

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТКУ

Досліджено теоретичні основи державного фінансового аудиту: мету, завдання, постулати, які скориговано відповідно до системи управління державними фінансами

Постановка проблеми. Ефективне використання бюджетних коштів залишається однією з важливих проблем виконання бюджету як для України, так і більшості країн світу. Реалізація ефективної політики у сфері державних фінансів посідає важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави. Тільки належне застосування новітніх форм державного фінансового контролю, до яких відноситься державний фінансовий аудит, у управлінні фінансовими ресурсами надасть можливість створити необхідні передумови для здійснення в державі ефективної економічної політики.

Актуальність теми дослідження викликана тим, що в сучасних умовах розвитку все більше наголошується на необхідності оцінки ефективності та результативності управління державними ресурсами. Мова йде про модернізацію контролю, який би мав спрямованість на проведення глибокого аналізу та оцінки системи державного управління в різних сферах з точки ефективності, результативності, а не тільки встановлення законності операцій та цільового використання коштів, як це традиційно прийнято під час інспектування. Тим більше, що без ефективної системи контролю в системі державного управління неможлива побудова високорозвиненої, демократичної держави.

У період бурхливих політичних баталій та руйнівних диспропорцій у системі управління державою, важко очікувати появу "інструмента", призначення якого – мінімізувати руйнівну силу протиріч та анархії в соціально-економічних процесах, що відбуваються в нашій державі. Проте резерви в підвищенні продуктивності господарських процесів є, і вони пов'язані з можливістю реформувати систему органів державного фінансового контролю які виконують функцію одного з найефективніших інструментів державного управління.

Відсутність у державних ешелонах влади всіх рівнів чіткого уявлення про необхідну систему державного фінансового контролю, як правило, стає основною причиною стратегічних невдач у системі управління державою.

Наявні підходи та містечкове розуміння наукових положень щодо системи державного управління призвели до створення внутрішніх органів державного фінансового контролю без єдиного задуму, які демонструють низьку ефективність своєї діяльності. Це пояснюється передусім тим, що в теорії та практиці державного управління відсутня будь яка цілісна система побудови державного фінансового аудиту.

Досі не розроблена Концепція становлення і розвитку єдиної системи державного фінансового аудиту. Для вирішення зазначених проблем та ефективного управління фінансовими потоками, забезпечення координації діяльності контрольних органів передусім необхідно методологічно обґрунтувати і на цій основі законодавчо закріпити розподіл контрольних повноважень та функцій зовнішнього та внутрішнього державного фінансового аудиту. Ці два види контролю зобов'язані створити у своїй сукупності єдину систему, яка функціонує за затвердженими правилами, принципами, процедурами здійснення контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності.

На даний момент, базуючись на конституційних засадах державного устрою, управління й контролю, з-поміж контролюючих та наглядових органів в окрему групу виділяють суб'єктів державного фінансового аудиту спеціальної компетенції, до яких віднесено Рахункову палату, органи державної контрольно-ревізійної служби та підрозділи внутрішнього контролю й аудиту органів державного управління, а також Рахункову палату Верховної Ради Автономної Республіки Крим.

Отже, наукове обґрунтування та практичне застосування державного фінансового аудиту, як новітньої форми фінансового контролю є доцільним з позицій необхідності підвищення обґрунтованості бюджетних програм та покращення якості їх виконання, а також підвищення дієвості державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни, забезпеченню ефективності, доцільності та економічності управління фінансовими та матеріальними ресурсами держави.

Метою статті є дослідження теоретичних основ становлення і розвитку державного фінансового аудиту в Україні. Визначення концептуальних основ його формування та поділу на види, а також розвиток його методологічної основи за рахунок впровадження системи постулатів аудиту, що забезпечить його достовірність та підвищить ефективність.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Створення та розвиток державного фінансового аудиту в Україні є предметом дослідження таких вчених, як А.О. Асанов, М.В. Бариніна-Зарікова, О.В. Грибовський, Г.М. Давидов, С.О. Левицька, А.В. Мамишев, Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюк [1-5].

