

В. Ф. МАКСИМОВА

(Одесский национальный экономический университет, г. Одесса, Украина)

Ю. Б. СЛОБОДЯНИК

(Одесский национальный экономический университет, г. Одесса, Украина)

ПРЕДПОСЫЛКИ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В УКРАИНЕ

Аннотация

В статье рассмотрены вопросы построения системы внешнего независимого аудита государственных финансов, позволяющего заблаговременно выявлять отклонения от принятых стандартов законности, эффективности, результативности и экономичности управления общественными ресурсами. Представлен авторский подход к классификации предпосылок становления и развития государственного аудита. Обосновано, что наличие общественно-экономических, институциональных, организационных, информационно-технических и научных предпосылок обеспечит дальнейшее гармоничное развитие института государственного аудита в Украине в соответствии с современными требованиями.

Ключевые слова: государственный аудит, международные стандарты, предпосылки, высший орган государственного аудита

Постановка проблемы. Трансформация социально-экономического уклада в Украине спровоцировала необходимость реформирования системы финансового контроля, действенность которой является залогом эффективности осуществляемых экономических реформ, результативности борьбы с правонарушениями в экономической сфере и коррупцией. В связи с этим актуализировались вопросы построения системы внешнего независимого аудита государственных финансов, позволяющего заблаговременно выявлять

отклонения от принятых стандартов законности, эффективности, результативности и экономичности управления общественными ресурсами.

Государственный аудит получил широкое признание и является обязательным элементом общественного управления финансами во многих странах с давними традициями демократии, либерализма, гражданского общества. Однако в Украине внедрение аудита в сфере государственных финансов началось не так давно, хотя и происходит достаточно активно. Вместе с тем отсутствие комплексного подхода к изучению и решению проблем аудита государственных финансов, концепции его развития затрудняет гармонизацию украинского законодательства с действующими международными стандартами, что обуславливает необходимость и значимость исследований в этой сфере.

Результаты исследования. Следует отметить, что локально-функциональный подход к развитию контроля, проявляющийся во внедрении фрагментарных усовершенствований (отдельных контрольных процедур, нормативно-инструктивных актов и т.п.), не соответствует целям контроля. Поэтому только применение системного подхода позволит внедрить государственный аудит, как вид финансового контроля, в соответствии с мировыми стандартами. Стратегической целью такого внедрения является обеспечение законного, эффективного, экономного и прозрачного управления национальными ресурсами с предоставлением полной, своевременной и достоверной информации об этом общественности.

Исследование развития государственного аудита должно учитывать положения общей теории систем, согласно которой необходимо выявить закономерности и взаимосвязи в системе для их дальнейшего эффективного использования. Сама система является организованным сложным комплексом взаимосвязанных элементов, имеет определенные свойства и характеризуется целостностью, иерархичностью построения, структурированностью, а также наличием синергетического эффекта, проявляющегося в процессе ее функционирования [1].

Государственный аудит является системой, поскольку имеет все присущие системе свойства. Так, он является подсистемой (или элементом) системы высшего ранга – контроля государственных финансов; сам состоит из элементов, находящихся в тесной взаимосвязи; имеет специфические функции; динамично развивается и т.д. Кроме того, государственный аудит можно отнести к системам открытого типа, которые способны приспосабливаться к внешней среде с целью продолжения своего функционирования. Следовательно, для повышения эффективности развития государственного аудита в Украине его необходимо рассматривать с позиций системного подхода – как совокупность взаимосвязанных элементов, имеющую вход (ресурсы), выход (цель), связь с внешней средой и обратную связь.

Полноценная трансформация отечественной системы контроля государственных финансов в соответствии с мировыми требованиями невозможна без создания надлежащих предпосылок. Сущность предпосылок заключается в том, чтобы создать благоприятную среду для оптимизации эффективности функционирования системы.

История возникновения и развития систем контроля государственных финансов убедительно доказывает их неразрывную связь с системой государственного управления и социально-экономическим устройством страны. Поэтому без понимания сущности процессов, происходящих в экономике и обществе, невозможно четко сформулировать предпосылки становления и развития государственного аудита.

