про що свідчать дослідження Групи Світового банку [13–14].

Разом із дієвими заходами протекціоністського характеру, які є необхідними для підтримки національних товаровиробників в Україні та простежуються зараз в окремих секторах національної економіки, слід приділяти посилену увагу системі державного фінансового контролю, оскільки «вимоги щодо інформаційної прозорості та публічності процесів збирання податків та їх використання, формування та ухвалення бюджету висуваються багатьма міжнародними організаціями,

зокрема, Міжнародним валютним фондом» [6, с. 423], загальний обсяг залучених кредитів від якого за роки незалежності перевищує 29 млрд дол. США.

Контроль показників зміни ВВП та величини дефіциту (профіциту) державного бюджету здійснюється численними міжнародними організаціями, прийняті рішення керівництва яких впливають на подальше економічне становище України. Та за останні 10 років суттєвих зрушень у структурі податкових надходжень чи величині експорту у валовому внутрішньому продукті немає (рис. 1).



\* Представлені розрахункові дані за 1-й квартал 2017 р.

**Рис. 1. Динаміка частки окремих фінансових показників у ВВП України, 2008–2017 рр., %**

Джерело: розраховано та побудовано за [7; 11].

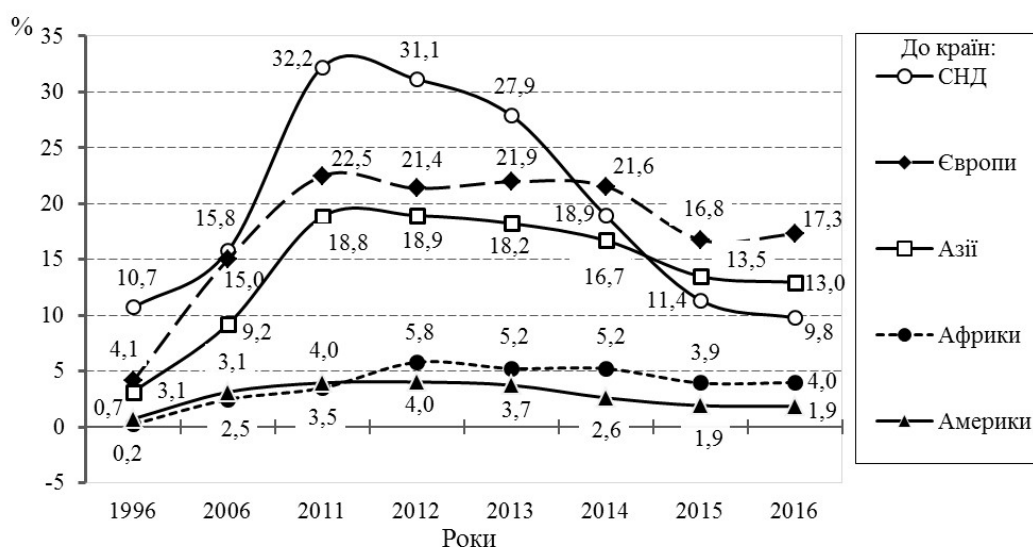
Розраховані показники, що відображають частку експорту в обсягу вироблених товарів та послуг на території України, віддзеркалюють синусоїдо-подібну динаміку в межах 42,9–58,8 % ВВП. Максимального значення показник набув у 1-му кварталі 2017 р., тобто структура національної економіки переорієнтовується на зовнішні ринки, причому експорт, як складова кінцевого використання ВВП, набуває в ньому все більшого економічно-структурного значення. Вагомим фактором впливу на цю позитивну тенденцію є сприяння і підтримка країн Євросоюзу. За період січня–червня 2017 р. економічними суб'єктами використано всі квоти на безмитний експорт, що у порівнянні з попередніми роками демонструє зростаючу підприємницьку експортну активність. Об'єми квот на безмитний експорт до країн ЄС мають бути збільшені в поточному році за такими групами товарів: меду натуральному (+2,5 тис. т), крупах і борошну (+7,8 тис. т), оброблених томатах (+3 тис. т), виноградному соку (+0,5 тис. т) і по групі зернових – вівсу (+4 тис. т), пшениці (+65 тис. т), кукурудзи (+625 тис. т)

і ячменю (+325 тис. т) [18]. Лібералізація експорту зі сторони Євросони та світова експансія української продукції дозволить у перспективі досягти позитивних макроекономічних показників зовнішньої торгівлі.