Проблеми методології та організації аудиту були висвітлені у працях як вітчизняних учених, так і зарубіжних. Втім, необхідно відзначити, що сучасні умови ставлять нові завдання, вимагають комплексного підходу до розв'язання проблем зовнішнього контролю, пов'язаних зі зміною організаційних і методичних підходів управління державними фінансами в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Управління державними фінансами представляє собою форму довіри. Тому з часів Римської імперії концепція та процес аудиту тісно пов'язані з державним фінансовим управлінням.

Аудит є частиною регуляторно-правової системи і має на меті виявлення шляхом збору доказів та надання оцінки:

- 1) відступів від прийнятих стандартів обліку;
- 2) порушення принципів обліку;
- 3) порушення законності;
- 4) неефективності використання, людських, фінансових та інших ресурсів;
- 5) не результативності діяльності;
- 6) неекономічності фінансового управління.

Інститут державного аудиту є новим явищем в Україні, становленню якого передувало прийняття Бюджетного кодексу. Легітимності державний аудит набув після внесення наприкінці 2005 року відповідних змін до законодавства України, де позиціонується як "державний фінансовий аудит".

Одним з основних принципів, на якому тримається бюджетна система України, – це принцип ефективності. Під ефективністю "Бюджетний кодекс України", що прийнятий 21.06.01 р. за № 2542-111, розуміє наступне: "при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів".

Результативність діяльності слід визначати як ступінь досягнення цілей і співвідношення запланованих результатів діяльності до фактичних.

Економічність визначається як мінімізація витрат, здійснюваних при тій чи іншій діяльності із збереженням якості результату.

Досягнення перших трьох цілей, відповідно до класифікації, що визначена INTOSAI, входять до задач аудиту законності і правомірності, а три решта – до аудиту результативності.

Аудит здійснюється для того, щоб була змога:

1) вжиття коригуючих заходів в кожному окремому випадку виявлених порушень законності і правильності, а також не результативності;

2) притягнення до відповідальності осіб, винних прямим чи непрямым чином в порушеннях, що сталися;

Ця вимога повністю узгоджується з принципами бюджетної системи України, що викладені в статті 7 "Бюджетного кодексу", зокрема з принципом відповідальності учасників бюджетного процесу: "кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу".

3) отримання компенсації шкоди, заподіяної такими порушеннями;

4) вжиття заходів для попередження або ускладнення можливості реалізації таких порушень в подальшому.

Впорядковане та ефективне використання державних коштів є однією з головних передумов належного розпорядження державними фінансами та ефективності рішень, що приймаються міністерствами та іншими державними органами.

Для досягнення цієї мети й був створений державний аудит, метою якого є забезпечення:

1. належного та ефективного використання державних коштів;

2. розвитку ефективного фінансового управління;

3. належного ведення адміністративної діяльності;

4. передачі інформації державним органам влади і навіть широкому загалу через публікації та звіти.

Відповідно до Стандарту № 8 "Оприлюднення результатів державного фінансового контролю" суб'єкти державного фінансового контролю при оприлюдненні результатів контролю повинні використовувати такі форми висвітлення інформації як випуск довідкових збірників, бюлетенів (спеціальних бюлетенів), журналів, оглядів, прес-релізів, експрес-інформації, проведення прес-конференцій, брифінгів, організація інтерв'ю з керівниками суб'єктів державного фінансового контролю та публікації їхніх виступів у засобах масової інформації, функціонування власних веб-сторінок в Інтернеті та інші форми поширення офіційної інформації, що не суперечать законодавству.

Філософія аудиту та цілі Рахункової Палати та Державної контрольно-ревізійної служби визначають зміст вибіркової та повної аудиторської перевірки, а також стандарти, якими має керуватись аудитор.

