

УДК 957.6

Концепція побудови цілісної системи державного аудиту

Жанна Анатоліївна Жирна

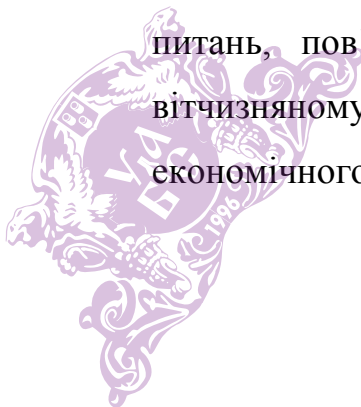
аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ДВНЗ «УАБС НБУ» (м. Суми)

Анотація. В статті запропоновано концепцію побудови ефективної системи державного аудиту в Україні.

Ключові слова: концепція, система державного аудиту, фінансовий аудит, аудит ефективності.

Постановка проблеми. Україна перейшла до етапу соціально-економічної модернізації, основними задачами якого є підвищення конкурентоспроможності української економіки та досягнення більш високого рівня якості життя населення. Все це висуває ряд нових вимог до державного управління, однією з яких є створення та організація ефективної системи державного аудиту. Аналіз зарубіжного досвіду доводить, що високоорганізована, конституційно закріплена система державного аудиту є обов'язковим сегментом управління суспільними ресурсами будь-якої розвинутої країни, оскільки таке управління ставить за мету відповідальність перед суспільством.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Окремі аспекти становлення системи державного аудиту досліджені сучасними вітчизняними економістами, а саме М. Бариніною-Закіровою, І. Басанцовим, Є. Білявською, П. Петренком, І. Пилипенком, О. Петрик, В. Симоненком, Ю. Слободяник, І. Чумаковою та ін. Опубліковані наукові дослідження з питань створення системи незалежного зовнішнього фінансового контролю, впровадження її нових методик і видів, свідчить про те, що порушене питання потребує теоретичного узагальнення. Подальшого дослідження потребує комплекс питань, пов'язаних з визначенням ролі та місця державного аудиту у вітчизняному державному управлінні, нормативно-правового та організаційно-економічного забезпечення його функціонування.



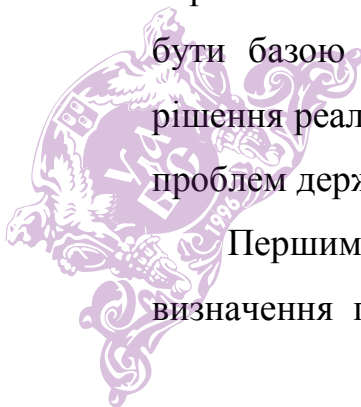
Мета. В статті досліджено сутність системи державного аудиту. Пропонується визначення концептуальних основ системи державного аудиту – мети, задач, принципів, суб'єктів, об'єктів та ін.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Однією з основних умов побудови ефективної єдиної системи державного аудиту є визначення методів і форм здійснення, встановлення правового статусу органів, які будуть здійснювати державний аудит, обсягу їх прав і обов'язків. Визначення зазначених елементів системи державного аудиту забезпечить її цілісність та легітимність. Нормативно-правове регулювання державного аудиту вносить порядок у діяльність органів, які його проводять, визначає межі їх повноважень, обов'язки, задачі, а також окреслює взаємні права та обов'язки всіх суб'єктів системи державного аудиту.

Аналіз зарубіжного досвіду дозволяє сформулювати необхідні умови для становлення системи державного аудиту, серед них: наявність системи розподілу гілок влади, яка встановлюється конституцією або формується в результаті політичної традиції; змішаний характер економіки, який припускає існування розвинутих державного і ринкових секторів економіки; наявність великої кількості об'єктів інституціонального середовища, тобто наявність загальнодержавних, регіональних, місцевих органів влади, фондів, політичних партій, рад та ін.; визнання пріоритету прав і свобод людини і громадянина.

Сьогодні все частіше мова вітчизняних вчених заходить про те, що необхідно визначати концептуальні підходи до побудови ефективної та дієвої системи державного аудиту. Теоретичним підґрунтям для формування концепції системи державного аудиту стали праці вітчизняних вчених з питань фінансового контролю, зокрема Городецького А., Голованя М., Симоненка В., Барановського О., Петренка П.. На нашу думку, основне призначення концепції бути базою для системного вирішення проблем державного аудиту, тобто рішення реалізованого в єдиному ключі та з мінімумом протиріч щодо окремих проблем державного аудиту [1].

