

*Надруковано: Концептуальні засади державного аудиту / Ю. Б. Слободяник
// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін : тези
доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. : Київ, 23 жовт. 2009 р. – К. : КНЕУ ;
ФПБАУ, 2009. – С. 384-390.*

Слободяник Ю.Б.
к.е.н., доцент
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
(Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи
Національного банку України»)

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Україна йде шляхом розбудови громадянського суспільства, основою якого є розвиток прозорого державного управління із залученням громадськості. Ключовим фактором економічних і соціальних успіхів країни є співробітництво на підставі довіри між громадянами, соціальними інститутами і державою. Держава вирішує завдання забезпечення колективних потреб суспільства за рахунок коштів, що акумулюються у бюджеті і позабюджетних фондах. Суспільство повинно мати гарантію цільового і ефективного витрачання цих коштів. Таку гарантію може надати вищий орган фінансового контролю, що наділений відповідними компетенціями згідно чинного законодавства, і є одночасно джерелом відкритої інформації та гарантом прав і законних очікувань громадян стосовно питань управління державними ресурсами.

В Україні система контролю державних фінансів знаходиться на стадії становлення. Успадкована від колишнього СРСР система державного фінансового контролю потребує кардинальних змін, має бути пристосована до вимог громадянського суспільства. За радянських часів фінансовий контроль мав три основні форми: загальнодержавний (позавідомчий) фінансовий контроль територіальних контрольно-ревізійних органів міністерства фінансів; відомчий контроль міністерств та відомств за діяльністю підвідомчих підприємств, організацій та установ; народний контроль, що здійснювався за допомогою системи державних та громадських органів на чолі з Комітетом народного контролю СРСР, які контролювали всі господарюючі суб'єкти. Виокремлювали ще одну форму контролю, що проводився ревізійними комісіями, сформованими із учасників організацій, заснованих на членстві (споживчої кооперації, КІРС, профспілок тощо) [1].

Поточний стан системи державного фінансового контролю в Україні не можна назвати задовільним – нецільове використання, неповернення державних коштів, малоефективне управління і відчуження державної власності залишаються значними. Функціонує велика кількість контролюючих і перевіряючих органів різної підлеглості, відсутня чітка регламентація їх функцій і повноважень.

Реформи років незалежності призвели до існування розгалуженої, але малоефективної і погано скоординованої системи різних органів фінансового контролю. Причин тому багато, але в першу чергу – це відсутність наукових засад формування і функціонування вітчизняної системи державного фінансового контролю.

Дієву концепцію сучасної системи державного фінансового контролю можна розробити на підставі системного підходу, глибокого дослідження вітчизняного і зарубіжного досвіду і досягнень сучасної практики.

Сучасні національні фінансово-контрольні системи більшості країн світу знаходяться під впливом наступних чинників: підсилення процесів глобалізації, що спонукають до приведення національних систем обліку, звітності і аудиту у відповідність до міжнародних стандартів; зростання економічної взаємозалежності країн світу, збільшення кількості й різновидів транснаціональних операцій; підсилення ролі громадянського суспільства і його залученість до механізмів контролю за діяльністю урядових структур; потреба боротьби з міжнародним тероризмом. Це призводить до наступних явищ в організації державного фінансового контролю зарубіжних країн:

- стандартизації систем і механізмів фінансового контролю;
- незалежності контрольних органів;
- цілісності системи контролю, усунення дублювання окремих функцій;
- прозорості методів проведення перевірок;
- підзвітності і відповідальності державних контролюючих органів суспільству;
- використання принципів незалежного аудиту в діяльності окремих суб'єктів державного фінансового контролю.

Реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю відбувається шляхом адаптації законодавства до європейських норм, зокрема до положень Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, що була підписана в жовтні 1977 року в Лімі (Перу) делегатами IX Конгресу вищих органів контролю державних фінансів. Відповідно до принципів цього міжнародного документу здійснювати незалежний об'єктивний контроль державних фінансів може лише конституційний незалежний орган фінансового контролю.