Оскільки український експорт зберігає переважно сировинну та напівсировинну орієнтацію, ключовим подальшим завданням як для органів державної влади, так і для представників бізнесу, має стати перехід українського експорту від сировинного – до експорту готової продукції кінцевого споживання [2, с. 43].

Наведена думка про переважання в Україні екстенсивного шляху зростання експорту не поодиноким, багато авторитетних вітчизняних науковців роблять подібні висновки. Незважаючи на військово-політичну агресію на Сході України, що вже понад 3 роки негативно впливає на економіку та супроводжуються втратою окремих ринків збуту, «в Україні сформувалася низка сфер і галузей, які займають досить стійкі позиції у світовій економіці і можуть стати основою послідовного економічного прискорення. Це, насамперед, аграрне виробництво та військово озброєння, які зможуть частково замінити стрімку втрату металургії й машинобудування» [1, с. 11].

Останніми роками «зберігається висока концентрація зовнішньоторговельної діяльності України, коли понад 70 % збуту вітчизняних товарів забезпечують усього 18 країн, і більш 80 % імпорту надходить також з 18 країн», тобто існує значний нереалізований потенціал розширення географії торгівлі [2]. Досліджуючи континентальну географію українського експорту, можна зробити висновок, що країни Європи є перспективним і прогресивним напрямом, на який варто орієнтуватися вітчизняним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності (рис. 2).



**Рис. 2. Динаміка обсягів експорту товарів та послуг України за географічною структурою, млрд дол. США**

Джерело: розраховано та побудовано за даними [7].

Позитивна тенденція домінування країн ЄС у структурі експорту обумовлена наданням торговельних преференцій та квот зі сторони західних партнерів та активним реформуванням окремих галузей економіки [2, с. 43].

Наслідки змін у товарно-сировинній структурі та обсягах експорту простежуються через систему соціально-економічних перетворень як прямо через зміни обсягів податкових надходжень, так і опосередковано – внаслідок зростання рівня зайнятості населення. Формування експорту залежить також від виробничих можливостей, сировинної бази, рівня інтелектуального розвитку суспільства та технологій. Вкрай важливе значення має географічне розташування тієї чи іншої країни, що відкриває можливості отримання додаткових надходжень від транзиту товарів через державний геопростір.

Зміни в обсягах зовнішньої торгівлі впливають на показники державного та місцевих бюджетів. Останніми роками можна спостерігати зростаючий обсяг перерозподілу ВВП через податкові надходження (див. рис. 1), що може бути наслідком зростання рівня фіскального навантаження на бізнес, зменшення частки фінансових правопорушень чи зміни структури самого ВВП. Не враховуючи в повному обсязі дохідну частину зведеного бюджету, а проводячи аналіз тільки на основі побудованої тенденції частки податкових надходжень у ВВП, варто зазначити, що реформа децентралізації та фінансової самостійності регіонів дає позитивний ефект.

Основними податками, що справляються при експорті продукції, є податок на додану вартість та вивізні мито. Динаміка розрахунків за ними представлена в табл. 1.