Першим і найбільш фундаментальним методологічним кроком є визначення поняття «державний аудит». Під державним аудитом необхідно



розуміти інститут державного аудиту, який діє від імені та в інтересах суспільства, має право на незалежну і самостійну оцінку дій органів влади, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави. Дати правильне визначення необхідно, оскільки воно:

- надає поняттю цілісності, поєднуючи об'єктивний та дієвий аспекти функціонування;
- дозволяє підійти до дослідження функцій державного аудиту в усій їхній повноті;
- розширює методологічні можливості дослідження системи державного аудиту та критеріїв його ефективності;
- є джерелом розуміння внутрішньої єдності та взаємозв'язку економічного, організаційного та управлінського підходів до проблем функціонування системи державного аудиту [2].

Наступним важливим кроком є визначення концептуальних основ системи державного аудиту – мети, задач, принципів, суб'єктів, об'єктів та ін. (рис. 1).

Суб'єктом державного аудиту, на нашу думку, повинна виступати Рахункова палата України, адже вона найбільш точно відповідає всім необхідним критеріям, притаманним Вищому органу державного аудиту відповідно до вимог міжнародних організацій державного аудиту. Однак недостатнє фінансування Рахункової палати України (в 2009 році зменшення майже на 30%) значно ускладнено виконання основних завдань і функцій, покладених на неї. Вимушена економія кошторисних призначень негативно вплинула на становлення Рахункової палати, як незалежного органу державного аудиту, зокрема, на залучення висококваліфікованих спеціалістів для роботи у Рахунковій палаті та створення матеріально-технічної бази апарату і територіальних управлінь.