Необходимо отметить, что предпосылки становления и развития отечественного государственного аудита многоаспектны, напрямую связаны с трансформационными процессами в обществе, включают макро- и микроуровень, поэтому требуют комплексных усилий законодателей, представителей власти, общественных организаций, ученых, специалистов различных направлений и специализаций т.д. Вместе с тем преобразования, ожидаемые в результате функционирования нового института, предоставят возможность качественно улучшить уровень жизни и приблизиться к цели

построения экономики знаний. Таким образом, можем сформулировать следующие наиболее весомые, на наш взгляд, предпосылки становления и развития государственного аудита.

Заметим, что государственный аудит является новым институтом для современной Украины. Поэтому целесообразно рассматривать не только предпосылки его становления, но и, одновременно, предпосылки его дальнейшего развития. В таблице 1 представлен авторский подход к классификации предпосылок достаточных для становления и необходимых для дальнейшего развития отечественного государственного аудита.

Таблица 1 – Классификация предпосылок становления и развития государственного аудита в Украине

Предпосылки	Совокупность предпосылок	
	достаточные для становления государственного аудита	необходимые для развития государственного аудита
Общественно-экономические	<ul style="list-style-type: none"> • стратегия развития государства, предусматривающая построение гражданского общества, основанного на демократических ценностях; • запрос общественности на получение достоверной и полной информации о состоянии и качестве государственного управления; • применение программно-целевого бюджетирования; • гармонизация законодательства и стандартов в экономической сфере в соответствии с мировыми требованиями 	<ul style="list-style-type: none"> • переход к экономике знаний и устойчивому развитию с применением соответствующих методов государственного управления; • модернизация системы управления государственными финансами; • публичность разных сфер государственного управления; • развитость институтов гражданского общества; • внедрение механизма среднесрочного бюджетного планирования и прогнозирования, ориентированного на решение стратегических задач
Институциональные	<ul style="list-style-type: none"> • правовое закрепление контроля как функции государственного управления; • наличие развитого института собственности; • трансформация системы контроля государственных финансов в соответствии с требованиями мировых стандартов 	<ul style="list-style-type: none"> • обеспечение института независимости и аполитичности государственного аудита; • повышение эффективности неформальных институтов (доверия, честности, морали, традиций) относительно трансформации систем государственного управления и контроля государственных финансов;

Предпосылки	Совокупность предпосылок	
	достаточные для становления государственного аудита	необходимые для развития государственного аудита
		<ul style="list-style-type: none"> •согласованность формальных и неформальных институтов в направлении обеспечения функционирования государственного аудита; •поддержание институциональной стабильности
Организационные	<ul style="list-style-type: none"> •наличие контрольных органов государственных финансов; •функционирование высшего органа финансового контроля, полномочия которого имеют законодательное закрепление 	<ul style="list-style-type: none"> •создание согласованной структуры органов внешнего и внутреннего государственного аудита; •расширение полномочий высшего органа государственного аудита; •разработка функциональных взаимосвязей между органами государственного аудита и другими государственными контролирующими структурами (Национальным банком Украины, Государственной фискальной службой, Антимонопольным комитетом, Министерством внутренних дел и т.п.); •повышение качества подготовки кадров
Информационно-технические	<ul style="list-style-type: none"> •уровень развития информационных технологий; •наличие информационно-аналитической системы и применение информационных технологий, которые дают возможность поддержки контрольных и экспертно-аналитических мероприятий на всех этапах их проведения 	<ul style="list-style-type: none"> •внедрение в соответствии с требованиями международных стандартов (IPSAS) национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе; •создание единого реестра распорядителей бюджетных средств и единой интегрированной информационной базы контрольных мероприятий; •внедрение единой централизованной информационной системы, которая послужит основой для всех процессов управления государственными финансами и будет функционировать совместно с системами сбора поступлений
Научные	<ul style="list-style-type: none"> •развитие науки контроля, в т.ч. контроля государственных финансов; 	<ul style="list-style-type: none"> •разработка научной концепции развития системы государственного аудита;

Предпосылки	Совокупность предпосылок	
	достаточные для становления государственного аудита	необходимые для развития государственного аудита
	<ul style="list-style-type: none"> •соответствующий уровень развития государственного управления и его функций 	<ul style="list-style-type: none"> •создание методического обеспечения государственного аудита гармонизированного с мировыми стандартами; •имплементация Международных стандартов высших органов государственного аудита (ISSAI), разработка Кодекса профессиональной этики государственных аудиторов; •обоснование научных подходов к определению существенности и рисков в государственном аудите; •разработка и внедрение системы контроля качества государственного аудита

1) *Общественно-экономические предпосылки.* Построение гражданского общества, переход к экономике знаний, направленной на поддержание устойчивого развития, сопровождаются наличием запроса общественности на получение достоверной информации из независимого источника о состоянии и качестве управления в государстве. Происходит утверждение новой системы общественных ценностей, основой которой является концептуальная идея о необходимости практического участия избирателей (граждан-налогоплательщиков) в управлении государственным бюджетом, собственностью, интеллектуальными и другими национальными ресурсами. Укоренение этой идеи в сознании граждан связано с изменениями в мировоззрении, в представлениях о принципах взаимоотношений личности, общества и государства.

