

УДК 957.6

Ж.А. Жирна

**ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»
НЕОБХІДНІСТЬ ПОБУДОВИ ТА СУТНІСТЬ СИСТЕМИ
ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ**

У статті розглядається необхідність побудови ефективної цілісної системи державного аудиту в Україні. Розмежовано поняття державного фінансового контролю та державного аудиту.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, Лімська декларація керівних принципів державного аудиту, система державного аудиту.

Постановка проблеми. Сьогодні в Україні йде процес накопичення теоретичного матеріалу і практичних навичок з питань формування системи державного фінансового контролю, підвищення його дієвості і ефективності. Створення цілісної системи державного фінансового контролю є важливим і актуальним питанням серед вчених сьогодення. В той же час для виключення негативного впливу на організацію державного фінансового контролю суто відомчого контролю, необхідно сприяти в Україні формуванню дієвого незалежного зовнішнього фінансового контролю. Здійснення якого ми вбачаємо в запровадженні системи державного аудиту.

Аналіз останніх досліджень. Проблемам та передумовам реформування системи державного фінансового контролю, а також становленню системи державного аудиту присвячені дослідження сучасних вітчизняних науковців та практиків, а саме М. Бариніної-Закірової, І. Басанцова, Є. Білявської, І. Пилипенко, О. Петрик, В. Симоненко, Ю. Слободяник, І. Чумакової та ін. Опубліковані наукові дослідження з питань розмежування незалежного зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, впровадження нових методик і видів контролю, свідчить про те, що порушене питання заслуговує широкого теоретичного узагальнення та наукового визнання. 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.



Цілі статті. Визначення основних проблем та передумов побудови системи державного аудиту, а також його сутності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як показали дослідження, останніми роками простежується загальна тенденція збільшення обсягів фінансових порушень, що виявляються контролюючими органами, які настільки масштабні, що потребують здійснення практично безперервного контролю.

Це, в свою чергу, дозволяє стверджувати, що існуюча сьогодні система державного фінансового контролю є недостатньо мобільна і дієздатна, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну як у державі в цілому, так і на регіональному рівні. Проаналізуємо фактичні матеріали контрольних заходів, що характеризують стан державного фінансового контролю в Україні.

У 2008 році контрольними заходами, що проведені Рахунковою палатою, було охоплено 23 області України та АР Крим. Всього було перевірено 1158 об'єктів (табл. 1).

Таблиця 1

Основні показники діяльності Рахункової палати (за даними Рахункової палати)

Показник	Од. вим.	Рік								
		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Проведено контрольні-аналітичних та експертних заходів	од.	72	93	12	73	63	14	45	48	130
Охоплено контролем державних коштів	млрд. грн.	8,1	5,2	6,2	6,9	1,3	7,9	8,6	4,1	Н.д.
Перевірено об'єктів, всього	од.	86	68	99	77	22	70	59	900	158
Складено актів та довідок за результатами перевірок	д.	22	89	41	88	62	16	16	41	65

Аналіз даних показує, що кожний з показників зростає з кожним роком. Так, в 2008 році було проведено на 282 більше різних видів контрольних заходів ніж в 2007 році, на 485 в 2006 році, на 416 в 2006 році та на 567 в 2004 році. Приблизно така ж тенденція зберігається і для об'єктів, які підлягають перевірці.

У ході проведення аудиторами Рахункової палати контрольно-аналітичних та експертних заходів виявлено (відповідно до статей 116 та 119 Бюджетного кодексу України) бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів, а також порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 19, 6 млрд. грн. в 2008 році, що в 1,6 рази перевищує обсяг відхилень в 2007 році, а в порівнянні з 2000 роком взагалі зріс у 8 разів.

На рис. 1 представлено порівняння обсягів виявлених порушень Рахунковою палатою – бюджетних правопорушень, неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків при адмініструванні доходної частини державного бюджету.

