

## ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ОКРЕМИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

У статті досліджено сутність державного фінансового аудиту господарських операцій, що здійснюється органами Державної контрольно-ревізійної служби України. Розглянуто процедури операційного аудиту та порядок їх проведення. Проаналізовано ефективність операційного аудиту органами ДКРС України в Одеській області, висунуто пропозиції щодо підвищення дієвості такого контролю.

The article examines the nature of the state financial audit of business transactions undertaken by the State Control-Revision Service of Ukraine. The procedures and performance audit of their order are reviewed. The effectiveness of performance audit by the SCRS of Ukraine in Odessa region is analyzed, the proposals to improve the efficiency of such control are put forward.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Серед найважливіших проблем сучасного економічного розвитку України особливе місце займає проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів, а разом з тим – і піднесення суспільного добробуту. Одним із шляхів розв'язання цієї проблеми є удосконалення інституту державного фінансового контролю взагалі та фінансового аудиту як його форми зокрема. Державний фінансовий аудит забезпечує збір інформації щодо неврегульованості та неефективності системи управління фінансовими ресурсами. Саме тому його правильна організація дозволить володіти оперативними даними, які будуть використані з метою попередження фінансових правопорушень та неефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів, усунення або мінімізації їх наслідків. Одним із суб'єктів державного фінансового контролю, до головної функції якого належить контроль за цільовим й ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів, та який уповноважено проводити фінансовий аудит виконання бюджетних програм, окремих фінансово-господарських операцій та інших об'єктів є Державна контрольно-ревізійна служба в Україні (далі – ДКРС України).

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Аналіз літератури щодо обраної проблеми, свідчать про інтерес вітчизняних вчених до проблематики державного фінансового контролю взагалі та державного фінансового аудиту зокрема. Питанням розроблення теорії і методології державного фінансового аудиту присвячені праці відомих вчених: І.В. Баснцова, О.І. Барановського, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.Г. Мельничука, В.Ф. Піхоцького, В.К. Симоненка, І.Б. Стефанюка та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Застосування застарілих форм і методів фінансового контролю не дозволяє державі оперативно й ефективно впливати на діяльність суб'єктів господарювання, що призводить до зниження контрольних функцій таких суб'єктів контролю в умовах трансформації економічних відносин, не забезпечує концентрації контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності. Тому подальший розвиток державного фінансового аудиту ДКРС України, що охоплює інтереси суб'єктів господарювання у сфері державних фінансів, потребує розробки нової концепції розвитку ринкових механізмів і інструментів його здійснення, удосконалення системи елементів державного фінансового аудиту.

**Постановка завдання.** Мета статті проаналізувати порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій органами ДКРС України та визначити

шляхи його реформування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, що здійснюється органами ДКРС України, регламентується Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» № 506 від 20.05.2009р. [1].

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій (далі – операційний аудит) – це форма державного фінансового аудиту [2], який проводиться у визначених у нормативному акті КМУ суб'єктах господарювання та спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності, що загалом впливатиме на зміцнення фінансової дисципліни в державі.

Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності.

Варто зазначити, що у суб'єктів господарювання, де проводиться операційний аудит, інші планові контрольні заходи за ініціативою органів служби не здійснюються.

Операційний аудит, що здійснюється органами ДКРС України включає шість етапів:

- 1) проведення моніторингу окремих господарських операцій, які здійснені суб'єктами господарювання та заплановані до здійснення.
- 2) розроблення програми, яка затверджується керівником органу служби та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;
- 3) перевірку здійснення ризикових операцій щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності;
- 4) підготовку для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та у разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
- 5) оцінку стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та перевірки;
- 6) аналіз річної фінансової звітності суб'єкта господарювання; оцінку врахування пропозицій, внесених керівникові суб'єкта господарювання протягом звітного року за результатами моніторингу господарських операцій та перевірки; розроблення проекту аудиторського звіту із зазначенням висновків і пропозицій; обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання; підписання аудиторського звіту; подання аудиторського звіту керівникові суб'єкта господарювання.

До процедур операційного аудиту можна віднести:

- моніторинг господарських операцій;
- моніторинг платіжних доручень;
- погодження платіжного доручення (реєстрів платіжних доручень);
- моніторинг стану виконання пропозицій.

Операційний аудит призначається наказом ГоловокРУ, у якому визначається державний аудитор (керівник групи державних аудиторів та склад таких груп) по кожному суб'єкту господарювання.