Як свідчить аналіз наукових досліджень, термінологія, яка використовується науковцями, фахівцями-практиками в Україні, не узгоджується з термінологією, визначеною базовими документами ЄС. На сьогоднішній день у вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод тощо. Аудит державного сектора та державний фінансовий контроль безумовно пов'язані один з одним, але цей взаємозв'язок, як і зміст терміну «державний аудит», до цих пір залишаються нерозкритими. До того ж, деякі фахівці вважають, що аудит – це вид підприємницької діяльності, що здійснюється на замовлення суб'єкта господарювання на платній основі, а тому не може здійснюватись державними органами.

Відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Але світова теорія і практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалося в ХІХ столітті. Західна практика аудиту політичних партій, громадських організацій, соціальних проблем, навколишнього середовища, національних відносин тощо сьогодні в Україні не має аналогів і поки що навіть не обговорюється.

Вперше в Україні термін «аудит» у контексті державних фінансів було застосовано у Бюджетному Кодексі у 2001 році. Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом у 2005 році Закон України «Про управління об'єктами державної власності». Статтями даного Закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна. З прийняттям у 2005 році Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було введено в оборот термін «державний фінансовий аудит», а також скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби. Крім того, відбулося розмежування правового поля аудиту як діяльності суб'єкта

господарювання, що здійснюється з метою отримання прибутку, і як діяльності органів державного фінансового контролю, що спрямована на попередження фінансових порушень у державному секторі та забезпечення законного й ефективного використання державних ресурсів.

Концепції державного і аудиторського контролю в різних країнах різні і залежать від державного устрою і національної специфіки. У більшості країн світу державний аудит здійснюють незалежні органи, відокремлені від уряду: рахункові палати, державні контрольні палати, незалежні контрольні управління, національні управління аудиту, аудиторські суди тощо. В Україні державний фінансовий контроль і аудит здійснюють контрольно-ревізійна служба, яка підпорядковується Міністерству фінансів, і Рахункова палата. Аналіз нормативно-правової бази, зокрема, постанов Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.08.04 «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» та № 361 від 25.03.06 «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» виявляє, що уряд прагне взяти на себе функції відповідального та координуючого органу, котрий повинен забезпечувати функціонування єдиної державної системи фінансового контролю.

На наш погляд, така ситуація викликана неповним розумінням сутності і особливостей державного фінансового контролю і аудиту, частковою підміною понять, намаганнями поєднати різні напрями контролю з метою досягнення найкращого ефекту від запровадження. Як наслідок, ревізії і перевірки продовжують залишатись нагадуванням колишнього адміністративно-командного устрою, а звітна результативність контрольних заходів не відповідає реальному усуненню порушень і відшкодуванню збитків [5]. Чинна система державного фінансового контролю практично не виконує покладені на неї функції попередження порушень у фінансовій сфері, а також запобігання неефективному використанню бюджетних коштів.

Вітчизняне законодавство поки що не враховує повною мірою положень Лімської декларації: немає чіткого визначення статусу, повноважень і функцій контролюючих органів, що представляють законодавчу і виконавчу гілки влади; відсутнє розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю; значна частина контрольних функцій щодо розпорядження фінансовими коштами належить саме органам виконавчої влади, які уповноважені розпоряджатися цими коштами.

Більше опрацьованим є напрямок внутрішнього фінансового контролю (аудиту). Так, нова редакція Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року, схвалена розпорядженням Кабінету міністрів України від 22 жовтня 2008 року, розмежовує зовнішній і внутрішній державний аудит [6]. Відповідно до зазначеної Концепції зовнішній державний аудит здійснює Рахункова палата України, а внутрішній аудит може проводитись централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби, і децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, що підпорядкований безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього

Вищий орган фінансового контролю в державі повинен виконувати провідну роль в підвищенні ефективності державного фінансового управління, стимулювати більш чітке управління фінансовими коштами, а також гласність і відповідальність в державному секторі, сприяти більш ефективній роботі цього сектору і всьому демократичному процесу в цілому. Для можливості істотно сприяти удосконаленню системи державного управління Рахункова палата, як вищий орган фінансового контролю в країні, має:

- контролювати ефективність фінансового управління, а не лише законність і правомірність державних доходів і видатків;
- тісно співпрацювати з іншими контрольними органами держави;
- зберігати свою незалежність;
- підтримувати тісні контакти з Верховною Радою;

- проводити і розповсюджувати дослідження в галузі фінансів і активно співпрацювати в розробці економічних законопроектів.

