

АУДИТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ В ХРОНОЛОГІЇ РОЗВИТКУ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

У статті розглянуто особливості розвитку аудиту в бюджетних установах за хронологічними етапами прийняття різних нормативно-правових документів щодо регулювання аудиту, в тому числі, стандартів. Розглянуто прийняття стандартів внутрішнього аудиту, які вважаються важливим кроком у процесі посилення контрольних функцій держави за процесом використання бюджетних коштів зокрема, та за діяльністю розпорядників і одержувачів бюджетних коштів загалом.

The article discusses the features of the development of audit in budget institutions by chronological stages of adoption various normative and legal documents for regulation audit including standards. The Acceptance of Internal Audit Standards – is an important step in the process of strengthening the control and supervision functions of the process budget funds use in particular, and generally and by the activities of managers and recipients of budget funds is considered.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Специфіка діяльності бюджетних установ полягає в тому, що держава покладає на такі суб'єкти господарської діяльності певні функції для виконання завдань передбачених законодавством України, виконання окремих бюджетних програм та взятих на себе зобов'язань перед суспільством та партнерами. Загалом це має вигляд делегування окремих повноважень та відповідальності з відповідним фінансовим забезпеченням. При цьому головною функцією держави залишається питання організації та проведення контролю за виконанням переданих функцій, ефективним використанням фінансових, трудових, матеріальних та нематеріальних ресурсів, допомога у виконанні делегованих повноважень. Одним із методів контролю за використанням бюджетних коштів та виконанням покладених на бюджетну установу функцій є проведення аудиту в бюджетних установах.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питання розвитку, організації, нормативно-правового забезпечення та практики проведення внутрішнього аудиту в Україні є достатньо актуальним напрямком дослідження. Фундамент теоретичного підґрунтя, обліку та аудиту в бюджетних установах, заклали вітчизняні науковці М. Т. Білуха, Р. Т. Дžoга, Н. І. Дорош, М. Р. Лучко, О. А. Петрик, С. В. Свірко, М. Г. Чумаченко та ін.

У світлі динамічного розвитку аудиту в бюджетних установах актуальними є праці науково-практичного характеру Ю. Радіонова [1, с.27–29], Янніка Ріше [2, с.8–11], О. Чечуліної [3, с.6–11], Є. Шара [4, с.46–47] та інших науковців.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Практика перевірок бюджетних установ не розкриває функціонального значення такого перспективного напрямку контролю як аудит. Внаслідок чого можна констатувати факт мінімального охоплення сукупності бюджетних установ аудитом. На думку автора, незважаючи на велику кількість праць науково-прикладного характеру, головною проблемою впровадження практики аудиту є:

- недостатність обґрунтованої методики проведення аудиту в бюджетних установах;
- застарілі принципи, підходи та ідеологія фахівців, що здійснюють контроль за використанням бюджетних коштів та діяльністю бюджетних установ;
- невизначеність у співвідношеннях виявлених фактів порушень та міри покарання.

Вищезазначена проблематика визначає актуальність обраного в статті напрямку

дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є доведення всіх вищевказаних проблемних напрямків із впровадження аудиту в бюджетних установах, через призму розвитку нормативно-правового забезпечення аудиту в бюджетних установах за хронологією його розвитку. Водночас, вважаємо за необхідне виокремити головні науково-практичні завдання дослідження:

- сформулювати класифікацію етапів хронологічного розвитку на основі формування нормативно-правового забезпечення з впровадження аудиту в бюджетних установах;
- оцінити якість аудиту в бюджетних установах за запропонованими етапами його розвитку в контексті головних рис (нормативно-правове забезпечення, цілеспрямованість аудиту, ідеологічна сформованість виконавців аудиту);
- сформулювати комплекс проблемних питань, які потребують вирішення задля підвищення якості та ефективності аудиту в бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Необхідність запровадження аудиту в бюджетних установах назрівала з початку незалежності України та розвитком бюджетної системи в Україні. В історичному контексті розвиток аудиту в бюджетних установах, на думку автора, доцільно поділяти на три умовні етапи:

- 1-й етап – період з 24.08.1991 р. по 31.12.2004 р. (етап назрівання необхідності аудиту);
- 2-й етап – період з 31.12.2004 р. по 28.09.2011 р. (етап становлення аудиту);
- 3-й етап – період з 28.09.2011 р. (етап розвитку та впровадження аудиту).