До початку операційного аудиту державні аудитори повинні ознайомитись зі сферою діяльності суб'єкта господарювання та результатами державного фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання за попередні періоди.

Державний аудитор складає Протокол узгодження організації та проведення операційного аудиту, до якого додаються перелік господарських операцій суб'єкта

господарювання, їх суми та критерії відбору платіжних доручень, що підлягають моніторингу. Протокол разом з додатками подається на погодження Голові Головки КРУ або його заступнику згідно до розподілом повноважень. Після погодження Головки КРУ вказаний документ подається на погодження органу управління відповідного суб'єкта господарювання.

Проведення операційного аудиту розпочинається з ознайомлення державного аудитора з системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю суб'єкта господарювання. Таке ознайомлення полягає у:

1. вивченні діяльності суб'єкта господарювання шляхом аналізу:
  - нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання відповідної галузі, внутрішніх розпорядчих документів тощо;
  - установчих документів, організаційної структури суб'єкта господарювання, внутрішніх документів суб'єкта господарювання щодо облікової політики, порядку складання, затвердження, виконання та контролю за виконанням розпорядчих документів тощо;
  - предмета діяльності, повноважень органів та головних посадових осіб суб'єкта господарювання;
2. визначенні пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб;
3. складанні проекту програми операційного аудиту.

Державний аудитор визначає пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб, які відповідають критеріям, визначеним наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» № 303 від 18.06.2001р. [3] шляхом аналізу установчих документів, договорів, даних Реєстру суб'єктів підприємницької діяльності Державного комітету з питань підприємництва та регуляторної політики тощо.

Державний аудитор складає проект програми операційного аудиту, яка погоджується керівником структурного підрозділу, відповідальним за проведення операційного аудиту, та подається на затвердження голові Головки КРУ.

Одним із напрямків операційного аудиту є моніторинг платіжних доручень, що представляє собою процедуру операційного аудиту, що полягає у безперервному відстеженні платіжних доручень на проведення розрахунків за погодженими ризиковими операціями до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попереднього періодів, та включає вивчення робочих документів, які відображають наявність та рух коштів на рахунках у банках як у національній, так і в іноземній валюті, валютних цінностей та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій.

Основними завданнями моніторингу платіжних доручень є виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановленого законодавством порядку платіжної дисципліни та про ризиковість операцій, а також упередження проведення розрахунків з порушенням чинного законодавства.

Строки подання платіжних доручень для проведення моніторингу та їх узгодження державним аудитором погоджуються керівниками Головки КРУ та суб'єкта господарювання у Протоколі узгодження організації та проведення операційного аудиту, затвердженого керівниками Головки КРУ та суб'єкта господарювання.

Платіжні доручення (реєстри платіжних доручень), які включені до моніторингу, підлягають погодженню державним аудитором у терміни, визначені у Протоколі узгодження організації та проведення операційного аудиту. У разі ненадання чи надання державному аудитором неповного переліку документів, необхідних для належного і всебічного розгляду платіжних доручень, термін їх погодження продовжується на час, достатній для їх ретельного опрацювання, про що робиться запис на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) «за умови додаткового дослідження».

Після розгляду всіх необхідних документів та у разі, коли державним аудитором не

виявлено ознак ризиковості операцій, на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) ставиться відмітка «опрацьовано».

У разі, коли державний аудитор вбачає ознаки ризикових операцій, він відмовляється від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) та складає повідомлення за типовою формою. У повідомленні зазначаються пропозиції, спрямовані на недопущення суб'єктом господарювання порушень встановленого законодавством порядку здійснення господарських операцій та проведення розрахунків. Про відмову від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) державний аудитор (керівник групи аудиту) письмово повідомляє керівника структурного підрозділу Головки КРУ, відповідального за проведення операційного аудиту, та керівника суб'єкта господарювання.

Керівник структурного підрозділу Головки КРУ, відповідальний за проведення операційного аудиту, надає повідомлення державного аудитора Голові Головки КРУ або його заступнику згідно з розподілом повноважень, та готує повідомлення для органу управління суб'єкта господарювання.

На підставі розгляду додаткових робочих документів чи наданих суб'єктом господарювання обґрунтувань державний аудитор може відкликати повідомлення про відмову від погодження платіжного доручення. Рішення щодо відкликання повідомлення має бути погоджене з керівником структурного підрозділу Головки КРУ, відповідального за проведення операційного аудиту.

Другим напрямком операційного аудиту є моніторинг господарських операцій, основним завданням якого є виявлення ознак їх ризиковості.

