

УДК 336.148(477)

Р. Рудніцька

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЯК ЧАСТИНА СИСТЕМИ ФІНАНСОВО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Проаналізовано та визначено місце та роль аудиту в системі державного фінансового контролю в Україні. Узагальнено правові засади аудиторської діяльності та оцінено їх відповідність міжнародним стандартам та нормам.

Ключові слова: контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, аудит, внутрішній аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності.

Сучасний рівень розвитку економічних відносин в Україні, прагнення до постійного вдосконалення процесу управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій. Однією із складових їх є функція контролю, яка повинна забезпечити рівновагу та доцільність функціонування системи державного управління.

Тоді як поняття “контроль” достатньо легко перекладається із однієї мови на іншу, значення цього терміна істотно відрізняється, особливо у європейському та українському контексті та традиціях державного управління. Так, відповідно до поняття “Організація із економічного співробітництва та розвитку” (далі – ОЕСР) “контролем” називають процес, що забезпечує належні гарантії досягнення ефективності та результативності діяльності, надійності звітності та відповідності правовим та законодавчим нормам. Контроль перетинається із підзвітністю. Якщо контроль є попередній та послідуєчий, підзвітність може бути лише послідуєча. Без належних систем контролю та отриманої в результаті інформації, підзвітність органів влади громадськості щодо ресурсів та покладених функцій та завдань є неочевидною [1].

Аудит є однією із форм контролю, яка лише останні п’ять років почала використовуватися в державному управлінні України. У міжнародній практиці контролю аудит вже перетворився на одну із основних форм його проведення, а у вітчизняній практиці контрольної діяльності цей вид діяльності є новим і малодослідженим як із практичного, так і з теоретичного боку.

Аналіз вітчизняних літературних джерел та наукових праць у сфері аудиту та контролю вказує на той факт, що існують значні напрацювання та публікації у сфері аудиту підприємницької діяльності. Зокрема це публікації Н. Бондаренко, В. Понікарова, С. Попової, Л. Кулаковської, Ю. Піч, Я. Гончарук та інших. Інша група авторів фокусується на питаннях державного фінансового контролю та його правових аспектах реалізації, зокрема це публікації Л. Гуцаленко, В. Дерій, Л. Савченко, А. Стовбчастого, Б. Усача та інші. Однак, недостатньо уваги приділяється аналізу теоретичних та практичних аспектів використання аудиту в державному управлінні та перспективам його розвитку в Україні. За винятком публікацій у періодичних виданнях, зокрема у журналі “Фінансовий контроль”, роль аудиту та його місце у системі державного фінансового контролю набуває популярності та обговорення.

Саме тому, метою даної статті є визначення місця та ролі аудиту в системі державного фінансового контролю в Україні.

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання. Контроль у широкому розумінні – “це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об’єкта управління прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети” [2]. Термін “фінансовий контроль” тісно пов’язаний з такими поняттями, як “контроль” і “фінанси”. Вчені по-різному тлумачать термін контроль. Одні тлумачать його як “перевірку, а також як спостереження з ціллю перевірки для протидії чомусь небажаному” [3], інші трактують його як “порівняння” (зіставлення, протиставлення декількох тверджень) [4]. Такі визначення контролю є найбільш характерними для вітчизняних умов та розуміння, хоча і є дещо звуженими. Однак не треба забувати, що контроль тісно пов’язаний із управлінням і є однією із його функцій, або частиною управлінського процесу. Навіть у перекладі із англійської, у значенні терміна “to control” може розумітися “управлінський процес”. За цього, значення функції контролю є значно ширшим, змінює його суть, призначення та форми реалізації.

Фінансовий контроль – “одна із форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави” [5]. Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю.

В Україні залишається система радянського типу, де переважає подальший контроль, що здійснюється у формі перевірок та ревізій. Ці форми контролю проводяться з метою встановлення фінансових порушень, а не вивчення причин їх виникнення. Частково попередній і поточний контроль в Україні здійснюється органами Держказначейства, однак основна частина послідуючого контролю у формі ревізій та перевірок припадає на органи Державної контрольно-ревізійної служби, Рахункову палату та відомчих ревізорів. Одним із важливих кроків у напрямку удосконалення системи управління державними фінансами стало прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [6]. Запровадження програмно-цільового підходу у бюджетному процесі вимагає встановлення цілей та показників діяльності, і відповідно, створює можливості оцінювати рівень їх досягнення, виходячи із вкладених бюджетних коштів.

Розвиток аудиту в Україні розпочався із прийняттям Закону України “Про аудиторську діяльність” № 3125 від 22.04.1993 р., яким було визначено поняття аудит як “перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів” [7]. Поштовхом до розвитку державного аудиту та державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю стало прийняття у 2001 р. Бюджетного кодексу України, який містив статтю щодо здійснення аудиту певними державними органами.

Згідно із статтею 19 Бюджетного кодексу України було визначено: “На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами” [8]. А відповідно до Закону України про державну контрольно-ревізійну службу (далі – ДКРС) в Україні державний фінансовий контроль реалізується органами ДКРС через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [9]. Таким чином, державний фінансовий аудит є різновидом фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі 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.

Відповідно до ст. 113 Бюджетного кодексу України, постановою Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.09.2004 р. затверджено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [10]. Іншими словами, це означає, що, починаючи із 2004 р., ДКРС отримала право на здійснення функції аудиту. Цей порядок було покладено в основу розробки Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженої Наказом Головки КРУ від 15.12.2005 р. [11]. Саме ці документи стали базовими для запровадження функції аудиту діяльності виконавчої гілки влади в Україні. Окрім зазначеного вище (аудиту бюджетних програм), на сьогодні ДКРС здійснюється ще два інших види аудиту, а саме державний фінансовий аудит місцевих бюджетів [12] та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [13].

