

Розділ 4. Облік, аудит та оподаткування

УДК 657

DOI: 10.31732/2663-2209-2019-55-56-61

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Брадул О.М.

*д.е.н., професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування,
ДВНЗ «Криворізький національний університет», м. Кривий Ріг, вул. Віталія Матусевича, 11, 50000, Україна,
тел.: (056)-40-90-606, e-mail: knu@knu.edu.ua, ORCID: 0000-0001-9544-2175*

CLASSIFICATION AND PRINCIPLES OF THE SYSTEM STATE FINANCIAL AUDIT IN UKRAINE

Bradul A.

*doctor of science (economics), professor, professor of accounting, taxation, public management and administration
department, Kryvyi Rih National University, st. Vitaliy Matusevich, 11, 50000, Ukraine,
tel.: (056)-40-90-606, e-mail: knu@knu.edu.ua, ORCID: 0000-0001-9544-2175*

Анотація. У статті досліджено питання класифікації та принципи побудови системи державного фінансового аудиту в Україні. Ефективність управлінської діяльності тісно пов'язана з фінансовим її аспектом, проте він не єдиний визначає її успішність і потребує вивчення. В управлінській діяльності загалом, та системі державного управління зокрема, велике значення має управлінська складова, яка включає такі поняття як компетентність, порядність, чесність, гуманність, етичність тощо. Проблеми використання бюджетних коштів і здійснення державного фінансового контролю за діяльністю органів виконавчої влади й суб'єктів господарювання державного сектору економіки є актуальними, оскільки ефективно та цільове використання фінансових ресурсів держави є запорукою виконання всіх покладених на неї функцій та забезпечення необхідних темпів економічного зростання. Однією з суттєвих причин не ефективності управлінської діяльності є безвідповідальність окремих державних службовців та керівників підприємств, установ та організацій. Неналежне виконання ними своїх обов'язків, основних завдань та функцій, визначених законодавчими та нормативно - правовими актами, сприяє розвитку корупції та фінансових порушень, зниження якості послуг тощо. 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 як найбільше 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 мени фіскального, але більш оперативного та партнерського виду контролю - державного фінансового аудиту.

Ключові слова: аудит, аудит ефективності, аудит результативності, державний фінансовий аудит, контроль, стандарти аудиту INTOSAI.

Формул: 0, рис.: 1, табл.: 0, бібл.: 5

Annotation. The article investigates the issues of classification and principles of construction of the system of state financial audit in Ukraine. The effectiveness of management is closely related to its financial aspect, but it is not the only one that determines its success and requires study. In management activities in General, and the system of public administration in particular, of great importance is the management component, which includes concepts such as competence, decency, honesty, humanity, ethics and so on. The problems of using budgetary resources and exercising state financial control over the activities of executive authorities and economic entities of the public sector are relevant, since the efficient and purposeful use of financial resources of the state is the key to the fulfillment of all the functions assigned to it and the necessary economic growth rates. One of the significant reasons for the lack of efficiency of management is the irresponsibility of individual civil servants and heads of enterprises, institutions and organizations. Improper performance of their duties, main tasks and functions defined by legislative and regulatory acts contributes to

the development of corruption and financial violations, reducing the quality of services. The economic trends that have been observed in Ukraine in recent years have shown the urgent need to reorganize the financial control system, namely, to change its ideology, which is not to find after the end of the budget period as the most violations, when the damage is difficult or impossible to compensate, but to help budget managers to prevent them or at least minimize the consequences of violations already committed. That is, today there is a need to introduce in the budgetary sphere less new fiscal, but more operational and partner type of control - the state financial audit.

Key words: *audit, efficiency audit, performance audit, state financial audit, control, audit standards INTOSAI.*
Formulas: 0; fig.: 1; tabl.: 0, bibl.: 5

Постанова проблеми. 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.

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

Аналіз останніх досліджень і 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.

Формулювання цілей статті. Головною метою статті є висвітлення принципів побудови системи державного фінансового аудиту за міжнародними та вітчизняними нормативними документами з аудиту, обґрунтування необхідності узгодження української законодавчо-

нормативної бази щодо класифікації державного аудиту, та методологічного забезпечення проведення аудиту управлінської діяльності державного сектору.

Вклад основного матеріалу 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 контрольно-перевірочної, відсутності єдиних принципів функціонування та їх абсолютне нехтування.

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 звіряє) 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».

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.