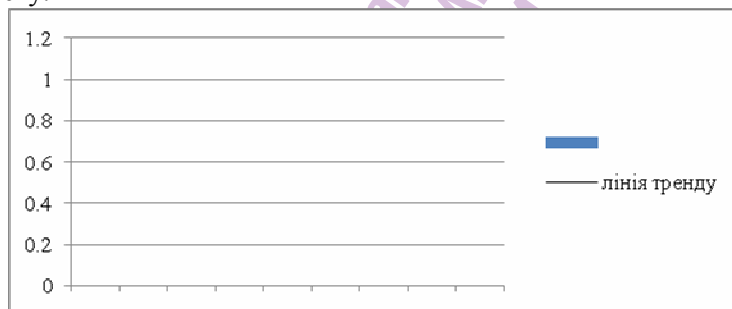


Рис. 1. Обсяг виявлених порушень за період з 2000 по 2008 рік, млрд.грн.

Проведений аналіз видів бюджетних правопорушень засвідчує, що впродовж 2002-2008 років бюджетні правопорушення, що допускаються розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів зазнають незначних змін, змінюється тільки структура порушень у використанні бюджетних коштів.

За результатами контрольних заходів у 2008 нецільове, незаконне використання коштів складає 4 млрд. 744 млн. грн., неефективне - 7 млрд. 848,4 млн. грн., порушення адміністрування доходів - 6 млрд. 414,3 млн. гривень. Як ми бачимо, обсяги незаконного використання бюджетних коштів зменшилися в 2008

році в порівнянні з 2007 на 2 млрд. грн., а в порівнянні з 2002 зросли на 1,6 млрд.грн. (табл. 2).

Таблиця 2
Обсяги виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів (млрд. грн.) (за даними Рахункової палати)

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Обсяг виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних та державних позабюджетних коштів, всього	5,1	4,9	5,2	7,2	7,5	8,9	10,7	12,3	19,6
у т. ч.: нецільове використання коштів	3,8	3,1	3,1	4,4	5,0	3,7	6,9	6,7	4,7
неефективне використання коштів	2,3	2,8	2,1	2,8	2,5	5,2	3,8	5,6	7,8

Структуру видів бюджетних правопорушень впродовж 2000-2008 років наочно представлено на рисунку 2.

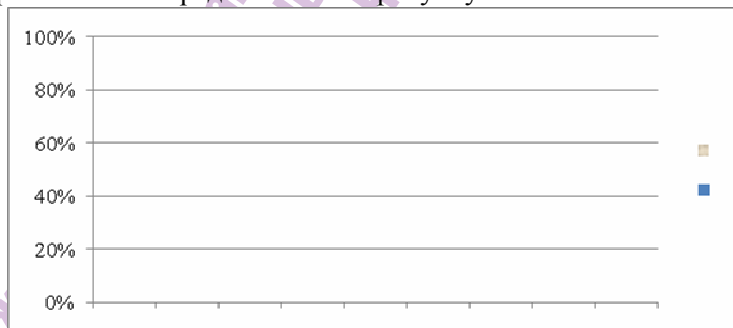


Рис. 2. Структура виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних та державних позабюджетних коштів впродовж 2000-2008 рр.

Аналіз результатів контрольно-аналітичних заходів засвідчує, що бюджетні правопорушення продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Матеріали

проведених перевірок та окремих контрольних заходів засвідчують, що превалюють фінансові правопорушення, які можна визнати як неефективне, нецільове використання бюджетних коштів. Класифікація типових порушень фінансової дисципліни згідно з класифікатором порушень Рахункової палати наведено в табл. 3.

Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень у 2008 році були бюджетні правопорушення.

Таблиця 3

Класифікація типових порушень фінансової дисципліни

Ознака класифікації	Зміст порушення
1	2
<p>I. Бюджетні правопорушення</p>	<ul style="list-style-type: none"> – використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства; – використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; – планування з порушенням чинного законодавства; – використання коштів Державного бюджету України з порушенням Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти"; – незаконне виділення коштів з резервного фонду державного бюджету; – відволікання коштів держбюджету у дебіторську заборгованість тощо.
<p>II. Неефективне використання бюджетних коштів</p>	<ul style="list-style-type: none"> – неефективне використання та втрати бюджетних коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень; – неефективне управління коштами через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування; – неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання; – неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету; – неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт тощо.
<p>III. Порушення та недоліки при адмініструванні доходної частини державного бюджету</p>	<ul style="list-style-type: none"> – недоотримання податків та зборів внаслідок звуження податкової бази; – неналежний контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та виконанням умов надання пільг; – неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу тощо.

