УДК 336.02:338

Процун К.С., аспір.
Національний університет державної податкової служби України

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: ЕЛЕМЕНТИ КЛАСИФІКАЦІЇ

Досліджено елементи класифікації державного фінансового аудиту: форма, підвид, процедура, методичні прийоми

Постановка проблеми. Економічні тенденції, що спостерігаються в Україні впродовж останніх років, засвідчили нагальну необхідність реорганізації системи фінансового контролю, а саме зміни його ідеології, яка полягає не у тому, щоб знайти після закінчення бюджетного періоду якнайбільше порушень, коли збитки важко або ж неможливо відшкодувати, а допомогти розпорядникам бюджетних коштів попередити їх чи хоча б мінімізувати наслідки уже вчинених порушень. Тобто, сьогодні виникає необхідність запровадження у бюджетній сфері нового менш фіскального, але більш оперативного та партнерського виду контролю – державного фінансового аудиту.

Проблеми використання бюджетних коштів і здійснення державного фінансового контролю за діяльністю органів виконавчої влади й суб'єктів господарювання державного сектору економіки є актуальними, оскільки ефективне та цільове використання фінансових ресурсів держави є запорукою виконання всіх покладених на неї функцій та забезпечення необхідних темпів економічного зростання.

Державний фінансовий аудит є видом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження теоретичних основ становлення і розвитку державного фінансового аудиту в Україні. Визначення концептуальних основ його формування та поділу на види, а також розвиток його методологічної основи за рахунок впровадження системи постулатів аудиту, що забезпечить його достовірність та підвищить ефективність.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання класифікації та принципів побудови державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю знайшли відображення в публікаціях багатьох вітчизняних вчених: П.К.Германчука Є.В.Мниха, Н.І.Рубан, М.І.Сивульського, І.Б.Стефанюка та ін. Однак, незважаючи на зусилля науковців та практиків, на шляху розвитку державного фінансового аудиту помітним є ряд проблем, які потребують подальшого дослідження.

Державний фінансовий аудит – це новий напрям у роботі державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС) та Рахункової палати України, який законодавчо ще не в усьому захищений: не визначена відповідальність керівника об'єкта аудиту за недопущення державних аудиторів на об'єкт, за ненадання їм необхідної інформації та нехтування пропозиціями, отриманими за результатами аудиторської перевірки.

А головна проблема, на наш погляд, полягає у недостатньому розумінні змісту державного фінансового аудиту, його класифікації для цілей і прийомів контрольної перевірки, відсутності єдиних принципів функціонування та їх абсолютне нехтування.

Викладення основного матеріалу. Як було доведено в питанні 1.1, існує дві форми державного фінансового аудиту, а саме: зовнішній державний фінансовий аудит (ЗДФА) і внутрішній державний фінансовий аудит (ВДФА).

Внутрішній та зовнішній державний фінансовий аудит відрізняються один від одного, але виконують взаємодоповнюючі ролі та мають такі цілі:

1. Зовнішній державний фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою України (Вищим органом фінансового контролю – в інших країнах) Державний фінансовий аудит, що здійснюється в Україні Головним Контрольно-ревізійним управлінням також є формою зовнішнього державного фінансового аудиту. Відповідно до положень "Бюджетного кодексу", що викладені в статті 26: "Зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом":

– надає незалежну інформацію, гарантії та консультації Верховній Раді (Парламенту);

– проводить аудит (і в багатьох випадках завіряє) фінансову звітність кожного міністерства;

– вивчає законність та обґрунтованість державних видатків;

– оцінює економність та ефективність програм, проектів та діяльності, що фінансуються за державні кошти;

– гарантує, що фінансова звітність "є точною та правдивою", і що вона "готується згідно вимог бухгалтерського обліку", за умови, якщо Вищий орган фінансового контролю повинен надати свою думку про фінансову звітність

2. Державний внутрішній фінансовий аудит, що здійснюється внутрішньовідомчими управліннями (відділами), слід зауважити, що робота внутрішніх аудиторів оплачується міністерствами, тому вони не мають тієї незалежності, яку мають зовнішні аудитори:

– оцінюють ефективність контролю внутрішнього управління в межах кожного міністерства;

– оцінюють ризики фінансової системи, визначають її слабкі місця та надають рекомендації вищій посадовій особі міністерства щодо вдосконалення фінансової системи;

– займаються фінансовими та не фінансовими системами та можуть перевіряти досягнення міністерствами оптимального співвідношення "ціна-якість".