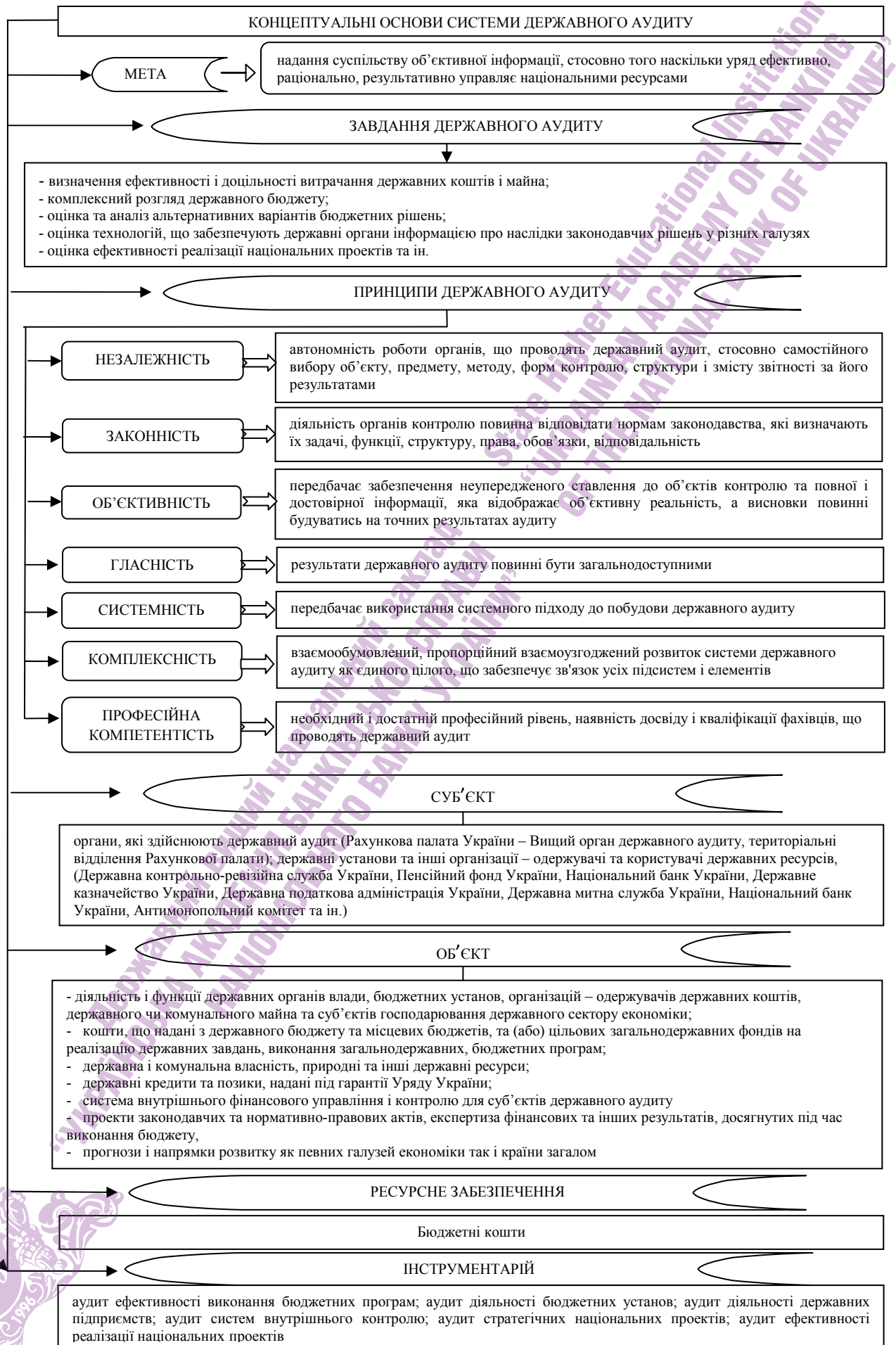


Рис. 1 – Концептуальні основи системи державного аудиту

Обов'язковим моментом побудови цілісної системи державного аудиту повинно стати визначення основних принципів, які в повному обсязі сформулюють основне бачення системи як такої.

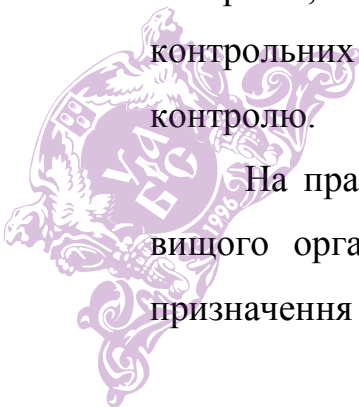
У єдиній системі державного аудиту міжнародні принципи, визначені стандартами Лімської декларації, повинні виступати як основні й вихідні положення діяльності з координації всієї системи. Дотримання цих принципів – найважливіший засіб організації і регулювання діяльності всієї єдиної системи державного аудиту України. Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що система державного аудиту повинна базуватися на наступних принципах.

Принцип незалежності є основним принципом. Незалежність органів державного аудиту, повинна гарантуватися Конституцією, відповідними законами і забезпечуватися особливим їх статусом, тобто даний орган повинен не входити в жодну з трьох гілок влади. Як відмічає Постніков А.Е., особливістю конституційного статусу таких органів є те, що вони повинні здійснювати покладені на них функції незалежно від інших органів державної влади [3]. Закріплення управлінських функцій за органом, який має самостійний правовий статус, дозволяє здійснювати їх на принципово інших засадах, на більш стабільній основі, виключаючи дію короткострокових політичних факторів, яким більш піддаються органи виконавчої влади.

Незалежність органів державної влади передбачає відсутність субординованих відносин з іншими органами державної влади, неприпустимі втручання у здійснення їх повноважень.

Даний принцип забезпечує автономність роботи органів державного аудиту – можливість самостійного вибору системи і методів проведення контролю, складання і затвердження своїх планів робіт, тематики програм контрольних заходів, форми, структури і змісту звітності за результатами контролю.

На практиці існує велика кількість прийомів, які сприяють визначенню вищого органу державного аудиту, серед них такі: спеціальна процедура призначення та звільнення членів вищого органу державного аудиту;

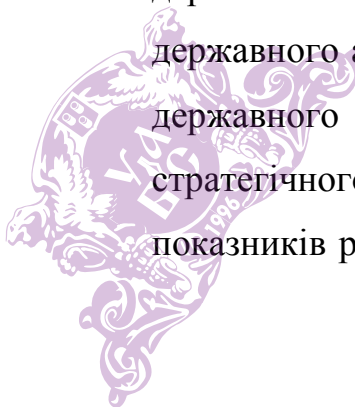


формування контрольного органу на більш тривалий термін роботи, ніж орган, що його формує; належна фінансова підтримка, яка забезпечує необхідний і достатній рівень фінансування для виконання поставлених завдань; вищі органи державного аудиту повинні мати вільний доступ до інформації і документації, яка стосується управління державними ресурсами.

Принцип об'єктивності полягає у неупередженості органу державного аудиту при складанні висновків на основі результатів дослідження, які мають бути підтвержені системою доказів. Всі матеріали, що відображають реальну фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю, повинні оцінюватися всебічно і неупереджено. Вищий орган державного аудиту не має права втручатися в оперативну діяльність суб'єкта аудиту, і оцінює об'єкт перевірки з точки зору відповідності чинному законодавству. Гарантувати дотримання даного принципу можна тільки через низку затверджених відповідно до чинного законодавства інструкцій.