Таблиця 1

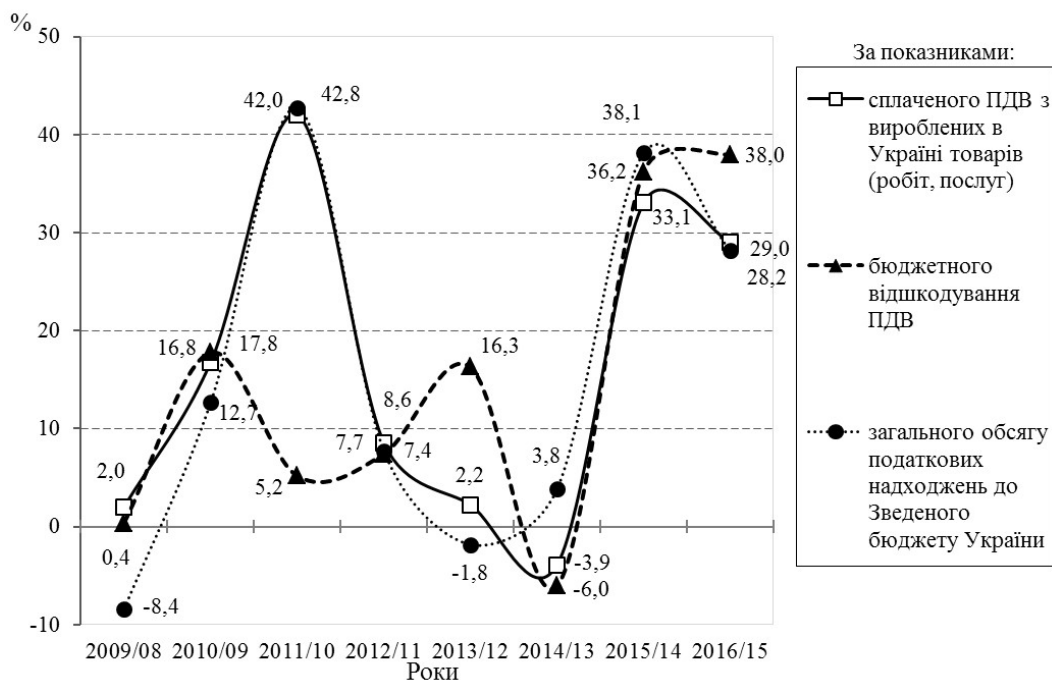
**Податкові розрахунки за показниками українського експорту,  
2008–2016 рр., млрд грн**

Показник	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Загальний обсяг податкових надходжень	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	650,8
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	45,0	45,9	53,6	76,2	82,7	84,5	81,2	108,1	139,5
Бюджетне відшкодування ПДВ	34,4	34,5	40,7	42,8	46,0	53,4	50,2	68,4	94,4
Вивізні мито	0,2	0,4	0,3	1,3	0,2	0,1	0,2	0,4	0,4

Джерело: побудовано автором за даними [11].

Отримані результати дають підстави стверджувати, що податок на додану вартість акумулює значну частину доходів зведеного бюджету. В суспільстві вже понад десятиліття точиться дискусія щодо особливостей його справляння. Варто зазначити, що його ставка 20 % не поширюється на всі види продукції, зокрема для лікарських засобів становить 7 %, а окремі операції звільняються від оподаткування взагалі. Враховуючи те, що даний податок є непрямим і входить у вартість товарів (робіт, послуг), а його платниками є кінцеві споживачі – то у випадку експорту продукції податок на додану вартість підлягає відшкодуванню.

Реалії останніх років (див. табл. 1), свідчать, що обсяг операцій, пов'язаних з надходженням і відшкодуванням податку на додану вартість, змінюється в різних тенденціях. Для кращої візуалізації і потреб аналізу можна подати щорічну зміну податкових стягнень та відшкодування через відносні коефіцієнти розрахунків за податками, порівнюючи базовий рік з попереднім (рис. 3).



**Рис. 3. Темпи приросту обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету України, сплаченого ПДВ до нього та бюджетного відшкодування ПДВ з вітчизняного експорту, 2008–2016 рр., %**

*Джерело: розраховано та побудовано за даними табл. 1.*

Результати аналізу свідчать, що у 2010, 2013, 2015 та 2016 роках сформувалася ситуація, за якої темпи приросту сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість перевищують темпи зростання податкових надходжень всього і надходжень від податку на додану

вартість зокрема. Тут є частково як особливості механізму розрахунків із податку на додану вартість, так і численні проблеми, пов'язані з їх акумулюванням та компенсацією, а саме: труднощі визначення бази оподаткування, існування конвертаційних центрів, наявність спеціальних рахунків, іншими.

Залишок сум для бюджетного відшкодування на кінець 2016 р. склав 12,17 млрд грн, причому відбувається щорічне скорочення їх залишку, зокрема, у порівнянні з останніми числами грудня 2015 р. залишок скоротився на 5,47 %, а у порівнянні з 2014 р. – на 9,83 % [10].

Враховуючи вагомість даного податку в структурі податкових надходжень, то й контроль за його справлянням та відшкодуванням повинен бути відповідним. Результати аналізу звітів Рахункової палати України [8] та Державної аудиторської служби України [9] дають підстави стверджувати, що останніми роками суттєво не змінюється обсяг та структура виявлених порушень [5, с. 44].