Стаття 26 "Бюджетного кодексу"визначає наступні цілі та задачі внутрішнього фінансового контролю:

– постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;

– оцінку діяльності на відповідність результатів встановленим завданням та планам;

– інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінки, розслідування, вивчення чи ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

Як бачимо, відмінності в формулюванні та акцентах не призводять до принципових суперечностей між ВДФА та внутрішнім фінансовим контролем.

Необхідно відмітити, що відповідно до вимог того ж самого "Бюджетного кодексу" відповідальність за організацію ефективної системи внутрішнього контролю покладається на керівника бюджетної установи. При цьому: "Розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах".

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн у початковий період їх становлення виконували на основі відповідних законів значні завдання та мали досить широке коло обов'язків, пов'язаних із контролем за витратами державних коштів. Вони видавали дозвіл на надання бюджетних коштів державним органам та завіряли рахунки урядових установ, проводили перевірки правильності платежів після оплати державних витрат і звітів про використання бюджетних коштів.

© Процун К.С., 2012

У середині минулого століття органи державного фінансового контролю низки країн (зокрема, Канади та Швеції) почали проводити перевірку державних видатків не лише щодо їх відповідності до вимог законодавства, але й з точки зору суспільної корисності, тобто результатів, які суспільство отримало від законно витрачених бюджетних коштів. Поряд із фінансовим аудитом поступово почав розвиватися новий підвид контролю державного бюджету, який отримав назву "аудит адміністративної діяльності" чи "аудит ефективності". [5,6]

Аудит адміністративної діяльності (ААД) у своїй сучасній формі зародився у Швеції в середині 60-х років на основі теорії "трьох Е", тобто на тих головних елементах, які характеризують стан управління публічними ресурсами: 1) економія (economy) – ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат із огляду на якість продукту – "витрати менше"; 2) ефективність (efficiency) – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту – "витрачати добре"; 3) результативність (effectiveness) – дієвість, успішність, рівень досягнення мети – "витрачати мудро" [1].

При цьому головною метою ААД є визначення сфер, адміністративна діяльність у яких є неекономною, неефективною чи не результативною, і пропозиція на підставі глибокого аналізу причин виникнення цих недоліків та за результатами вивчення "кращої практики" застосування управлінських підходів дієвих напрямів удосконалення управління в цій сфері.

Для проведення аудиту ефективності необхідно було здійснити перебудову організаційної структури та методів роботи контролюючих органів, головним завданням яких стало проведення перевірок результатів діяльності міністерств і відомств з досягнення поставленої перед ними мети. При цьому проведення фінансового аудиту переважно було покладено на спеціальні урядові агентства, які виконували функції державного внутрішнього контролю.

Протягом декількох наступних років Національне ревізійне бюро Швеції на основі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиту ефективності розробило спочатку його теоретичні основи, а потім і методологію проведення перевірок ефективності діяльності державних органів [2].

Отже, досвід зарубіжних країн і майже двадцяти річна практика існування державного фінансового контролю та аудиту в Україні, дозволяють виділити два підвиди державного фінансового аудиту, який, як обґрунтовувалося в питанні 1.1., є видом державного фінансового контролю:

1. Державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління та даних бухгалтерського обліку;

2. Державний фінансовий аудит ефективності діяльності, метою якого є дослідження діяльності, що включає економічність, ефективність та результативність державного управління.

Слід зазначити, що за результатами дослідження встановлено, що для кожного підвиду ДФА притаманні властиві процедури, під якими слід розуміти офіційно встановлені порядки дій при здійсненні аудиту, які здійснюються за відповідними методичними прийомами. Хоча в науковій літературі існують інші визначення процедури [3, с.772; 4, с.63].

Отже, державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління може здійснюватися як процедура:

1) аудиту фінансової звітності

Цей аудит покликаний забезпечити гарантії в межах розуміння того, що фінансова звітність об'єкту аудиту чітко відображає його реальне фінансове становище.

2) аудиту пов'язаних з фінансами аспектів

Такий аудит проводиться з метою встановлення наступного:

а) чи подається фінансова інформація згідно встановлених або заявлених вимог;

б) чи дотримується установа конкретних фінансових вимог;

в) чи організована і впроваджена для належного контролю структура внутрішнього контролю за фінансовою звітністю організації та/або забезпечення збереження активів.