Изменение отношения к роли государства в указанных процессах требует соответствующих методов и механизмов управления, в частности, в финансовой сфере. Исходя из этого, программно-целевой метод планирования бюджета в наибольшей степени отвечает требованиям обеспечения устойчивого развития. Главным преимуществом его применения является

переход от контроля за целевым использованием бюджетных средств к контролю по фактическим результатам предоставления обществу бюджетных услуг. Определение результативных показателей государственных целевых программ, проведение их мониторинга и оценки повышает эффективность использования бюджетных ресурсов. Таким образом, введение программно-целевого бюджетирования тесно связано с наличием эффективной системы финансового контроля, отчетности и аудита. С этой точки зрения важным аспектом также является гармонизация с мировыми стандартами в сфере контроля государственных финансов.

2) *Институциональные предпосылки.* Исходя из позиций теории институционализма, в Украине сформированы основные институты, позволяющие встраивать в их систему институт государственного аудита (как совокупность норм, правил и отношений). После обретения независимости в стране развился институт собственности, появилось государственно-частное партнерство, осуществляется административная реформа. Государство пытается создать и поддержать стабильную институциональную среду, на что направлена, в частности, реформа государственного управления финансами.

Проект модернизации государственных финансов реализуется Министерством финансов совместно с Государственной казначейской службой и Государственной финансовой инспекцией [2]. Вследствие модернизации в течение 2008-2015 гг. предстоит повышение операционной эффективности и прозрачности путем внедрения устойчивой интегрированной системы управления государственными финансами. Указанный Проект предусматривает укрепление институциональной способности и повышение функциональной эффективности, в том числе за счет совершенствования бюджетного планирования и среднесрочного бюджетного планирования; методологической поддержки программно-целевого бюджетирования; модернизации составления и утверждения государственного и местных бюджетов, их исполнения, мониторинга и обеспечения финансовой отчетности; управления государственным долгом; создания государственного внутреннего финансового

контроля и т.п. Кроме того, в 2012 г. была одобрена Концепция развития системы управления государственными финансами, предусматривающая осуществление в течение 2012-2017 гг. мероприятий, направленных на дальнейшее повышение эффективности функционирования системы путем усовершенствования нормативно-правового регулирования комплекса ее составляющих и углубления координации деятельности органов государственной власти, осуществляющих государственную политику в сфере государственных финансов [3].

В данный момент заложены законодательные основы функционирования высшего органа государственного аудита, изложенные в Конституции Украины и соответствующем законе [4, 5]. Вместе с тем правовые нормы требуют дальнейшего поддержания независимости и аполитичности государственного аудита для обеспечения доверия общества.

Кроме того, в долгосрочной перспективе должны быть согласованы формальные и неформальные институты в направлении обеспечения функционирования государственного аудита. Например, закрепление в сознании граждан новых общественных ценностей требует четких и последовательных действий органов государственной власти – от принятия соответствующих правовых актов до их полного воплощения. Указанные ценности не должны остаться чисто декларативными, так как от этого зависит уровень доверия общества к власти. Чрезвычайно важным аспектом является обеспечение высокой степени доверия общественности к результатам деятельности высшего органа государственного аудита. При этом его существование и функционирование должны иметь широкую поддержку в обществе, что зависит, в том числе, от понимания невозможности «приобретения» аудиторского отчета контролируемыми субъектами. Немаловажную роль играет и поддержание институциональной стабильности, т.е. неизменных «правил игры», что предусматривает устойчивость институциональной среды, целеустремленность и обоснованность любых реформ в соответствии с общей концепцией развития государства.

3) *Организационные предпосылки.* Для внедрения государственного аудита в соответствии с современными требованиями достаточно наличия контрольных органов государственных финансов и функционирования высшего органа контроля, имеющего конституционно закрепленный статус. При этом не имеют решающего значения политическая система страны, подчиненность высшего контрольного органа, особенности законодательства и т.п. Важным остается только требование обеспечения независимости этого органа.