Аналіз досліджень дає змогу з впевненістю стверджувати, що існують загальні негативні тенденції використання державних коштів при виконанні бюджетних програм, які, в свою чергу, заважають досягненню запланованих цілей. Основними причинами таких тенденцій, на нашу думку, можуть бути:

- відсутність достовірної та повної інформаційної бази для обґрунтування та планування бюджетних програм;
- нечітке визначення виконавців перевірок, об'єктів, цілей та результатів, яких необхідно отримати в ході виконання відповідної бюджетної програми;
- залучення великої кількості виконавців, що призводить до неефективного витрачання ресурсів у незначних сумах між ними, а це, в свою чергу, негативно впливає на кінцевий результат.

Не приділяють уваги оцінці менеджменту бюджетної установи та ефективності її діяльності існуючі на сьогодні форми державного фінансового контролю (перевірка, ревізія). Питання відносно того наскільки робота бюджетних установ ефективна взагалі практично не досліджується, хоча на сьогодні у багатьох розвинених країнах цей напрямок перевірок є пріоритетним. Також до недоліків державного фінансового контролю можна віднести:

- несвочасність та частковість повернень бюджетних коштів;
- безсистемність та дубляж дій органів державного фінансового контролю;
- відсутність відповідного плану заходів надходження державних коштів та цільового і ефективного їх використання;
- відсутність дієвого «карного» механізму, сукупність санкцій до порушників фінансової дисципліни, який би забезпечував повну відповідальність та застосування.

Крім того, на нашу думку, сьогодні недостатньо уваги приділяється:

- комплексному аналізу діяльності бюджетних установ та результатам проведених контрольних заходів,
- розгляду причин, що спричинили порушення з метою надання ґрунтовних рекомендацій керівникам відповідних установ для попередження та недопущення порушень у майбутньому.



Враховуючи все вищезазначене, можна стверджувати, що ситуація, яка склалася із формуванням і використанням державних коштів, не може задовольнити потреби держави. Саме тому виникає необхідність в побудові такої системи, яка могла б реагувати на чисельні проблеми ринкової економіки й державної фінансової політики та охоплювала всі рівні економіки, була би цілісною, побудованою на єдиних методологічних і організаційних засадах. Однак, вирішення складних питань побудови такої системи потребує використання апробованих у ряді країн загальних підходів і принципів побудови відповідних систем, застосування системного підходу до визначення її елементів, формування стандартів здійснення контрольних заходів, оцінки і надання їх результатів.

При цьому слід акцентувати увагу на тому, що дана система має бути єдиною і цілісною виключно тому, що вона повинна бути побудована на єдиних законодавчих нормах, принципах і вимогах функціонування, з чітким розмежуванням функцій та повноважень контролюючих органів.

В результаті реформування сфери державних фінансів в ХХ ст. в міжнародній практиці відбулися значні зміни в системі державного фінансового контролю. Збільшилася його роль в процесах управління і ефективності виконання контрольних функцій. Стався поступовий перехід від суворого контролю (перевірки і ревізії) до інших форм, направлених на запобігання порушенням і підвищення ефективності економіки держави в цілому. Однією з таких ефективних форм контролю є державний аудит. Суть його полягає в наданні всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється виконавча влада в державі. При цьому державний аудит включає контроль за всіма рішеннями, які приводять до певних фінансових операцій. Об'єкт державного аудиту має загальнонаціональний характер.

Державний аудит є особливим інститутом, який прямо і безпосередньо бере участь у вирішенні цих проблем, діючи від імені та в інтересах суспільства. Сучасні вищі органи державного аудиту, які існують практично у всіх країнах світу, сьогодні є головним інструментом оцінки ефективності діяльності урядів щодо управління національними ресурсами.



Інститут державного аудиту, наділений правом 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.

Принципи організації, зміст і повноваження при здійсненні державного аудиту представляють собою в кожній окремій країні історичний результат свідомого вибору і законодавчого закріплення позитивного міжнародного досвіду, напрацьованого в галузі управління державними фінансами.