Зміст контрольно-аудиторських заходів України як європейської країни зі сторони урядового та парламентського фінансового контролю має змінюватися, тому що від нашого фінансового розвитку залежить економічний приріст країн Європи і навпаки. Яскравим прикладом є кризові явища у Греції, що негативно позначилися на економіках всіх країн Єврозони. Більше того, «згідно з рекомендаціями Європейської комісії система державного внутрішнього фінансового контролю повинна однаково повно охоплювати контролем усі державні фінанси й фінанси ЄС» [3, с. 6–7].

Визначення об'єктів, які підлягають державному аудиту, необхідна умова для його дієвості, ефективності та результативності, тому особливо важливими стають питання класифікації державного фінансового аудиту за рядом ознак, зокрема, залежно від змісту процесу та виду об'єкту розрізняють «державний аудит діяльності бюджетних установ, діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, виконання місцевих бюджетів, окремих господарських операцій, доходів і витрат державного бюджету, учасників бюджетного процесу» [4, с. 60].

Дана класифікація знаходить своє відображення і в нормативно-правових документах, в яких повністю чи частково закріплено обов'язок проведення державного фінансового аудиту зазначених об'єктів із описом особливостей змісту процесу його здійснення. Враховуючи те, що Україна є членом міжнародної організації вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй (*The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*) [8], до складу якої вже входять 194 країни світу та ще 5 країн є асоційованими членами [12], то імплементація міжнародно-правового досвіду в національне законодавство України – невід'ємна умова її членства (*табл. 2*).



**Імплементация окремих положень Лімської декларації керівних принципів фінансового контролю в національне законодавство України**

Лімська декларація		Національне законодавство України		
стаття	зміст	назва документа	стаття, пункт	зміст норми
20	Контроль за сплатою податків	Закон України «Про Рахункову палату»	Ст. 7 п. 1.1	«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»
21	Державні контракти, державні роботи			«Здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо ... інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням»
23	Промислові та комерційні підприємства з державною часткою власності			«Здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо ... управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету»
24	Контроль організацій, які отримують субсидії від держави			«Здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо ... надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету»
25	Контроль міжнародних та багатонаціональних організацій	Положення про Державну аудиторську службу України	Ст. 4 п. 2	«Здійснює контроль у суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні»

Джерело: побудовано за [15–17].

Результати співставлення норм Лімської декларації керівних принципів контролю та національного законодавства дають підстави стверджувати, що імплементація зарубіжних норм частково відбулася, але контроль за сплатою податків Рахунковою палатою здійснюється починаючи з 2014 р. Напрацьована практика та результати державного фінансового аудиту не дозволяють системно розглянути повноту, законність та правильність формування дохідної частини державного

бюджету, мають фрагментарний характер, що модифікує висновок про виконання Закону України «Про Державний бюджет» на відповідний період. Також вищий орган державного фінансового аудиту зобов'язаний перевіряти економічну ефективність і організацію роботи податкових служб, виконання плану податкових надходжень [17].

Аудиторами Рахункової палати України в 2016 р. було виявлено різного роду порушень і недоліків при адмініструванні та справлянні доходів державного бюджету на 5,73 млрд грн, серед яких:

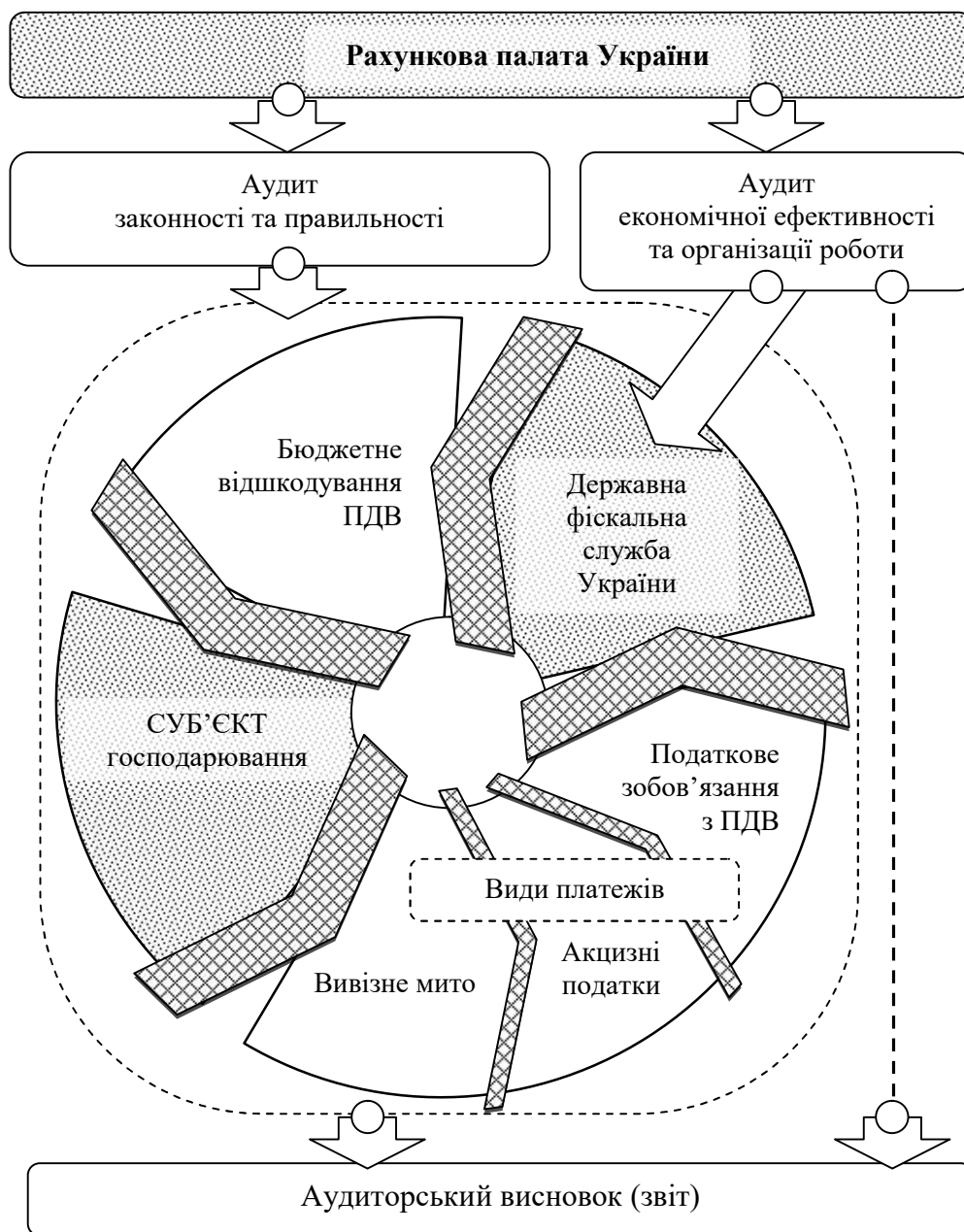
- недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю (4 млрд 63,6 млн грн);
- незастосування штрафних санкцій (590,4 млн грн);
- недосконалість нормативно-правових актів, що призводила до можливості нарахування занижених сум платежів до бюджету (422,4 млн грн);
- неналежний контроль органів Державної фіскальної служби України за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (347,3 млн грн);
- неперерахування у дохід бюджету дивідендів, нарахованих на акції господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність (264,1 млн грн) [8, с. 26].

У досліджуваній період також мали місце зростання обсягу відстрочення податкового зобов'язання. Через неналежну якість проведення контрольної-перевірочної роботи та підготовленої за її результатами матеріалів судами всіх інстанцій 67,1 % всіх рішень приймалися на користь платників (на загальну суму 56,3 млрд грн), що призвело до додаткових видатків державного бюджету тільки на сплату судового збору на 198,2 млн грн [8].

У звіті Рахункової палати України за 2016 р. зазначено, що Державною фіскальною службою України не забезпечено належного виконання покладених на неї повноважень щодо реалізації державної податкової політики та політики щодо державної митної справи. Виявлені на митниці порушення пов'язані з нестачами майна, неправильністю формального митного оформлення товарів, недосягненням планових індикативних показників надходжень, зниженням митної вартості імпортованих товарів, відсутньої дієвої системи контролю за використанням товарів, поміщених у митний режим переробки тощо. Щодо розрахунків за податком на додану вартість чи вивізним митом, у Звіті згадується винятково в частині недотримання процедур та порядку надання відшкодування податку, що створювало ризики додаткового навантаження на державний бюджет у випадку звернення суб'єктів господарювання з вимогою нарахування пені [8].