Окрім цього Рахункова палата, на вимогу Парламенту, може виконувати завдання, що не стосуються аудиту, такі як, наприклад, спеціальні огляди та дослідження, а також проводити спеціальні розслідування.

Більшість проблемних питань, які виникають в методиці та організації державного фінансового аудиту, на власну думку автора статті, пов'язані із нехтуванням фундаментальних основ аудиту, які ґрунтуються на відповідних постулатах.

В основі будь-якої діяльності лежать постулати. Постулат – це положення, прийняте як істинне доти, поки не буде доведено інше. Постулати повинні бути очевидні, навіть якщо їхня істинність не може бути доведена. Звідси їх величезне практичне значення.

Уперше систему восьми постулатів аудиту сформулювали американці Р.К. Маутц і Г.А. Шараф у 1961 р., і доповнили постулатом К. Робертсона (9) і Т. Лімперга (10) [6].

Однак, автори ідеї виходять з іншої системи постулатів. Умовно можна сказати, що концепція американських авторів – це постулати довіри, а доцільніше виходити з концепції недовіри.

Усвідомлення змісту постулатів винятково важливо в зв'язку з тим ризиком, що виникає в аудитора, що приступає до перевірки в державному секторі економіки.

Є необхідним дослідити запропоновану систему постулатів, яка найбільше підходить до українських реалій:

1. Звіт повинен бути перевірений. Це вихідний постулат, який означає якщо аудитор дасть висновок, не перевірявши бухгалтерський звіт і в результаті цього постраждають користувачі підтвердженої ним звітності, він,

аудитор, ризикує понести збитки. Звідси випливає, що аудитор не може надати висновок, якщо йому не були надані всі документи, що його зацікавили, чи були розкриті серйозні перекручування звітності. Ціль постулату: натиснути на аудитора, змушуючи його виявляти максимальну вимогливість, а також на суб'єктах перевірки, щоб вони краще розуміли умови роботи аудитора.

2. Непереверений звіт не заслуговує довіри. З цього випливає, що користувач неперевереного чи неналежним чином перевіреного бухгалтерського звіту ризикує понести збитки в максимально можливому ступені, приймаючи рішення за даними перекрученої звітності.

Цей постулат є зворотним стосовно першого і підкреслює необхідність одержати не тільки підтвердження правильності складеного звіту, але і гарантію у виді моральної й економічної відповідальності, прийнятої на себе аудитором за можливі наслідки даного висновку.

3. Кожна наступна перевірка може знижувати цінність попередньої. Постулат пов'язаний із плануванням аудиту і припускає, якщо встановлено кілька перевірок того самого об'єкта, щоб мінімізувати ризик не виявлення, то кожен аудитор повинен думати, що у випадку пропуску помилки він буде покараний. У противному випадку він буде впевнений, що наступні інспектори виправлять пропуски. Небезпека полягає в тому, що наступні аудитори, покладаючись на проведену перевірку, можуть пропустити ці ж самі помилки.

4. Звіт складений невірно. Це найважливіший постулат, що випливає із самої ролі аудиту, тому що якби всі звіти складалися правильно, сама потреба в аудиті відпала б. Саме з цього постулату головним чином випливає проблема аудиторського ризику. Якщо припустити зворотне, то аудит не потрібний і проблема аудиторського ризику знімається.

5. Думка аудитора залежить від його інтересів. В аудитора, як і у всякої іншої людини, є свої професійні, моральні і матеріальні інтереси, що жадають від його повної об'єктивності у висновках і незалежності в судженнях. Чим більше аудитор досягає у своїх судженнях об'єктивності і незалежності, тим меншим стає його професійний ризик.

6. Ніхто не звільнений від помилкових висновків. Ми усвідомили, що в бухгалтерській звітності є неточності, але і в аудитора в його роботі теж можуть бути неточності. Отже, він сам постійно ризикує помилитися. (У даному випадку мова йде про його професійний ризик, тому що цей ризик присутній у кожному аудиторському висновку.)