Дотримання єдиних загальних принципів організації та функціонування сучасних вищих органів державного аудиту світу дозволяє їм, незалежно від політичного та економічного устрою держави, надавати суспільству і політичному керівництву країни об'єктивну інформацію стосовно того, наскільки уряд економічно, результативно та ефективно розпоряджається національними ресурсами.

Проте слід зазначити, що в Україні під аудитом, відповідно до традиційного пострадянського підходу, розуміють проведення перевірки для підтвердження достовірності фінансової звітності, здійснюваної за замовленням власника господарюючого суб'єкта. Однак західна теорія і практика давно відійшли від такого вузького трактування суті аудиту. Сьогодні під аудитом розуміють одну з форм державного контролю, що є систематизованою, цілеспрямованою і об'єктивною перевіркою діяльності органів управління по використанню фінансових ресурсів.

Насамперед слід чітко розділити між собою такі поняття, як державний аудит і державний контроль. Термін «державний контроль» використовується для загального опису будь-яких державних структур, органів і процедур, пов'язаних із здійсненням самоконтролю держави. Терміном «державний аудит» описується все, що відноситься до системи зовнішнього, незалежного публічного контролю за діяльністю будь-яких органів держави.

Характерною рисою державного контролю і державного аудиту є постійне оновлення, перегляд існуючих теорій і концепцій контролю та аудиту, пошук нових форм і методів державного та суспільного управління. Найбільш глибокі зміни система державного контролю та аудиту зазнала в останні десятиліття,



оскільки в цей період практично всі економічно розвинені країни завершують реформи своїх національних бюджетних систем. Ці реформи пов'язані, як правило, з переходом від кошторисного принципу формування бюджету до методів середньострокового планування ресурсної забезпеченості державних програм та впровадження бюджетування, орієнтованого на результат.

Водночас, потрібно відзначити, що в зарубіжній практиці обидві ці сфери не протистоять одна одній, а, навпаки, тісно взаємодіють. Проблеми уточнення понятійного апарату також тісно пов'язані з необхідністю роз'яснення концептуальної новизни інституту державного аудиту для України. Однак ідея стосовно контролю від імені суспільства за ефективністю роботи органів влади є для нашої країни об'єктивно незвичною.

Про доцільність формування в Україні єдиної системи державного аудиту свідчить і досвід розвинених країнах Європи. Одним із перших та найважливіших етапів узагальнення міжнародного досвіду діяльності органів державного аудиту стало прийняття у жовтні 1977 року в Лімі на IX конгресі INTOSAI Декларації про керівні принципи фінансового контролю (далі – Лімська декларація) [2]. В ній Міжнародній організації вищих органів аудиту вдалося сформувати єдине бачення принципів, методів діяльності і обсяги повноважень інституту державного аудиту, яке підтримують всі організації, які є членами INTOSAI. [3].

Згідно з Лімською декларацією державний аудит є обов'язковим елементом управління суспільними ресурсами, оскільки держава отримує право на управління даними ресурсами безпосередньо від суспільства (частина 1 Декларації). При чому аудит є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи громадського регулювання.

Декларація визнає: дотримання встановлених правових норм і продумане ефективне використання державних ресурсів є важливою умовою для раціонального управління державними фінансами, що сприяє ефективності прийнятих відповідними установами рішень.

Невпорядкованість системи державного фінансового контролю в нашій країні сформувала парадокс, суть якого полягає у змішуванні понять внутрішнього і зовнішнього фінансового

контролю. Багаторічне домінування Міністерства фінансів у бюджетному процесі призвело до того, що воно по суті присвоїло собі роль зовнішнього фінансового контролю. І це замість того, щоб зосередитись на опрацюванні своєї ролі як головного внутрішнього контролера в сфері виконавчої влади і сконцентруватися на вирішенні задач підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за досягненні поставлених цілей.