Реалізація започаткованої у 2005 р. органами державної контрольно-ревізійної служби реформи у сфері державного внутрішнього фінансового контролю супроводжувалася схваленням Кабінетом Міністрів України у травні 2005 р. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 р. із уточненнями та змінами, прийнятими у жовтні 2008 р. [14] та розробкою Стратегії розвитку державної контрольно-ревізійної служби в Україні до 2015 р. [15]. В усіх цих документах вказується на необхідність приведення понятійної бази та процедур проведення аудиту у відповідність до міжнародних стандартів та вимог, зокрема Стандартів INTOSAI (Міжнародної організації вищих аудиторських установ).

Залежно від типу взаємовідносин суб'єкта та об'єкта державного фінансового контролю, він поділяється на зовнішній контроль та внутрішній контроль. Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, його призначення – забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами. У цьому документі державний внутрішній фінансовий контроль розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Внутрішній аудит – діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій [16]. Заплановане, відповідно до згаданої концепції, на 2012 р. запровадження служб внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади дасть поштовх для розвитку нової форми аудиту в Україні.

Реалізація цих реформ піднімає питання статусу та форм аудиту, які реалізуються службами ДКРС.

Зважаючи на факт, що вищим органом державного фінансового контролю України є Рахункова палата України, саме Рахункова палата України від імені Верховної Ради України здійснює зовнішній фінансовий контроль підконтрольних об'єктів, функціонально і організаційно незалежна від стороннього впливу, що є гарантією виконання покладених на неї завдань: “Зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України...” [17]. Правова основа організації та діяльності Рахункової палати визначається Конституцією України, спеціальним законом про Рахункову палату, іншими актами законодавства України, які не суперечать нормам закону. Однак діяльність Рахункової палати на сьогодні не відповідає міжнародній практиці діяльності Вищих аудиторських установ, на які покладена функція реалізації зовнішнього контролю у формі державного аудиту. За цього, відповідно до Міжнародних стандартів INTOSAI, функція державного аудиту реалізується у трьох основних його видах: фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності. Аналіз існуючих нормативно-правових актів, що регламентують діяльність Рахункової палати України в частині її функцій та повноважень чітко не закріплюють за нею виконання зазначених видів аудиту, хоча і не заперечують. В результаті, в 2006 р. Постановою Колегії Рахункової палати України були затверджені загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів.

Висновки

В Україні вже сформована система органів, що здійснюють державний фінансовий контроль та аудит у сфері державних фінансів. На сьогодні потребує вдосконалення та приведення у відповідність міжнародним нормам законодавство, що визначає правовий статус контролюючих суб'єктів. Неоднозначне визначення їх завдань та функцій, нечіткість закріплених повноважень не сприяє належному здійсненню фінансовому контролю та розвитку різних форм аудиту відповідно до міжнародних стандартів та норм.

Перші кроки у розвитку державного аудиту в Україні вже зроблені як з боку Рахункової палати України, так і Головної контрольно-ревізійної служби. Є підготовлені та затверджені відповідні постанови та розпорядження і відбувається їх реалізація на практиці. Однак законодавча обмеженість реалізацією цими інституціями функцій державного фінансового контролю та звужений підхід до розуміння фінансового контролю стримують розвиток аудиту ефективності та його виокремлення в окремих вид аудиторської діяльності.

Необхідно вдосконалювати існуючі форми та методи фінансового контролю, шукати шляхи підвищення їх ефективності та способи узгодження із практикою запровадження та розвитку аудиту. Все це дозволить вдосконалити діяльність контролюючих суб'єктів, їх взаємодію, сприятиме координації фінансового контролю, розвитку міжнародного фінансового контролю.

Література

1. Modernising Government. The way forward. OECD. Grands-Augustins [Text]. — Paris : [s. n.], 2005. — 233 p.

2. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Деревій, М. М. Коцупатрій — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
3. Гаращук В. М. Контроль та нагляд в державному управлінні [Текст] / В. М. Гаращук. — Х. : Фоліо, 2002. — С. 68.
4. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності “Облік та аудит” вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга [та ін.] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид. — Житомир : ПП “Руга”, 2002. — С. 105.
5. Усач Б. В. Контроль і ревізія [Текст] : підручник / Б. В. Усач. — 7-ме вид. — К. : Знання-прес, 2008. — 263 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.
7. Про аудиторську діяльність № 3125 від 22.04.1993 р. [Електронний ресурс] : Закон України. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.
8. Бюджетний кодекс України № 2542-III від 21.06.2001 р. / [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/32755?null>.
9. Закону України про державну контрольно-ревізійну службу в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/39878>.
10. Про Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.09.2004 р. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
11. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм затверджені Наказом Головки КРУ №444 від 15.12.2005 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
12. Про Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 698 від 12.05.2007 р. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
13. Про Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 1777 від 31.12.2004 р. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
14. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року із уточненнями та змінами, прийнятими у жовтні 2008 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
15. Стратегія розвитку ДКРС до 2015 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
16. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року із уточненнями та змінами, прийнятими у жовтні 2008 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk>.
17. Бюджетний кодекс України № 2542-III від 21.06.2001 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/32755?null>.

R. Rudnitska

**STATE AUDIT AS A PART OF THE FINANCIAL CONTROL
SYSTEM IN UKRAINE**

The place and role of the audit in the system of state financial control in Ukraine are analyzed and defined. Legal principles of audit activity are summarized and their compliance with international standards and norms are assessed.

Key words: control, financial control, state financial control, audit, internal audit, financial audit, audit efficiency, audit compliance.