Моніторинг господарських операцій – це процедура операційного аудиту, яка полягає у безперервному відстеженні операцій суб'єкта господарювання за погодженим переліком таких операцій та показниками бухгалтерського обліку і фінансової звітності поточного та, у разі необхідності, попереднього періоду з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень та неефективного використання державних коштів та майна.

Моніторинг господарських операцій та платіжних доручень проводиться безперервно до 31 грудня поточного року включно. У разі коли при проведенні моніторингу господарських операцій встановлено, що прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести або призвело до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та майна, фінансових порушень або виявлення інших ознак ризиковості операцій державний аудитор проводить перевірку.

Для з'ясування обставин допущення недоліків та порушень, виявлених у ході операційного аудиту, державний аудитор має право отримати пояснення від посадових осіб та інших працівників суб'єкта господарювання.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються довідкою у двох примірниках, один з яких передається керівнику суб'єкта господарювання, другий – керівнику структурного підрозділу Головки КРУ, відповідального за проведення операційного аудиту, для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації.

У повідомленні (довідці), складених в ході операційного аудиту, зазначаються платіжні доручення, операції, які містять недоліки чи ознаки порушень, а у разі виявлення порушень – їх суть та пропозиції щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому. У довідці мають бути додержані принципи об'єктивності і обґрунтованості, повноти і комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які стосуються справи, чіткості, лаконічності, доступності і системності викладу.

Керівник суб'єкта господарювання в п'ятиденний термін інформує державного аудитора щодо прийняття рішення за результатами наданих пропозицій.

Процедурою операційного аудиту, яка полягає в аналізі стану виконання суб'єктом господарювання пропозицій державного аудитора щодо усунення недоліків та порушень є моніторинг стану виконання пропозицій.

Під час моніторингу виконання суб'єктом господарювання пропозицій щодо усунення

недоліків та порушень, відображених у повідомленні (довідці), державний аудитор аналізує прийняті рішення керівником суб'єкта господарювання їх результати. Про невжиття керівником суб'єкта господарювання заходів за наданими пропозиціями щодо усунення недоліків та порушень державний аудитор повідомляє керівника структурного підрозділу Головки КРУ, відповідального за проведення операційного аудиту. Вказаним структурним підрозділом Головки КРУ забезпечується інформування Голови Головки КРУ або його заступника згідно з розподілом повноважень, органу управління суб'єкта господарювання та у разі потреби Фонду державного майна.

Керівник Головки КРУ або його заступник згідно з розподілом повноважень за результатами розгляду повідомлення (довідки) приймає рішення щодо необхідності інформування правоохоронних органів.

Аналіз результатів операційного аудиту Контрольно-ревізійного управління в Одеській області підтвердив необхідність проведення такої форми контролю та її ефективність. Так, у 2009 році аудит господарських операцій здійснювався, зокрема, у ДП «Одеська залізниця», ДП «Одеський морський торговельний порт», ДП «Іллічівський морський торговельний порт», ДП «Морський торговельний порт «Южний», ВАТ «Одеський припортовий завод» та інших державних об'єктах стратегічного значення. Лише на зазначених об'єктах за результатами операційного аудиту було призупинено платіжних доручень на суму 63,5 млн. грн. і господарських операцій на суму близько 4779,8 млн. грн. [розраховано автором за даними 4], що може свідчити про попередження органами ДКРС України неефективного використання державних коштів у розмірі 0,5% річного ВВП країни (за 2009 рік) [розраховано автором за даними 5].

**Висновки і перспективи подальших розробок.** З огляду на проведений аналіз порядку здійснення операційного аудиту органами ДКРС України, варто зазначити, що з метою підвищення дієвості такого контролю необхідно передбачити:

- проведення зустрічних звірок у суб'єктів господарювання, які мали правові відносини з об'єктом аудиту;
- отримання відповідної інформації між суб'єктами господарювання, на яких проводиться операційний аудит;
- відповідальність керівника суб'єкта господарювання, у разі не врахування обґрунтованих застережень, складених керівником операційного аудиту та визначення механізму взаємодії з правоохоронними органами.

### Література

1. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» № 506 від 20.05.2009р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
2. Стефанік І. Хто і чому хоче ліквідувати державний аудит / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – № 1 (54). – 2010. – С. 6–9.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» № 303 від 18.06.2001р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Офіційний веб-сайт Контрольно-ревізійного управління в Одеській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://odoblkru.gov.ua>.
5. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.