Виходячи з реалій досвіду функціонування парламентського фінансового аудиту, вимог, імплементованих зарубіжних нормативно-правових документів, удосконалення системи аудиту зовнішньоекономічних операцій, пов'язаних з експортом продукції, слід здійснювати

на основі його проведення відповідно до запропонованої організаційної моделі (рис. 4).



**Рис. 4. Організаційна модель державного фінансового аудиту експортних операцій в Україні**

*Джерело: розроблено автором.*

За умов проведення державного фінансового аудиту податку на додану вартість та вивізного мита при експортних операціях можливо в перспективі досягти мінімізації порушень у цій сфері. Реалії податкових відносин у країнах Європейського Союзу демонструють, що найпоширенішим видом зловживань є ухилення від сплати податку на додану вартість. Органи державного фінансового аудиту країн Євросоюзу

спільними зусиллями із Європейським судом аудиторів безперервно шукають та досліджують шляхи виникнення податково-фінансових ексцесів, серед яких найбільш характерними є «податкові каруселі» та «зникаючі платники податку». Враховуючи зазначене, виникає об'єктивна необхідність налагоджувати шляхи співробітництва з іншими державами щодо паралельних аудитів, підписання меморандумів та угод про співпрацю між контролюючими органами.

Сьогодні вже існує практика, коли на офіційних сайтах Державної фіскальної служби України [10] періодично розміщується інформація про результати спільних контрольних заходів та звірки сум і обсягу експортно-імпортних операцій, але вона має скоріш поодинокі випадки, ніж системний характер. Щодо державного фінансового аудиту, який проводиться спільними зусиллями України разом з іншими державами, то така практика також присутня, але це в більшості випадків стосується аудиту певних міжнародних соціальних проектів, спрямованих на мінімізацію негативного впливу на екологію, покращання умов життя, а не торговельно-економічних переваг для держав. Рахунковою палатою України підписано договори про співпрацю з 24 країнами, 22 із яких оприлюдненні на офіційному сайті [8].

**Висновки.** Оцінка стану зовнішньоекономічних відносин України останніми роками демонструє зміни в структурі і обсягах експорту, що спричинено євроінтеграційними процесами. Відбувається поступова переорієнтація національної економіки на нові ринки, причому частка експорту в структурі ВВП зростає. Вагомим фактором впливу на цю позитивну тенденцію є підтримка країн Євросоюзу, але, як відзначають фахівці – експорт України розвивається все ще екстенсивним шляхом, в структурі якого велику частку містять сировинні ресурси.

Визначення особливостей формування дохідної частини Зведеного бюджету України та аналіз податкових надходжень засвідчив, що рівень перерозподілу через ВВП податкових надходжень зростає, а це характеризує високу частку централізації фінансів, що не притаманно країні, яка є на шляху реформ децентралізації.

Податок на додану вартість – один із ключових у структурі податкових надходжень. При експорті продукції його суми підлягають відшкодуванню, причому, у 2010, 2013, 2015 та 2016 роках спостерігається, що темпи приросту сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість перевищують темпи зростання податкових надходжень всього і надходжень від податку на додану вартість зокрема. З цього випливає, що зазначені зміни – наслідок девальвації гривні, що позитивно вплинуло на попит «дешевих» товарів для покупців з іноземною валютою.

Доведення необхідності зростання обсягу контрольних заходів, здійснюваних органами державного фінансового аудиту за експортними операціями, пояснюється реаліями імплементації окремих положень Лімської декларації керівних принципів контролю, яка де-юре відбулася в національне законодавство України, але результати контролюно-

аудиторської роботи не повною мірою відповідають нормам, зафіксованих у Законі [15] чи Положенні [16].