Принцип системності. Державний аудит характеризується складністю структури, наявністю множинних елементів із складними взаємозв'язками, динамічністю поведінки всієї системи в цілому та її окремих елементів, існуванням ієрархічних та функціональних підсистем, які розвиваються на основі окремих цілей. Отже, цей принцип передбачає єдність правового простору та основ функціонування органів державного аудиту, чітке розмежування їх функцій, відсутність дублювання у завданнях, що виконуються, і взаємодію між ними в ході аудиту.

Крім того, даний принцип передбачає охоплення державним аудитом всієї системи формування та використання державних ресурсів на всій території України відповідно до єдиних вимог, а також входження всіх державних контрольних органів у єдиний інформаційний простір. Органи державного аудиту повинні мати право координувати дії усіх органів і об'єктів державного аудиту. Ця координація починається вже на перших етапах стратегічного державного планування, адже сам вибір критеріїв і ключових показників розвитку є принциповим моментом, так як фактично задає систему



координат єдиного простору управління ресурсами, технологіями і цілями розвитку.

Принцип комплексності полягає у взаємообумовленому та пропорційному розвитку системи як єдиного цілого, що забезпечує зв'язок усіх підсистем і елементів. Реалізація даного принципу сприяє підвищенню дієвості системи державного аудиту. Це можливо за рахунок більш цілеспрямованого, скоординованого та продуктивного функціонування з орієнтуванням в напрямку реалізації основної мети державного аудиту.

Принцип професійної компетентності полягає у наявності у фахівців, що проводять державний аудит, необхідним професійним рівнем кваліфікації і досвіду, що відповідають особливостям об'єкту перевірки і поставленим завданням. До персоналу вищого органу державного аудиту висуваються наступні вимоги: наявність відповідного рівня підготовки, досвіду і кваліфікації; уміння виявити та оцінити відхилення, можливі проблеми; розуміння професійної відповідальності; дотримання норм професійної етики; безперервна професійна підготовка.

Принцип гласності свідчить про те, що результати державного аудиту повинні бути загальнодоступними. Це є ознакою демократичного суспільства. Гласність забезпечується наданням поточних та підсумкових звітів вищого органу державного аудиту органам державної влади та публікацією результатів у відкритому доступі, з обов'язковим урахуванням забезпечення державної, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом. Публікації повинні підлягати не лише звітні матеріали за результатами проведеного аудиту, але й вжиті заходи органів державної влади за результатами перевірки.

Принцип доцільності – інформація, отримана в результаті проведення державного аудиту, повинна бути повною, доцільною та своєчасною для забезпечення прийняття ефективних, раціональних управлінських рішень на рівні держави.

Принцип ефективності – витрати на запровадження державного аудиту повинні бути найменшими при оптимальній глибині контролю та його



комплексності, шляхом доцільної організації, використання провідних форм і методів контролю, впровадження сучасних інформаційних систем і технологій.

Об'єднання розглянутих вище принципів у єдиний комплекс дозволяє розглядати систему державного аудиту як єдину, цілісну, адаптивну та динамічну систему.

Важливим моментом запровадження системи державного аудиту є визначення напрямів діяльності, за якими будуть здійснювати роботу органи державного аудиту. Так, проаналізувавши зарубіжний досвід, можна виділити декілька основних видів. Деякі з них вже сьогодні використовують в своїй практиці Рахункова палата та Контрольно-ревізійне управління. Проте більшість й досі залишається не розробленими та не обговореними. Розглянемо більш детально кожен з видів [3].

1. *Фінансовий аудит* – це зовнішній аудит за правильністю ведення, законності та цільового використання державних ресурсів. Даний аудит найпоширеніший вид діяльності Рахункової палати та Контрольно-ревізійного управління.

2. *Аудит відповідності або аудит законності* – це незалежний аудит, який здійснюється для того, щоб визначити наскільки діяльність державних органів відповідає законам, постановам та іншим нормативно-правовим актам. Метою даного аудиту є виявлення порушень законів при формуванні та використанні державних ресурсів. Об'єктами аудиту відповідності є органи державного контролю як загально державного так і місцевого рівня, а також інші організації, які є розпорядниками державних ресурсів. При аудиті відповідності намагаються відповісти на наступні питання: чи було нецільове використання отриманих бюджетних коштів, чи порушувалось законодавство при проведенні конкурсів на розміщення державних замовлень, чи порушувались установлені законами процедури та правила стосовно прийняття рішень, пов'язаних з управлінням державними ресурсами.