Однією з основних умов демократичного суспільства є існування зовнішнього контролю за суспільними ресурсами, незалежного від структур та осіб, які розпоряджаються ними, регламентований лише законом і підвітний суспільству. Перед зовнішніми контрольними органами стоїть завдання своєчасної та професійної допомоги, первісної оцінки реального внеску кожного з державних органів в соціально-економічний розвиток країни, включаючи оцінку ефективності використання національних ресурсів. До таких державних економічних інститутів відноситься і Мінфін. По суті зовнішній державний контроль виконує роль «контролю над контролем». Відповідно в його функції входить постановка стратегічних завдань перед Міністерством фінансів і оцінка того, як ці завдання трансформуються їм у структурі функціональної, відомчої та економічної класифікації бюджетних видатків. І даний контроль повинен бути достатньо жорстким і активним.

Вивчення досвіду організації державного аудиту зарубіжних країн дозволяє стверджувати, що важливою його ланкою в усіх демократичних країнах вважається наявність вищого органу державного аудиту, який формується законодавчою гілкою влади. Наприклад, у Швеції – Національне ревізійне бюро, в Австрії, Німеччині, Франції, Угорщині – Рахункова палата при парламенті, у США – Головне бюджетно-контрольне управління, у Великобританії – Національне контрольно-ревізійне управління, в Канаді – Відомство Генерального ревізора.

Внутрішній контроль, здійснюють урядові контрольно-ревізійні системи. Це міністерства фінансів у Німеччині, Канаді, Японії, Швеції, Польщі, Угорщині; Державні казначейства функціонують у США та Великобританії, Міністерство фінансів, економіки і промисловості – у Франції.



Важливо зазначити, що парламентські, президентські й урядові контрольно-ревізійні системи в розвинених країнах функціонують паралельно, але у тісному зв'язку між собою не втручаючись в компетенції один одного.

Що ж стосується України, то необхідно законодавчо визначити поняття зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю. Покласти відповідальність за здійснення незалежного фінансового контролю на Рахункову палату, а внутрішнього – на Головне контрольно-ревізійне управління. При цьому під зовнішнім фінансовим контролем розуміється сфера державно-правової діяльності, яка включає не тільки контроль формування і виконання бюджетів, але й контроль за ефективним використанням державних ресурсів.

Важливим питанням побудови організаційної структури системи державного аудиту є її інформаційне і програмне забезпечення. На нашу думку, на заваді створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між органами державного аудиту й іншими органами виконавчої влади стало використання ними різних програмних продуктів, та наявність міжвідомчого бар'єру щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне створення єдиної державної інформаційно-аналітичної системи державного аудиту, як складової організаційної структури цілісної системи державного аудиту.

Крім того, система державного аудиту в Україні не має належного наукового та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду роботи у даній сфері. А це, в свою чергу, ставить питання про необхідність включення в організаційну структуру цілісної системи державного аудиту науково-дослідних та вищих навчальних закладів.

Висновок. Отже, для побудови ефективної системи державного аудиту в Україні необхідно:

- розробити теоретичні засади державного аудиту,
- вивчити та узагальнити зарубіжний досвід та адаптувати його до вітчизняної фінансової теорії та практики;
- запровадити нові та вдосконалити діючі форми, види та процедури державного аудиту;



- сформувати пакет законодавчо-нормативних документів, що забезпечать процеси здійснення контрольних заходів.

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.Лимская декларация руководящих принципов контроля [Текст] // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 56-65.
- 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.

Zh. Zhyrna

NEED FOR CONSTRUCTION AND ESSENCE OF STATE AUDIT IN UKRAINE

In the article the necessity of an efficient integrated system of state audit in Ukraine. Distinguishes between the notion of state financial control and public auditing.

Key words: State financial control, Limska legal guidelines state audit, state audit.

Ж.А. Жирная

НЕОБХОДИМОСТЬ ПОСТРОЕНИЯ И СУЩНОСТЬ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В УКРАИНЕ

В статье обосновывается необходимость построения эффективной комплексной системы государственного аудита в Украине. Разграничены понятия государственного финансового контроля и государственного аудита.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, Лимская декларация руководящих принципов государственного аудита, система государственного аудита.

Жирна Ж.А. Необхідність побудови системи державного аудиту в Україні / Ж.А. Жирна. – Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 7 (25). – Ч. 4. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Гемасимчук З.В. – Луцьк, 2010. – С.207-219.