

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЯК ФОРМА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: СУТНІСТЬ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ

У статті досліджено сутність державного аудиту як форми фінансового контролю. Розглянуто об'єкти, предмет, суб'єктів та підконтрольних суб'єктів державного аудиту. Визначено види державного аудиту та особливості їх контрольних процедур. Обґрунтовано необхідність впровадження державного аудиту в Україні, а також сформовано основні напрямки його вдосконалення.

The article examines the nature of state audit as a form of financial control. The objects, entities and controlled entities of state audit are given. The types of public audit and features of their control procedures are determined. The necessity of state audit in Ukraine and in two main areas of its improvement.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Масовість фінансових порушень у сфері державних фінансів в Україні спричинена недосконалістю інституційної структури державного фінансового контролю, слабкістю його теоретичної та методичної бази, недоліками в організації контрольного процесу. Ефективність державного фінансового контролю залежить від правильного вибору форми його реалізації. До найбільш прогресивних на сьогодні форм фінансового контролю за державними фінансами відносять державний аудит.

Аналіз останніх досліджень і публікацій останніх років. Кількість наукових праць, які стосуються обраної проблеми, свідчить про постійно зростаючий інтерес вітчизняних учених до проблеми аудиту використання бюджетних коштів й майна. Теоретичні та методичні засади державного аудиту досліджуються такими вітчизняними вченими як: І. В. Басанцов, О. І. Барановський, І. К. Дрозд, В. Г. Мельничук, В. К. Симоненко, І. Б. Стефанюк та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні в наукових колах та у вітчизняному законодавстві відсутній єдиний підхід до визначення форм фінансового контролю, їх понятійного апарату, інституційної організації та порядку проведення. Державний аудит бюджетних ресурсів починає впроваджуватись у вітчизняну контрольну практику і від його організації буде залежати ефективність використання бюджетних коштів і активів, що в свою чергу визначає ступінь довіри до держави, підприємства, установи, організації з боку громадян та інвестиційний клімат в країні.

Постановка завдання. Сучасні тенденції розвитку економіки України та її інтеграція у європейське співтовариство вимагає нових підходів до організації та проведення контролю за використанням бюджетних ресурсів. Тому, метою статті є розкриття сутності й інституційних особливостей державного аудиту як форми фінансового контролю та обґрунтування необхідності її впровадження в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Державний фінансовий контроль являє собою сукупність дій органів державної влади спрямованих на попередження та усунення фінансових правопорушень та неефективного використання державних фінансів. Ці дії реалізуються через форми фінансового контролю, до яких відносять: ревізію, перевірку, аудит та інші. Державний аудит за рухом фінансових ресурсів є для нашої країни однією з новітніх форм контролю, впровадження якої вимагає не тільки інтеграція України у

європейське співтовариство, а й вітчизняна контрольна практика. Так, уперше в українському законодавстві термін «аудит» у контексті державних фінансів було застосовано у 2001 році у Бюджетному кодексі України [1]. Хоча тлумачення цього терміна у кодексі відсутнє, але у ньому було визначено контрольні органи, що здійснюють аудит на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний кодекс не тільки дозволяє, а й вимагає від державних органів та розпорядників бюджетних коштів здійснення аудиту. І цілком очевидно, що зазначений аудит не є тим аудитом, що здійснюється в Україні відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [2].

Першим кроком на шляху створення правових засад державного аудиту в Україні стала Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, прийнята розпорядженням Кабінету міністрів України від 14.09.2002 року № 538-р [3]. Згодом до нормативних документів було внесено низку змін та доповнень. Зокрема, Головне КРУ України ініціювало схвалені Урядом 15.10.2003 року зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 8.08.2001 року №955 «Про затвердження порядку планування контрольної-ревізійної роботи органами державної контрольної-ревізійної служби», якою вперше передбачалося планування аудитів ефективності [4].

Важливу роль у формуванні нормативної бази відіграла Стратегія ДКРС в Україні на 2003–2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 року №997 [5]. У цьому документі йдеться про «...впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей» [5].

У 2004 році Рахунковою палатою України був прийнятий Стандарт про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів [6]. Цей Стандарт розроблений відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» [7], Бюджетного кодексу України [1], іншими нормативно-правовими актами, які регулюють взаємовідносини у сфері контролю за використанням державних коштів та майна. Ним було встановлено правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів).

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом 01.11.2005 року Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [8]. Статтями даного Закону було встановлено, що органи Державної контрольної-ревізійної служби України (далі – ДКРС України) здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і державного майна.

Відповідно до стандартів INTOSAI Кабінетом міністрів України протягом 2004-2009 років було розроблено та затверджено ряд порядків проведення державного аудиту ДКРС України за окремими об'єктами та підконтрольними суб'єктами [9; 10; 11; 12; 13].

Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення державного аудиту свідчить про відсутність чіткої регламентації статусу державного аудиту. З метою з'ясування сутності державного аудиту необхідно визначити його мету.

Метою державного аудиту є встановлення законності й ефективності використання державних фінансів, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій. За метою та реалізацією результатів контрольних заходів аудит як форма контролю відрізняється від ревізії та перевірки.

Досягнення поставлених цілей вимагає реалізації певних завдань державного аудиту:

- здійснення перевірок спрямованих на визначення законності і своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям;
- визначення ефективності і доцільності витрачання державних коштів і майна;
- надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету;

- аналіз виявлених відхилень від установлених показників;
- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету;
- організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Стандартами INTOSAI [14] аудит за метою проведення поділено на два основні види: фінансовий та аудит ефективності. Процедури, що проводяться при зазначених видах аудиту, наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Процедури, що проводяться при державному фінансовому аудиті та аудиті ефективності

Державний фінансовий аудит	Аудит ефективності
– засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку та оцінку бухгалтерської документації і підготовку висновку стосовно фінансових звітів;	– визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних методів та впровадженню ефективної управлінської політики;
– засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату в цілому;	– перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими;
– перевірка операцій та фінансової звітності, а також оцінка стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства та нормативних актів;	
– перевірка системи внутрішнього управління та функцій внутрішнього аудиту;	– перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів і перевірка систем інформації, оцінки результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків.
– перевірка правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту;	
– відзначення всіх інших моментів, які були виявлені під час перевірки або мають відношення до неї, які ВОФК вважає за необхідне відзначити.	

Кожний з цих видів аудиту має свої переваги та недоліки.

Переваги фінансового аудиту можна пояснити тим, що збирання фактів (доказів) зосереджено на внутрішній системі, тобто масштаб контролю менший, а аудиторська діяльність є більш одноманітною. До недоліків можна відносити те, що аудиторські висновки характеризують потенційні, а не фактичні впливи виявлених в системі недоліків.

Переваги аудиту ефективності полягають у концентрації на результатах діяльності; формулюванні відповідей про те, що було, і те, чого не було досягнуто; забезпеченні коментарів щодо якості тощо. Недоліком є більш широкий масштаб, тобто необхідність врахування крім внутрішніх, ще й зовнішніх фактів (доказів).

Як випливає із загальноприйнятих стандартів INTOSAI, якщо фінансовий аудит – це дослідження фінансової підзвітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях, то аудит ефективності діяльності пов'язаний з аудитом економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності і включає:

- 1) аудит економічності адміністративної діяльності з огляду на кращі адміністративні принципи, практику та управлінську політику;
- 2) аудит ефективності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, а також процедур, яких дотримуються підконтрольні організації для виправлення виявлених недоліків;

3) аудит результативності адміністративної діяльності з огляду на досягнення цілей підконтрольними організаціями, а також аудит фактичного впливу діяльності порівняно з очікуваним впливом.

До елементів системи державного фінансового контролю відносять: об'єкти, предмет, суб'єктів, підконтрольних суб'єктів та контрольні заходи. Об'єкти державного аудиту наведені на рис. 1.