За умов проведення державного фінансового аудиту податку на додану вартість та вивізного мита, що виникають внаслідок зовнішньоекономічних операцій з експорту продукції, є ймовірність, що в перспективі вдасться досягти мінімізації порушень у цій сфері. Значну увагу слід приділяти міжнародному співробітництву, тому що відносини, які виникають при експорті продукції, несуть надходження до державних бюджетів країн, економічні суб'єкти яких є сторонами експортно-імпортних угод. Тільки спільними зусиллями можна домогтися зростання рівня правосвідомості в суспільстві, що забезпечить економічне зростання та справедливість розподілу публічних ресурсів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мазаракі А. А., Мельник Т. М. Зовнішньоекономічні відносини України і Республіки Корея. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 1. С. 5–15.
2. Дунська А. Р. Експортно-імпортна діяльність України. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2016. № 3. С. 36–46.
3. Чугунов І. Я., Федосов В. М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. Фінанси України. 2009. № 4. С. 3–12.
4. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Формування моделі класифікації державного аудиту. Технологічний аудит та резерви виробництва. 2016. № 5/4 (31). С. 57–62.
5. Никонів М. О., Федорів В. В., Баранюк Ю. Р. Імплементация гіпотетичного методу в праксеологію державного аудиту. Економіка та держава. 2016. № 6. С. 43–47.
6. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку державного аудиту в Україні в контексті євроінтеграційних процесів. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: матер. IV міжнар. наук.-практ. конф. Херсон : Грінь Д. С., 2016. С. 423–426.
7. Географічна структура експорту-імпорту товарів (послуг). Економічна статистика, зовнішньоекономічна діяльність. Державна служба статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
8. Звіт Рахункової палати України за 2016 рік. Рахункова палата України. URL : [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit\\_RP\\_2016.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit_RP_2016.pdf).
9. Звіт про діяльність Державної аудиторської служби України та її територіальних органів. Результати діяльності, статистичні звіти. Державна аудиторська служба України. URL : <http://www.dkrs.gov.ua>.
10. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya>.
11. Інформація про виконання державного бюджету. Державна казначейська служба України. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
12. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL : <http://www.intosai.org/about-us.html>.
13. Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Washington, DC: World Bank Group. URL : <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016>.
14. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. Washington, DC: World Bank Group. URL : <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>.
15. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576/8-ВР. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

16. Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
17. Лімська декларація керівних принципів державного аудиту : IX Конференція Міжнародної організації вищих контрольних органів (ІНТОСАІ) від 01.01.1977. URL : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
18. Український клуб аграрного бізнесу. URL : <http://ucab.ua>.

Стаття надійшла до редакції 31.07.2017.

**Baraniuk Y. State financial audit of export operations in Ukraine.**

**Background.** *Integration of Ukraine into the European Union determines the formation of new socio-economic conditions, improvement of state and industry standards, that apply to all spheres of our life. The need for accelerated adaptation of civil society will determine the future situation of Ukraine among the countries of European Union. In the first stages, we received a number of preferences, that create favorable conditions for economic development, but the establishment of quotas on the volumes of supply of products from Europe and the reciprocal introduction of licensing of export of certain nomenclature positions of goods by the Cabinet of Ministers of Ukraine to the countries of the Euro zone – are realities of the current condition of foreign economic activity, in which business entities are struggling for the right to export, which creates the basis for the formation of a national strategy for the development of foreign economic relations, in which the role of the bodies of state financial audit increases and its functions expand.*

**Analysis of recent research and publications.** *Among the significant scientific researches of theoretical and practical aspects of the development of foreign economic relations of Ukraine are scientific works of authors: A. Mazaraki, T. Melnyk, A. Dunska. It should also be noted the research of the public finance audit system as an instrument and functions of the public administration of domestic scientists: I. Chuhunov, V. Fedosov, S. Bardash, M. Nykonovych, Yu. Slobodianyuk, V. Fedoriv and others.*

**The aim** is to assess the situation, to determine the peculiarities of the organization and to demonstrate the necessity of increasing the amount of control measures carried out by the state financial audit authorities for export-trading operations.

**Materials and methods.** *The information base of the article is represented by scientific works of domestic scientists, analytical and statistical national and international materials, domestic legislative acts and international legal documents, as well as information messages from professional organizations. The basis of the study is a set of scientific methods, namely: analysis, synthesis, statistical methods, idealization as a kind of abstraction, systematic and generalization.*

**The results of the research.** *The article analyzes the changes in the volume of export operations in Ukraine, assesses their condition. The dynamics of tax revenues from exports to the consolidated budget is investigated. The role and quantified the results of the state financial audit of the revenue part of the consolidated budget is established. There are determined the peculiarities of implementation of international legal acts in the national legislation regulating the issues of the state audit export. The peculiarities of organizational interaction of the highest state financial audit body are established with participants of export operations in Ukraine.*