3. *Аудит ефективності використання бюджетних ресурсів* – даний вид аудиту дозволяє визначити наскільки фінансові ресурси не тільки витрачені цільовим образом та відповідно до закону, але й витрачені при цьому економно

та ефективно. Даний вид аудиту активно впроваджується в практику діяльності Рахункової палати та Контрольно-ревізійного управління.

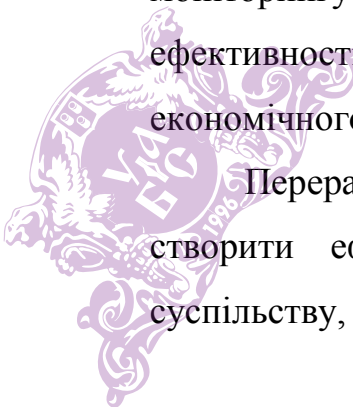
4. *Аудит ефективності діяльності* дозволяє від слідкувати наскільки поставлені задачі виконуються, а результати роботи конкретні та дійсно відповідають інтересам громадян. Метою даного аудиту є дослідження причин проблем та відповідно розробка рекомендацій щодо їх усунення.

5. *Аудит ефективності внутрішніх систем контролю* дозволяє переконатися в тому, що органи виконавчої влади, як загальнодержавного так і місцевого рівнів так і інші організації – розпорядники бюджетних коштів, працюють згідно визнаних стандартів. Якщо Рахункова палата упевнена в тому, що системи внутрішнього контролю організації, що перевіряється ефективні та якісні, то вона може довіряти висновкам внутрішніх аудиторів. Проте, якщо довіри до даних систем немає, то Рахункова палата проводить детальніший аудит. Даний аудит може бути використаний для організації систем внутрішнього контролю за діяльністю державних корпорацій та державно-приватних (змішаних) структур. Він дасть змогу поєднати принципи невторчання у внутрішні справи організації проте здійснювати ефективний контроль за результатами їх діяльності.

6. *Аудит ефективності системи національних рахунків* дозволяє переконатися в тому, що дані національної статистики дозволять отримати достовірну, порівнювану інформацію, забезпечити ефективний моніторинг стану справ, допомогти вирішити державі, який курс розвитку обрати.

7. *Аудит трансформацій* дозволяє переконатися в тому, що проект запланованих інституціональних змін реалізується успішно, а результати відповідають запланованим. Даний вид аудиту може використовуватися для моніторингу різних елементів інноваційної економіки та визначати ступінь їх ефективності та конкурентоспроможності в порівнянні з існуючими моделями економічного розвитку країни.

Перераховані вище види діяльності державного аудиту дозволяють створити ефективну систему суспільного контролю в інформаційному суспільстві, оскільки дадуть змогу не тільки забезпечити право громадян на



участь в управлінні суспільними ресурсами, а й сприятимуть підвищенню ступені довіри між державою та суспільством.

Висновок. Отже, для подальшого стійкого розвитку України, який забезпечується ефективним управлінням економікою і державними ресурсами, необхідно закласти вищезазначені основи єдиної системи державного аудиту. Система державного аудиту повинна забезпечувати ухвалення стандартів, що визначають як принципи контролю законності, ефективності та економії витрачання державних ресурсів, так і механізм фінансово-господарського контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Микитюк І.С. Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю [Текст] / І.С. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 1. – С. 63-68.

2. Слободяник Ю.Б. Концептуальні засади державного аудиту [Текст] / Ю.Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. – К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 384-391.

3. Степашин С.В. Конституционный аудит [Текст] / С.В. Степашин ; Ин-т соц.-полит. исслед. РАН ; Гос. НИИ системного анализа Счет. палаты РФ. — М. : Наука, 2006. — 815 с.

Жирная Ж.А. Концепция построения целостной системы государственного аудита

Аннотация. В статье предлагается концепция построения эффективной системы государственного аудита в Украине.

Ключевые слова: понятие, система государственного аудита, финансового аудита, аудита эффективности.

Zhyrna Zh. The concept of building an integrated system of public audit

Annotation. The paper proposed the concept of an efficient system of state audit in Ukraine.

Keywords: concept, system of state audit, financial audit, audit effectiveness.

Жирна Ж.А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту/ Ж. А.Жирна – Вісник Університету Банківської справи Національного банку України (м.Київ). – № 3(9). – 2010. – С. 292-296.