Организационные предпосылки дальнейшего развития государственного аудита включают гармоничную взаимосвязь структуры органов государственного аудита и государственного внутреннего финансового контроля, расширение полномочий высшего органа государственного аудита, разработку функциональных взаимосвязей между этими органами и другими государственными контролирующими структурами (Национальным банком Украины, Государственной фискальной службой, Антимонопольным комитетом и пр.).

Не должно оставаться без внимания и повышение качества подготовки кадров. Развитие организационной структуры в будущем потребует расширения штатов, а это, в свою очередь, поставит задачу соответствующего подбора квалифицированных работников. На наш взгляд, это может стать проблемой, поскольку сегодня система высшего образования не имеет соответствующих направлений подготовки специалистов по таким специализациям, которые бы учитывали потребности будущих сотрудников системы государственного аудита.

4) *Информационно-технические предпосылки* связаны с наличием технической возможности обработки значительных баз данных. Применение информационно-аналитической системы и информационных технологий, дающих возможность поддержки контрольных и экспертно-аналитических мероприятий на всех этапах их проведения, позволяют достичь цели контроля с

минимальными затратами времени и с привлечением меньшего количества специалистов.

Запланированное введение национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе, создание единого реестра распорядителей бюджетных средств и единой интегрированной информационной базы контрольных мероприятий позволят внедрить единую централизованную информационную систему, которая будет служить основой для всех процессов управления государственными финансами.

Поскольку техника и технологии сегодня развиваются сверхвысокими темпами, используемые аппаратное обеспечение, сетевое оборудование, инженерные системы и другие компоненты информационной системы должны полностью поддерживать законодательные изменения и соответствовать текущим функциональным и техническим заданиям и потребностям. Например, современные достижения в области серверных технологий и новые версии программного обеспечения позволяют создать информационную управленческую систему на основе веб-интерфейса, который сможет обеспечить обмен данными в режиме онлайн между основными системами управления государственными финансами. Автономное существование предыдущих информационно-аналитических ведомственных систем не позволяло обеспечить гармоничное развитие всей системы управления финансами. Большая часть информации не доходила до пользователей или поступала со значительным опозданием, что приводило к ухудшению качества управления, его неэффективности. Таким образом, единая централизованная информационная система с соблюдением усиленных требований информационной безопасности может стать эффективным инструментом государственного регулирования социально-экономической сферы.

5) *Научные предпосылки.* Мировой экономический кризис последних лет спровоцировал пересмотр научных теорий, что, в свою очередь, привело к изменению подходов в отношении границ и методов государственного

управления. Вместе с тем соответствующие изменения произошли и в науке контроля (как в мировой, так и в отечественной). Были заложены основы построения системы независимого контроля государственных финансов, требующие разработки научной концепции его развития, имплементации Международных стандартов высших органов государственного аудита (ISSAI), разработки Кодекса профессиональной этики государственных аудиторов; создания методического обеспечения государственного аудита, гармонизированного с мировыми стандартами; обоснования научных подходов к определению существенности и рисков, присущих именно государственному аудиту; разработки и внедрения системы контроля качества.

Выводы. Таким образом, наличие вышеперечисленных предпосылок обеспечит дальнейшее гармоничное развитие института государственного аудита в Украине в соответствии с современными требованиями.

Литература.

1. Блауберг И. В. Становление и сущность системного подхода / И. В. Блауберг, Э. Г. Юдин. – М. : Издательство «Наука», 1973. – 270 с.

2. Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку : закон України від 24.09.2008 № 591-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/591-17/ed20080924>.

3. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80?nreg=633-2012-%F0&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=6&y=11#w21>.

4. Конституція України : закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.

5. Про Рахункову палату : закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 24. – ст. 137.

Abstract

The article discusses the construction of an external independent audit of public finances, which allows early detection of deviation from accepted standards of legality, effectiveness and efficiency of the management of public resources. This publication presents the author's approach to the classification of the preconditions of formation and development of the state audit. It is proved that the presence of socio-economic, institutional, organizational, information technology and scientific background will further the harmonious development of the institution of the state audit in Ukraine in accordance with modern requirements.

Keywords: state audit, international standards, precondition, Supreme Audit Institution