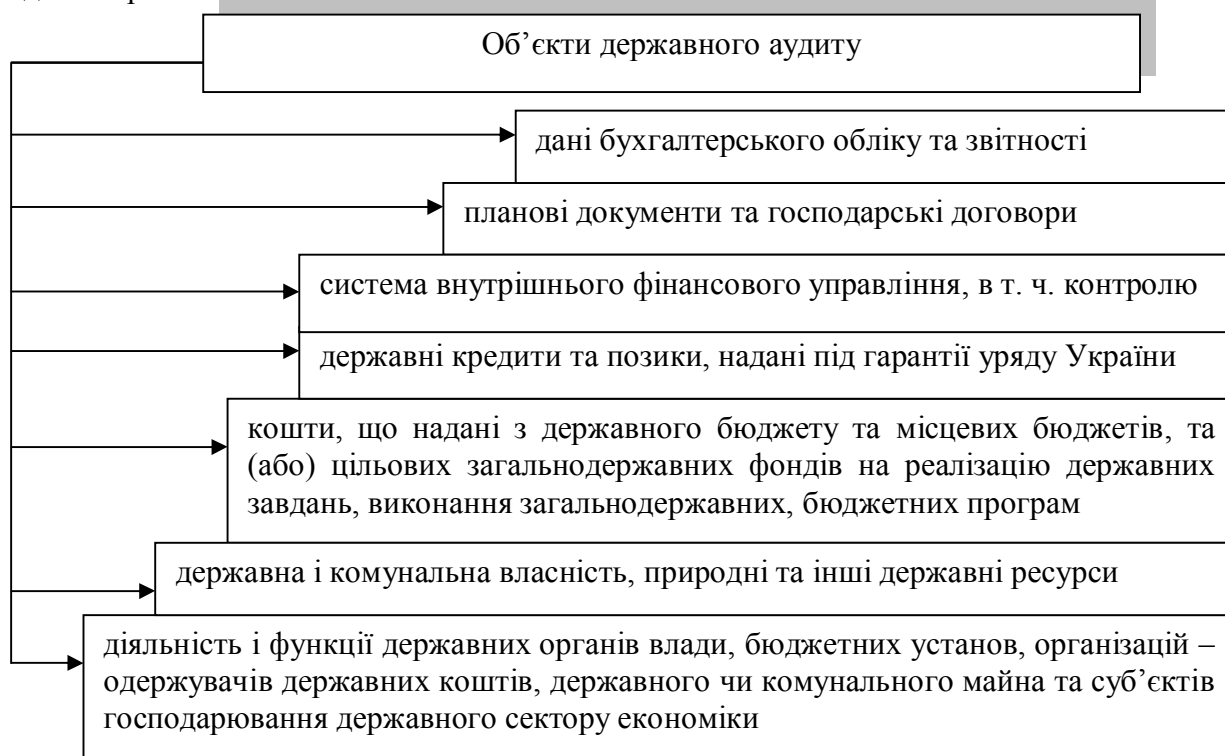


Рис. 1. Об'єкти державного аудиту

Предметом державного аудиту бюджетних ресурсів виступають:

- фінансові показники господарської діяльності підконтрольних суб'єктів;
- показники бюджетного процесу;
- податки, збори та платежі, які надходять до бюджету та цільових фондів.

До суб'єктів державного аудиту в Україні можна віднести: Державне казначейство, Рахункову палату та Державну контрольно-ревізійну службу України. Саме ці органи, на відміну від інших органів державного фінансового контролю, проводять контрольні заходи не тільки з метою накладання фінансових санкцій, а й надання відповідних рекомендацій.

Державне казначейство України відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 21.12.2005 року № 1232 [15] наділено повноваженнями щодо здійснення фінансового контролю. Такий контроль за ознаками відповідає операційному аудиту. Контрольні заходи Державним казначейством здійснюються на етапі прийняття зобов'язань, попередньої перевірки та оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів.

Особливість фінансового контролю, що здійснюється органами Державного казначейства, полягає в тому, що вони є єдиними виконавцями фінансових функцій при виконанні державного бюджету і не здійснюють перевірок вибірково, а тільки на регулярній основі. Таким чином забезпечується суворий контроль за законністю фінансових операцій, їх бухгалтерським обліком, що є гарантією чіткого виконання рішень виконавчої влади. Такий вичерпний контроль здійснюється паралельно з веденням операцій протягом року і тому є ефективнішим, ніж контроль за результатами.

Рахункова палата України є вищим органом фінансового контролю в Україні. Бюджетним кодексом України до повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства віднесено контроль за: утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України; ефективністю використання та

управління коштами Державного бюджету України; використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках [1].

Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» її повноваження поширюються на Верховну Раду, органи виконавчої влади, Національний банк, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України. Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації, а також інші об'єднання незалежно від форм власності, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка пов'язана з використанням коштів Державного бюджету України [7]. Усі ці установи та організації й є підконтрольними суб'єктами Рахункової палати України.

Під час проведення контрольних заходів аудиторів Рахункової палати застосовують системний підхід до організації проведення перевірок і аналізу їх результатів, при цьому особливу увагу вони приділяють аналітичній діяльності, оцінці ефективності управління об'єктами перевірки, використання державних коштів, отриманих для виконання покладених на підконтрольних суб'єктів функцій і поставлених завдань, функцій або реалізації програм (наприклад, державних цільових програм, програм розвитку регіонів тощо). Такий аудит вважається аудитом ефективності.

Державна контрольно-ревізійна служба України є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує в установленому порядку реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням, відповідно до законодавства, підконтрольними суб'єктами – підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форми власності, відомчої приналежності та підпорядкованості, коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Нормативно-правовими актами України [9; 10; 11; 12; 13] виділено п'ять різновидностей державного аудиту, що проводиться органами ДКРС України, а саме:

- аудит бюджетних установ;
- аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- аудит виконання бюджетних програм;
- аудит виконання місцевих бюджетів;
- аудит окремих господарських операцій (операційний аудит).

Державний аудит діяльності бюджетних установ є фінансовим аудитом спрямованим на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Завданням аудиту є сприяння бюджетним установам в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Аудит діяльності суб'єктів господарювання також є фінансовим аудитом, який направлений на оцінку рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання та полягає у забезпеченні дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, збереження активів, досягнення визначених цілей і завдань з виконання показників його діяльності.