7. Інтереси не повинні збігатися. Конфлікт інтересів сторін, що беруть участь у господарському процесі, може бути гарантією об'єктивності даних, представлених у звіті. Якщо учасники господарського процесу не вміють читати бухгалтерську звітність, то бухгалтер представить звіт, складений тільки в інтересах адміністрації, а облікова політика в цьому випадку буде відбивати вплив інтересів адміністрації і буде спрямована на приховування платежів.

Ця мета, якою нерідко оформлюють облікову політику, тим не безпечніша, що вона поєднує інтереси всіх учасників господарського процесу проти держави.

8. Чим більше конфліктів усередині організації чи установи, тим надійніше її звітність. Попередній постулат указував на зовнішні конфлікти, цей же підкреслює роль внутрішніх конфліктів. Таким чином, конфлікт буде об'єктивно сприяти правдивості звітних даних і зниженню аудиторського ризику.

9. Чим більше конфліктів усередині організації-клієнта, тим менш надійна її звітність. Цей постулат є зворотним стосовно попереднього. Узагалі, на підставі постулатів (8) і (9) можна зробити такий висновок: вірогідність звітності прямо пропорційна величині наявних у ній конфліктів. Якщо конфліктів нема, то це говорить про те, що сторони, покликани контролювати один одного, вступили в змову і звітність, навіть при її формальній чисто бухгалтерській правильності, уже не відбиває адекватно господарські процеси. У цьому випадку звітність може бути ідеально складена, але при цьому

безліч фактів господарського життя організації не документується. Отже, аудиторський ризик у цьому випадку різко зростає.

10. Кожне твердження аудитора повинне мати визначений ступінь переконливості (аргументації). Це значить, що кожне твердження, а не тільки загальна думка аудитора несе для нього той чи інший ступінь ризику. Отже, у своїй роботі аудитор повинен відмовитися від романтичних ідеалів абсолютної істинності тієї звітності, що він підтверджує, і задовольнятися принципом достатньої переконливості.

Знання постулатів дозволяє аудитору краще розуміти проблему ризику й суттєвості, тому вони повинні стати ключовими в процесі розробки концепції державного фінансового аудиту в Україні.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Нами встановлено, що виконання роботи державного аудитора залежить від існування та функціонування систем контролю, оскільки аудитор не має змоги перевірити усі операції, і тому йому необхідно буде покладатись на системи (принципи, постулати), за допомогою яких проводяться операції і формуються висновки.

Таким чином, аудит, що здійснюється в Україні Головним Контрольно-ревізійним управлінням є формою зовнішнього 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".

Отже, державний аудит є частиною загальної регуляторно-правової системи. Ця система покликана викривати відступи від прийнятих стандартів, принципів законності, ефективності, результативності та економічності фінансового управління.

Список використаної літератури:

1. Давидов Г.М. Теоретичні засади формування системи незалежного фінансового контролю – аудиту в Україні / Г.М. Давидов // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць; [відп. ред. В.Г. Лінник]. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 135-143.
2. Левицька С. О. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності С.О. Левицька // Вісник Київського національно-торговельно-економічного університету. – 2005. – № 2. – С. 79-88.
3. Рубан Н.І. Аудит ефективності: успіхи і недоліки перших кроків / Н.І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2004. – № 1 (18). – С. 4-6.
4. Рубан Н.І. Концептуальні питання проведення аудиту використання бюджетних коштів. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / Н.І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – С. 3-11.
5. Стефанюк І.Б. Для України – над актуально / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3 (20). – С. 6-9.
6. Режим доступу: <http://catalog.booksite.ru/localtxt/bol/sho/buh/gal/ter/ski/slo/var/66.htm>

ПРОЦУН К.С. – аспірант, Національний університет державної податкової служби України.

Наукові інтереси:

– розвиток державного фінансового аудиту в Україні.

Стаття надійшла до редакції 03.11.11 р.