Найбільш складним і недослідженим питанням, через законодавчу невизначеність сутності аудиту ефективності на практиці, є термінологічна плутанина, його визначають як:

– новий вид фінансового контролю;

– особливий інструмент відносин у системі державного устрою;

– нову форму державного фінансового контролю;

– новий напрям діяльності контрольних органів, подібний, наприклад, контроль-ревізійній чи експертно-аналітичній діяльності.

Так, С.Н. Рябухін вважає, що аудит ефективності державних витрат є "формою фінансового контролю", "одним із напрямів діяльності державної організації", "особливим видом контролю" [8], "інструментом відносин у системі державного устрою"[9, с. 36]. Видом фінансового контролю вважає аудит ефективності А.Н. Саунін [10, с. 30].

С.В. Степашин, обґрунтовуючи необхідність переходу до аудиту ефективності використання державних ресурсів, вважає, що це "новий вид фінансового контролю" [11], підкреслюючи, що "більшість органів державного фінансового контролю розвинених країн широко використовують аудит ефективності як одну з найважливіших форм державного бюджетного контролю" [12].

Новою найважливішою формою державного фінансового контролю вважає аудит ефективності і С.А. Агапцов[13, с.16].

А, скажімо, зарубіжна практика розглядає аудит ефективності як контрольний захід, здійснюваний особливим методом, що уможливлює, з одного боку, всебічну оцінку економічності, раціональності та результативності витрачання державних коштів і використання державної власності, а з іншого – ретельний аналіз діяльності органів державної влади з виконання вимог нормативно-правових актів, що визначають порядок витрачання державних коштів і використання державної власності. Результатом аудиту ефективності в цьому разі є висновок про якість виконання органом державної влади покладених на нього функцій у сфері управління фінансовими потоками держави.

Російські фахівці наголошують, що з точки зору теорії, аудит ефективності – це один із основних методів фінансового контролю, що дозволяє оцінити эфективність управління фінансовими потоками та державною власністю, а також ефективність податкового адміністрування, виявити можливості поліпшення організації реалізації владних рішень, виробити рекомендації щодо подальших дій [14, с.66].

Якщо ж розглядати державний фінансовий аудит ефективності з практичної точки зору, то це – достатньо складна та дорога система взаємопов'язаних процедур, що охоплює значні часові рамки і вимагає, крім іншого, високої кваліфікації та професіоналізму аудиторів.

Тобто, зазначене вище, дозволяє державний фінансовий аудит ефективності діяльності проводити за процедурами:

1) аудиту економічності та ефективності

За допомогою процедур аудиту економічності та ефективності можна оцінити, чи дійсно організація:

а) закуповує, зберігає та використовує свої ресурси (такі як, персонал, майно та площі) економно та ефективно;

б) уникає дублювання зусиль працівниками та малокорисної роботи, або такої роботи, що не приносить користі взагалі;

в) не допускає простоїв на виробництві та "роздування" кадрів;

г) використовує ефективні методи роботи.

Під економічністю розуміється мінімізація витрат на здійснення діяльності організації в сукупності із збереженням відповідної якості роботи.

Продуктивність розглядається як співвідношення між виходом товарів, послуг та інших результатів діяльності організації та використаними на їх виробництво ресурсами.

Ефективність характеризується рівнем виконання організацією поставлених завдань у вигляді співвідношень між запланованими та фактичними результатами її діяльності.

Незважаючи на те, що таке визначення ефективності походить з положень Рекомендацій щодо застосування аудиторських стандартів IMTOSAI ("Аудит ефективності") з ним не можна погодитися, оскільки воно характеризує не ефективність, а є показником ефекту. Ефект і ефективність – абсолютно різні поняття. Перше характеризується абсолютним значенням, друге – відносним.

2) аудиту результативності або аудиту програм

За допомогою процедур аудиту результативності можна:

а) оцінити, наскільки досягнуто бажаних результатів або благ, що визначаються законодавчим або іншим уповноваженим органом;

б) оцінити результативність організацій, програм, діяльності тощо;

в) визначити, чи доповнює, дублює, накладається або конфліктує будь-яка програма з іншими відповідними програмами;

г) визначити фактори, що перешкоджають нормальній діяльності організації або програми;

д) визначити шляхи вдосконалення діяльності організації або програми.