Суть фінансового аудиту виконання бюджетних програм – аудиту ефективності, полягає у визначенні ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають, та який здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевого бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Основними завданнями цього аудиту є оцінка виконання

результативних показників бюджетних програм та їх ефективності, виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру та визначення ступеня їх впливу на реалізацію запланованих цілей, а також розроблення пропозицій щодо шляхів підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Аудит виконання місцевих бюджетів, як аудит ефективності, проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання бюджетних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Завдання полягає в оцінці формування і рівня виконання бюджету, встановлення причин, що негативно на це впливають, визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, в тому числі щодо можливості збільшення доходів місцевого бюджету.

Основним завданням аудиту окремих господарських операцій Контрольно-ревізійних служб України є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.

Таким чином, порядок проведення контрольних заходів органів ДКРС України залежить від виду державного аудиту, а аудитори, що проводять контрольні заходи, виступають у ролі консультантів з вдосконалення управління бюджетними ресурсами.

Охарактеризовані суб'єкти державного аудиту здійснюють комплекс контрольних процедур, спрямованих на реалізацію мети державного аудиту. Основні напрямки перевірки підконтрольного суб'єкта наведені на рис. 2.

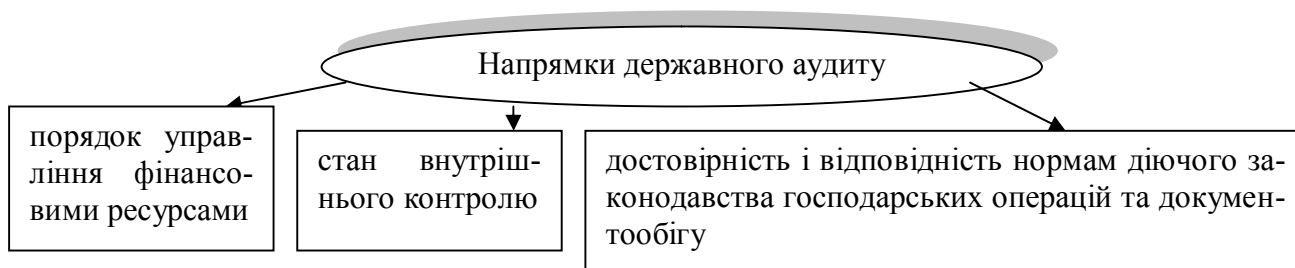


Рис. 2. Напрямки контрольних процедур при проведенні державного аудиту

Висновки і перспективи подальших розробок. З вище зазначеного випливає, що державний аудит є формою державного фінансового контролю, спрямованою на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності. Проведене дослідження дало змогу сформуванню низки наукових та практичних підходів до розв'язання проблем у сфері державного аудиту, зокрема:

- по-перше, здійснити гармонізацію вітчизняного законодавства та міжнародних норм і стандартів державного аудиту;
- по-друге, законодавчо визначити основні концептуальні засади державного аудиту та в регламентувати повноваження і сферу компетенції суб'єктів державного аудиту бюджетних коштів й активів;
- по-третє, розробити методологічні засади проведення державного аудиту для всіх органів державного фінансового контролю та державного аудиту з метою усунення паралелізму та дублювання їх контрольних дій;
- по-четверте, впровадити механізм обов'язкового оприлюднення результатів державного аудиту бюджетних коштів і майна та порядку дотримання підконтрольними суб'єктами наданих рекомендацій й усунення виявлених недоліків.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. – № 2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. – № 3125-XII із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
3. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» від 14.09.2002 р. – № 538-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.
4. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби України» від 8.08.2001 р. – № 955 із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=955-2001-%EF>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стратегії діяльності державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки» від 26.11.2002 р. – № 997 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/documents>.
6. Постанова Колегії Рахункової палати «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004р. – № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121.
7. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. – № 315/96-ВР із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0>.
8. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 р. – № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=185-16>.
9. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10.08.2004 р. – № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1017-2004-%EF>.
10. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» від 31.12.2004 р. – № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru>.
11. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 20.05.2009 р. – № 506 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=506-2009-%EF>.
12. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12.05.2007 р. – № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=698-2007-%EF>.
13. Постанова КМУ «Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту» від 25.03.2006 р. – № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=361-2006-%EF>.
14. Стандарти Міжнародної організації вищих аудиторів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.undp.org.ua/files/ua_80742audit.pdf.
15. Постанова КМУ «Положення про Державне казначейство України» від 21.12.2005 р. – № 1232 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1232-2005-%EF>.

Прийнято до друку 02.02.2011