Перший етап можна охарактеризувати як етап назрівання необхідності впровадження аудиту в бюджетних установах. На даному етапі становлення бюджетної системи відбуваються трансформаційні зміни в питаннях регулювання та діяльності бюджетних установ. Головним органом контролю за використанням бюджетних коштів та діяльністю бюджетних установ виступають контрольно-ревізійні управління, основним завданням яких є виявлення порушень в бюджетних установах та притягнення до відповідальності винних осіб (каральна функція). Водночас, такий напрямок діяльності контрольних органів є не надто ефективним і доцільним. Проблемність полягає в тому, що основним «абстрактним» завданням як контрольно-ревізійних управлінь так і окремо взятої бюджетної установи є забезпечення ефективності використання бюджетних коштів та виконання функцій, які взяла на себе держава по відношенню до суспільства та різних суб'єктів господарської діяльності через діяльність бюджетних установ. Тому, у багатьох випадках, як, наприклад, різне трактування законодавчих норм органами державного управління, допущення дрібних (механічних) помилок під час здійснення господарської діяльності бюджетною установою, недостатній рівень фаховості окремих працівників бюджетної установи та недосконалість нормативно-правового регулювання діяльності бюджетних установ у перехідний період – каральна функція не є доцільною та проявляє свою неефективність. Звичайно ж, мова не йде, у даному випадку, про зловживання службовим становищем та умисне здійснення окремих господарських операцій з метою власного збагачення, де каральна функція є просто необхідною.

У таких умовах, керівництво та працівники обліково-економічних служб бюджетних установ перебувають у досить скрутному становищі. З однієї сторони, держава поклала функції та відповідальність на вищевказаних працівників бюджетної сфери, а з іншої, – не надала чітких правил «гри». Тобто, бюджетні установи фактично безпорадні в умовах невизначеності окремих нормативно-правових колапсів, що ускладнюється небезпекою накладення штрафних санкцій. У такій ситуації бюджетні установи перебувають в пошуках порадника, який би мав:

- вказати на дрібні порушення щодо здійснення ними своїх функцій;
- надати фахову консультацію з проблемних питань;
- професійно роз'яснити застосування окремих положень законодавчих норм.

У цей час, в Україні, такими порадниками стають періодичні фахові видання

з питань обліку саме в бюджетних установах, вищі організації бюджетних установ (головні розпорядники бюджетних коштів), консалтингові компанії та інші компанії, які проводять роз'яснювально-консультаційну роботу. Проте, вони не можуть розглянути увесь спектр господарських операцій бюджетних установ, а тим більше, розглянути окремі ситуації в конкретній бюджетній установі із відповідним документальним оформленням. Така ситуація не влаштовує ані бюджетні установи, ані державу як головного контролера. Таким чином, назріває необхідність у додаткових функціях контрольно-ревізійних служб, які б мали за мету не лише каральну складову, але й допоміжно-консультаційну та роз'яснювальну, що в результаті призведе до ефективності як контрольної функції, так і функцій, які виконують бюджетні установи в процесі своєї діяльності за рахунок бюджетних коштів. Це, водночас, допоможе ефективнішому використанню бюджетних коштів та посилить якість управління в бюджетних установах.

Другий етап – етап становлення аудиту у бюджетних установах. Його початок ознаменовано прийняттям постанови Кабінету Міністрів України № 1777 від 31.12.2004 року «Про затвердження порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» [5, с.33]. Постанова була прийнята на основі Бюджетного кодексу України та враховувала потреби у реформуванні контролю використання бюджетних коштів бюджетними установами. Прийняття цієї постанови чітко окреслило поняття «фінансово-господарського аудиту» як форми державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Варто наголосити, що ця форма контролю спрямована саме на запобігання фінансовим порушенням, а не на їх констатацію. Також Постановою № 1777 чітко визначено виконавців та строки виконання аудиту, його об'єкти та суб'єкти, послідовність проведення та користувачів інформації. Головним завданням проведення фінансово-господарського аудиту відповідно до п. 3 Постанови № 1777 є «сприяння бюджетній установі в питаннях забезпеченості правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю». Таким чином, каральна функція контрольно-ревізійного управління була пом'якшена на консультаційну, водночас, у випадку виявлення зловживань каральна функція повинна була застосовувалась без особливих виключень, що було в загальному позитивним результатом. Негативним чинником на той час була відсутність методики проведення аудиту, розроблення якої покладалось на Головне контрольно-ревізійне управління. Тому, незважаючи на введення в дію Постанови 1777, аудит фінансово-господарської діяльності не набув масовості і діяльність органів контрольно-ревізійного управління була спрямована консервативно на проведення ревізій та перевірок, що носили каральну функцію.

У грудні 2005 року, майже через рік після прийняття Постанови № 1777 Головне контрольно-ревізійне управління таки затвердило «Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ» Наказ Головки КРУ № 451 від 19.12.2005 р. [6] та «Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми» Наказ Головки КРУ № 444 від 15.12.2005 р. [7], проте суттєвих змін щодо масовості охоплення аудитом бюджетних установ це не принесло. Зазвичай, аудитом охоплюються окремі бюджетні програми. Тому, говорити про сприяння бюджетним установам у забезпеченості правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю, на даному етапі неможливо. На цьому етапі можна також відзначити врегулювання окремих положень Постанови № 1777, що

носили дискусійний характер як в теоретичному, так і в практичному застосуванні шляхом внесення відповідних змін. Протягом цього ж періоду не є до кінця зрозумілим хто повинен проводити такий аудит та не створені відповідні відділи, якщо ж керуватися нормативно-правовим документом, то аудит повинні проводити ті ж працівники карального органу (контрольно-ревізійної служби), що є нонсенсом. Також, не є до кінця зрозумілим застосування окремих понять, зокрема, таких як «ризикована операція» тощо.