**Conclusion.** *In recent years, Ukraine's exports have changed, which is caused by European integration processes. There is a gradual reorientation of the national economy to new markets. An analysis of tax revenues has shown that the level of redistribution through the gross domestic product of tax revenues is increasing. Value Added Tax is one of the key elements in the tax revenue structure. In the case of export of goods, its amount is subject to compensation, moreover, in 2010, 2013, 2015 and 2016, there is a situation where the growth rate of the budget reimbursement of value added tax exceeds the growth rate of tax revenues. The implementation of certain provisions of the Lima Declaration of Controlling Principles was carried out in the national legislation of*

*Ukraine, but the results of control and audit work do not fully correspond to the established norms. With the conditions of the state financial audit, the value added tax and export duty incurred as a result of export-trading operations, there is a likelihood that in the future, it will be possible to achieve minimization of violations in this area.*

*Keywords: foreign trade, export, tax revenues, consolidated budget, state financial audit.*

## REFERENCES

1. Mazaraki A. A., Mel'nyk T. M. Zovnishn'oekonomichni vidnosyny Ukrainy i Respubliki Koreja. Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo. 2017. № 1. S. 5–15.
2. Duns'ka A. R. Eksportno-importna dijial'nist' Ukrainy. Zovnishnja torgivlja: ekonomika, finansy, pravo. 2016. № 3. S. 36–46.
3. Chugunov I. Ja., Fedosov V. M. Derzhavnyj vnutrishnij finansovyj kontrol': strategija rozvytku. Finansy Ukrainy. 2009. № 4. S. 3–12.
4. Bardash S. V., Baranjuk Ju. R. Formuvannja modeli klasyfikacii' derzhavnogo audytu. Tehnologichnyj audyt ta rezervy vyrobnyctva. 2016. № 5/4 (31). S. 57–62.
5. Nykonovych M. O., Fedoriv V. V., Baranjuk Ju. R. Implementacija gipotetychnogo metodu v prakseologiju derzhavnogo audytu. Ekonomika ta derzhava. 2016. № 6. S. 43–47.
6. Slobodjanyk Ju. B. Perspektyvy rozvytku derzhavnogo audytu v Ukraini v konteksti jevrointegracijnyh procesiv. Perspektyvy rozvytku obliku, kontrolju ta analizu u konteksti jevrointegracij': mater. IV mizhnar. nauk.-prakt. konf. Herson : Grin' D. S., 2016. S. 423–426.
7. Geografichna struktura eksportu-importu tovariv (poslug). Ekonomichna statystyka, zovnishn'oekonomichna dijial'nist'. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
8. Zvit Rahunkovoi' palaty Ukrainy za 2016 rik. Rahunkova palata Ukrainy. URL : [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit\\_RP\\_2016.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit_RP_2016.pdf).
9. Zvit pro dijial'nist' Derzhavnoi' audytors'koi' sluzhby Ukrainy ta i'i' terytorial'nyh organiv. Rezul'taty dijial'nosti, statystychni zvity. Derzhavna audytors'ka sluzhba Ukrainy. URL : <http://www.dkrs.gov.ua>.
10. Informacija pro obsjagy vidshkoduvannja podatku na dodanu vartist' z derzhavnogo bjudzhetu. Derzhavna fiskal'na sluzhba Ukrainy. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya>.
11. Informacija pro vykonannja derzhavnogo bjudzhetu. Derzhavna kaznachejs'ka sluzhba Ukrainy. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
12. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL : <http://www.intosai.org/about-us.html>.
13. Doing Business 2016: Measuring Regulatory Quality and Efficiency. Washington, DC: World Bank Group. URL : <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016>.
14. Doing Business 2017: Equal Opportunity for All. Washington, DC: World Bank Group. URL : <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>.
15. Pro Rahunkovu palatu : Zakon Ukrainy vid 02.07.2015 № 576/8-VR. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
16. Polozhennja pro Derzhavnu audytors'ku sluzhbu Ukrainy : postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.02.2016 № 43. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
17. Lims'ka deklaracija kerivnyh pryncypiv derzhavnogo audytu : IX Konferencija Mizhnarodnoi' organizacii' vyshhyh kontrol'nyh organiv (INTOSAI) vid 01.01.1977. URL : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
18. Ukrain's'kyj klub agrarnogo biznesu. URL : <http://ucab.ua>.