Державний фінансовий аудит ефективності діяльності проводити за процедурами:

аудиту економічності та ефективності

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

а) закупає, 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.

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.

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн при проведенні аудиту ефективності керуються наступними основними принципами:

- у рамках аудиту ефективності перевіряється не процес прийняття рішень органами представницької та виконавчої влади, а хід реалізації цих рішень;

- аудит ефективності проводиться не з метою визначення правильності здійснюваного політичного курсу або затверджених державних програм, а для оцінки діяльності органів виконавчої влади щодо їх реалізації [1, 2].

Стандарти аудиту державних фінансів INTOSAI окреслюють основні принципи, які дають змогу визначити масштаб аудиту та вибрати відповідну методику його проведення, визначають критерії оцінки якості й результативності перевірки. Стандарти поділені на чотири частини (базові принципи, загальні стандарти, робочі стандарти аудиту, правила складання звітності) (рис 1.).

Стандартами INTOSAI є лише загальною основою, на яку можна посилалися і приймати як базу для контрольної діяльності в державному секторі. Вони не позбавляють вищий орган державного фінансового контролю кожної країни від необхідності детально описувати процедури перевірок з врахування національних особливостей, традицій.

Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України[3].

У 2016 році Державна фінансова інспекція України, National Academy for Finance and Economics, Netherlands Ministry of Finance, Європейський інститут державного управління та аудиту розробили та впровадили «Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України», які базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА). Для державного сектору України адаптовано Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (ІА) у Національні стандарти внутрішнього аудиту, які включають (аналогічно міжнародним стандартам): Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards), що визначають властиві ознаки, які притаманні діяльності як підрозділам, так і окремим посадовим

особам, що здійснюють діяльність із внутрішнього аудиту; а також Стандарти діяльності (Performance Standards), які описують сутність внутрішнього аудиту та

містять критерії якості, у відповідності до яких може оцінюватись функція внутрішнього аудиту [4].