Обґрунтування вибору нашої позиції щодо класифікації державного фінансового аудиту можна здійснити, використовуючи інформацію, наведену на рис. 1.

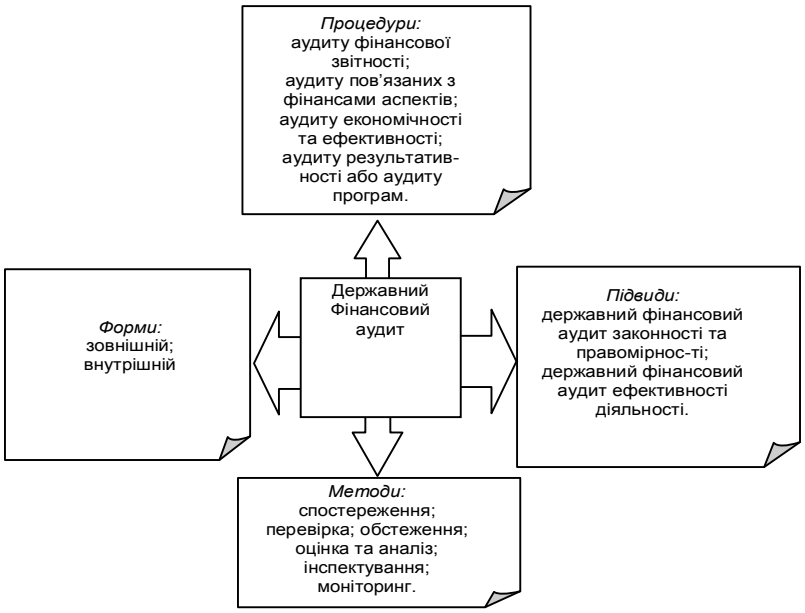

Рис. 1. Форми, підвиди, процедури та методи проведення ДФА

Висновки та перспективи подальших досліджень. Активна дискусія щодо класифікації, форм, методів, видів інапрямів державного фінансового аудиту є переконливим прикладом необхідності формування єдиної системи державного фінансового аудиту та прийняття закону "Про державний фінансовий аудит", внесення відповідних поправок до Бюджетного кодексу України, інших нормативно-правових актів.

Це дозволить законодавчо закріпити послідовність проведення державного фінансового аудиту, визначити компетентність і повноваження органів, які здійснюють аудит ефективності використання державних коштів і державної власності.

Список використаної літератури:

1. *Малишев А.В.* Шляхи європеїзації державного аудиту // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 148. 2. *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau*. – Stockholm, 1993. 3. *Словник іншомовних слів* [уклад. Л.О. Пустовіт та ін.]. – К.: Довіра, 2000. – 1018 с. 4. *Новий тлумачний словник української мови: у 3 т*. – К.: Вид. "АКОНІТ 2003. 5. Effectiveness Auditing in Government Administration. – Stockholm, 1970. 6. Methods for Agency Analysis. – Stockholm, 1975. 7. *Мешалкина Р.Е.* Аудит эффективности – объективная необходимость // Финансы. – 2005. – № 2, – С. 66. 8. *Рябухи С.Н.* Аудит эффективности государственных расходов в современной практике финансового контроля // Финансы. – 2003. – №4. 9. *Рябухин С.Н.* Аудит эффективности использования государственных ресурсов. – М.: Наука, 2004. – С. 36, 56-58. 10. *Саунин А.Н.* Аудит эффективности – требование времени // Финансовый контроль. – 2002. – №7-8. – С. 30. 11. *Степашин С.В.* Финансовый контроль и проблемы экономической модернизации России: Тезисы выступлений на Всероссийской научно-практической конференции "Финансовый контроль и управление экономикой". – М., 2003. 12. *Степашин С.В.* Аудит эффективности как важнейшая форма государственного финансового контроля: Доклад на круглом столе "Аудит эффективности государственных расходов: опыт, проблемы, перспективы". – М., 2003. 13. *Агапцов С.А.* Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства. – М.: Финансовый контроль, 2004. – С. 16. 14. *Мешалкина Р.Е.* Аудит эффективности – объективная необходимость // Финансы. – 2005. – № 2. – С. 66.

ПРОЦУН Костянтин Сергійович – аспірант Національного університету державної податкової служби України, м. Ірпінь.

Наукові інтереси:
– розвиток державного фінансового аудиту в Україні.