Державний фінансовий контроль і аудит є двома напрямками фінансового контролю, і, незважаючи на концептуальні відмінності, вони мають спільну мету – забезпечення законного, ефективного і прозорого управління державними фінансами. При цьому фахівці наголошують на важливості превентивного фінансового контролю, який здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень, ухвалення законодавчих і нормативних актів. Попередній контроль повинен здійснюватися на підставі глибокого аналізу, що сприяє об'єктивній оцінці доцільності і ефективності прийняття певних управлінських рішень.

Вважаємо, що подальше реформування системи контролю державних фінансів повинно піти шляхом відокремлення зовнішнього незалежного контролю – державного аудиту. Державний аудит, на нашу думку, повинен стати принципово новою цілісною системою, яка базується на єдиних засадах, що охоплюють усі сторони економічного життя. Досвід розвинутих країн доводить, що прозорість, відкритість і підзвітність органів держави суспільству забезпечує законність їх дій. Отже, державний аудит сприятиме підвищенню стабільності політичних інститутів і суспільно-політичній ситуації в цілому, адже виходить із інтересів громадськості, ставить державні органи і окремих чиновників під контроль суспільства.

На відміну від державного фінансового контролю, державний аудит не лише фіксує проблеми, але й здатен досліджувати суть і причини виявлених відхилень, пропонувати рекомендації щодо їх усунення. Основним об'єктом державного аудиту є не лише цільове і законне використання коштів, а й необхідність і ефективність управлінських рішень, що приймаються державними органами. Державний аудит повинен забезпечувати об'єктивну, незалежну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі, чітко визначати цілі подальшого удосконалення управління суспільством.

Сьогодні існує нагальна потреба розробки методики здійснення державного аудиту, яка передбачатиме системний підхід і базуватиметься на сучасних досягненнях науки. У зв'язку з цим необхідно:

- привести теоретико-методологічну базу державного аудиту у відповідність до сучасних умов;
- закріпити статус вищого органу державного аудиту за Рахунковою палатою;
- розробити концептуальні основи і уточнити нормативно-правове забезпечення діяльності органів, що проводять державний аудит;
- реформувати організаційну структуру і відповідно змінити розподіл функцій і сфер діяльності органів державного фінансового контролю;
- сформувати узгоджену концепцію координації діяльності усіх контрольних органів і на цій основі щорічно складати єдиний план заходів загальнодержавного фінансового контролю;
- створити науково-дослідницьку та навчальну бази діяльності органів державного фінансового контролю, сформувати систему кадрового забезпечення;
- організувати адекватну інформаційну інфраструктуру;
- підвищити рівень матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування контролюючих органів;
- розробити стандарти державного аудиту;
- розробити науково-методичні основи комплексної оцінки соціально-економічної ефективності системи контролю державних фінансів.

Таким чином, інститут державного аудиту може стати інструментом підвищення відкритості і відповідальності управління людськими, природними, економічними і фінансовими ресурсами, передумовою переходу до інноваційного типу економіки, до більш високого рівня загального суспільного розвитку.

Використані літературні джерела:

1. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство иди юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) / Р.В. Кожура // Законодательство. – 1999. – № 4. – С. 23.
2. Про рахункову палату : закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 24. – ст. 137.
3. Бариніна-Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – № 6 (29). – 2005. – С. 9-13.
4. Барановський А.І. Шляхи формування та розвитку взаємодії органів державного фінансового контролю з аудиторськими організаціями / А.І. Барановський, І.В. Басанцов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – С. 138-142.
5. Стефанюк І.Б. Проблеми і напрями реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 1. – С. 47-49.
6. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р // Офіційний вісник України від 07.11.2008. – 2008 р. – № 82. – ст. 2767.
7. Овсянников Л.Н. Финансовый контроль и экономическая наука / Л.Н. Овсянников // Финансы. – 2009. – № 4. – С. 41-46.
8. Петрук О.М. Модернізація системи господарського контролю в Україні / О.М. Петрук, Н.Г. Виговська // Фінанси України. – 2009. – № 8. – С. 118-124.
9. Чумакова І.Ю. Дослідження змісту поняття аудиту в контексті його застосування у державному секторі економіки / І.Ю. Чумакова // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. / Відп. ред. А.М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – С. 282-289.