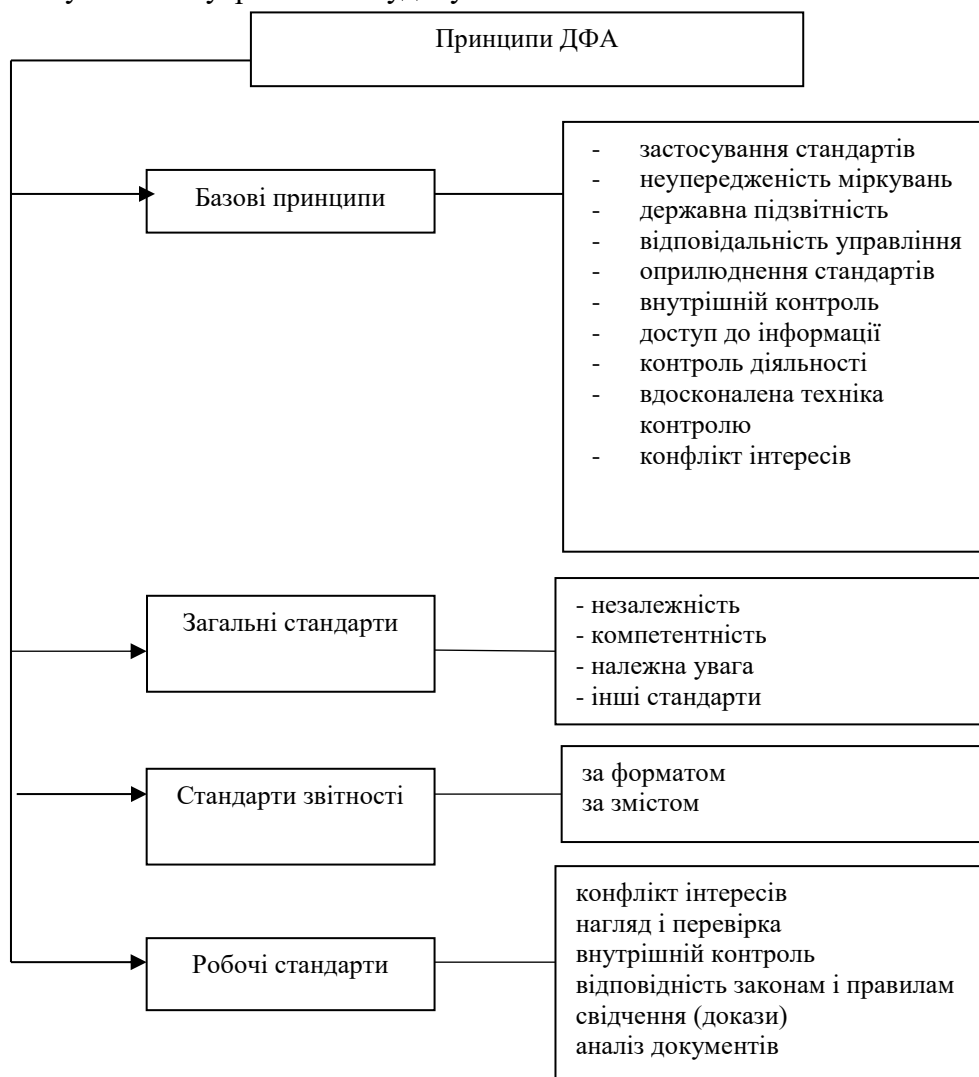


Рис. 1. Стандарти аудиту державних фінансів INTOSAI

Джерело: сформовано автором

Національний Банк України розробив та запровадив «Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України» від 10.05.2016 № 311 (із змінами, внесеними згідно з Постановами Національного банку №152 від 26.12.2018) [5], як єдині вимоги щодо організації внутрішнього аудиту в банківській системі, базуючись на міжнародних стандартах внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудитів.

В Україні контролюючими органами здійснено заходи щодо запровадження міжнародних стандартів контролю та

аудиту в практику. Однак питання системної уніфікації державного фінансового аудиту ще залишається невирішеним.

Потреба уніфікації фінансового аудиту викликана, по-перше, інтеграцією України в світове економічне співтовариство. Практика міжнародного співробітництва спричинила розробку світових стандартів бухгалтерського обліку та контрольної діяльності, щоб забезпечити прозорість і розуміння їх принципів та знизити ризики інвесторів, пов'язані із відмінностями в національних стандартах, що негативно

впливають на розкриття та достовірність інформації.

По-друге, розмежування повноважень між органами державного фінансового аудиту в межах єдиної національної системи фінансового контролю передбачає системну уніфікації. Поєднання зовнішнього фінансового аудиту разом із розвитком і становленням внутрішньогосподарського контролю підвищує контрольованість всіх секторів національної економіки без додаткових затрат на це.

По-третє, світовий досвід показує, що уніфікації державного фінансового аудиту є важливим засобом підвищення ефективності, результативності використання матеріальних ресурсів, державного фінансового контролю.

Все це вимагає розробки уніфікованої системи постулатів державного фінансового аудиту, як базових принципів побудови його методології та організації.

Висновки. Таким чином, головним в системі розвитку державного фінансового аудиту стає визначення критичних меж стійкості системо утворюючих інститутів суспільства: бюджету, безпеки, інформаційних ресурсів, екології, здійснення моніторингу поточного стану основоположних інститутів відносно виявлених критичних меж стійкості. Саме у цьому полягає різниця між державним фінансовим аудитом і контролем, здійснюваним такими органами, як, наприклад, контрольно-ревізійне управління міністерств і відомств, фіскальні, наглядові структури вбудовані в систему управління конкретних відомств і

завжди будуть керуватися відомчими принципами.

Література:

1. Керівництво про проведення аудиту ефективності витрачання державних коштів, підготовлене Управлінням Головного аудитора Канади (Січень 1999 р., с. 5).
2. Manual Performance Audit. *Netherlands Court of Audit*. November 1, 1996. A. 3,4.
3. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 №576-VIII [(із змінами, внесеними згідно із Законом № 2478- VIII від 04.02.2019). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/>
4. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. URL : <https://www.minfin.gov.ua/>
5. Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України від 10.05.2016 № 311 (із змінами, внесеними згідно з Постановами НБУ № 152 від 26.12.2018). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/>

References:

1. Public Expenditure Audit Guidelines prepared by the Office of the Auditor General of Canada (January 1999, p. 5).
2. Manual Performance Audit (1996), *Netherlands Court of Audit*. A. 3,4.
3. The Verkhovna rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine “About the Accounting Chamber”, available at : <https://zakon.rada.gov.ua/>
4. Methodological guidelines for internal audit in the public sector of Ukraine, available at : <https://www.minfin.gov.ua/>
5. National Bank of Ukraine (2016), The Law of Ukraine “Regulations on the organization of internal audit in banks of Ukraine, available at : <https://zakon.rada.gov.ua/>

Стаття надійшла до редакції 24.08.2019 р.