Третій етап – етап розвитку та впровадження аудиту в бюджетних установах. Для даного етапу характерним є заповнення «пробілів» у нормативно-правовому забезпеченні організації та проведення аудиту в бюджетних установах. Так, Постановою Кабінету Міністрів України № 1001 від 28.09.2011 р. затверджено «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органах виконавчої влади» [8, с.77]. Відповідно до Постанови № 1001 центральні органи виконавчої влади зобов'язані створити та забезпечити функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту реорганізувавши контрольно-ревізійні управління. Також, Постановою № 1001 регулюється питання чисельності підрозділів внутрішнього аудиту, завдання та функції таких підрозділів, планування та строки проведення внутрішнього аудиту, права та обов'язки керівника підрозділу та його працівників, окремі положення взаємодії між підрозділом внутрішнього аудиту та керівником центрального органу влади чи бюджетної установи.

Найбільш значимою подією у всіх трьох періодах безумовно є затвердження наказом Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011 р. «Стандартів внутрішнього аудиту» [9, с.91]. Цим документом уточнюються та регулюються:

- загальні положення стосовно внутрішнього аудиту.
- основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту (положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту);
- питання компетентності та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту;
- питання незалежності та об'єктивності внутрішнього аудиту
- напрями проведення внутрішнього аудиту;
- планування діяльності з внутрішнього аудиту;
- питання ведення бази даних;
- організація внутрішніх аудитів;
- проведення внутрішнього аудиту;
- документування ходу та результатів внутрішнього аудиту;
- моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту;
- стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту;
- звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту;
- формування та зберігання справ внутрішнього аудиту;
- надання інформації про результати внутрішнього аудиту;
- взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади;
- скарги на дії працівників внутрішнього аудиту;
- забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту.

Сукупність нормативно-правового забезпечення з організації та методики проведення внутрішнього аудиту в бюджетних установах, включаючи стандарти внутрішнього аудиту, фактично сформували весь спектр необхідних елементів для якісного запровадження

внутрішнього аудиту в практику бюджетної сфери. Проте, на практиці, економічна природа поняття «аудит бюджетних установ» залишає бажати кращого, насамперед, у плані дієвості.

Висновки і перспективи подальших розробок. На основі вищевикладеного, можна зробити висновки про досить повну систему нормативно-правового регулювання аудиту в бюджетних установах, що сформувався за розглянутими етапами розвитку. Опис розглянутих етапів доводить необхідність впровадження аудиту в бюджетних установах в сучасних умовах господарювання, з однієї сторони, так і недолугість щодо термінів його впровадження, з іншої.

Зокрема, залишаються невирішеними питання, які повинні зайняти одне із основних місць в наступних наукових дослідженнях. Це питання, що стосуються:

- зміни ідеології контролюючих органів;
- підготовки, перепідготовки, атестації та підвищення кваліфікації кадрового потенціалу зайнятого аудитом в бюджетних установах;
- методичного забезпечення кадрів, що зайняті аудитом в бюджетних установах в розрізі топологічних ділянок обліку.

Список використаної літератури

1. Радіонов Ю. Управління якістю аудиту / Ю. Радіонов // Всеукр. наук.-практ. журн. «Фінансовий контроль». – 2011. – № 4. – С. 27–29.
2. Ріше Я. Un audit Francais. Як організована система контролю державних установ та підприємств у Франції / Я. Ріше, Мод Баї-Тюрчі // Фінансовий контроль: всеукр. наук.-практ. журнал. – 2011. – № 5. – С. 8–11.
3. Чечуліна О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. Досвід Франції та Польщі / О. Чечуліна // Фінансовий контроль: всеукр. наук.-практ. журнал. – 2011. – № 7. – С. 6–11.
4. Шара Є. Державний фінансовий контроль та шляхи його вдосконалення в економіці України / Є. Шара // Фінансовий контроль: всеукр. наук.-практ. журнал. – 2011. – № 8. – С. 46–47.
5. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: за станом на 25.03.2006 р. / КМУ. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2005. – № 1. – С. 33.
6. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: за станом на 19.12.2005 р. [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_9y/pg_ipnkof/index.htm.
7. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми: за станом на 15.12.2005 р. [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm.
8. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: за станом на 28.09.2011 р. / Кабінет Міністрів України. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2011. – № 75. – С. 77.
9. Стандарти внутрішнього аудиту: за станом на 04.10.2011 р. / Міністерство фінансів України. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2011 р. – № 85. – С. 91.

Стаття надійшла до редакції 10.01.2014.