

УДК 336.02:338

О.М. БРАДУЛ, д-р екон. наук, проф., ДВНЗ «Криворізький національний університет»
М.О. ЮНАЦЬКИЙ, здобувач, Житомирський державний технологічний університет

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ

У статті досліджено теоретичні основи державного фінансового аудиту: мету, завдання, постулати, які скориговано відповідно до системи управління державними фінансами.

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. 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, в 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.

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.

Аналіз досліджень та публікацій. 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.

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.

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 контрольної перевірки, відсутності єдиних принципів функціонування та їх абсолютне нехтування.

Постановка завдання. 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.

Викладення матеріалу та результати. 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:

- відступів від прийнятих стандартів обліку;
- порушення принципів обліку;
- порушення законності;
- неефективності використання, людських, фінансових та інших ресурсів;
- не результативності діяльності;
- 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 р. 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:

- вжиття коригуючих заходів в кожному окремому випадку виявлених порушень законності і правильності, а також не результативності;
- 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».

отримання компенсації шкоди, заподіяної такими порушеннями;

- вжиття заходів для попередження або усунування можливості реалізації таких порушень в подальшому.

Упорядковане 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.

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 доведене 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.

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 завіряє) фінансову звітність кожного міністерства;

вивчає законність та обґрунтованість державних видатків;

оцінює економічність 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 у формулюванні та акцентах не приводять 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».

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн у початковий період їх становлення виконували на основі відповідних законів значні завдання та мали досить широке коло обов'язків, пов'язаних із контролем за витратами державних коштів. Вони видавали дозвіл на надання бюджетних коштів державним органам та завіряли рахунки урядових установ, проводили перевірки правильності платежів після оплати державних витрат і звітів про використання бюджетних коштів.

У середині минулого століття органи державного фінансового контролю низки країн (зокрема, Канади та Швеції) почали проводити перевірку державних видатків не лише щодо їх відповідності до вимог законодавства, але й з точки зору суспільної корисності, тобто результатів, які суспільство отримало від законно витрачених бюджетних коштів. Поряд із фінансовим аудитом поступово почав розвиватися новий підвид контролю державного бюджету, який отримав назву «аудит адміністративної діяльності» чи «аудит ефективності». [5,6]

Аудит адміністративної діяльності (ААД) у своїй сучасній формі зародився у Швеції в середині 60-х років на основі теорії «трьох Е», тобто на тих головних елементах, які характеризують стан управління публічними ресурсами: 1) економія (economy) - ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат із огляду на якість продукту - «витрати менше»; 2) ефективність (efficiency) - продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту - «витрачати добре»; 3) результативність (effectiveness) - дієвість, успішність, рівень досягнення мети - «витрачати мудро» [1].

Для проведення аудиту ефективності необхідно було здійснити перебудову організаційної структури та методів роботи контролюючих органів, головним завданням яких стало проведення перевірок результатів діяльності міністерств і відомств з досягнення поставленої перед ними мети. При цьому проведення фінансового аудиту переважно було покладено на спеціальні урядові агентства, які виконували функції державного внутрішнього контролю.

Протягом декількох наступних років Національне ревізійне бюро Швеції на основі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиту ефективності розробило спочатку його теоретичні основи, а потім і методологію проведення перевірок ефективності діяльності державних органів [2].

Отже, досвід зарубіжних країн і майже двадцяти річна практика існування державного фінансового контролю та аудиту в Україні, дозволяють виділити два підвиди державного фінансового аудиту, який є видом державного фінансового контролю:

1. Державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління та даних бухгалтерського обліку;
2. Державний фінансовий аудит ефективності діяльності, метою якого є дослідження діяльності, що включає економічність, ефективність та результативність державного управління.

Слід зазначити, що за результатами дослідження встановлено, що для кожного підвиду ДФА притаманні властиві процедури, під якими слід розуміти офіційно встановлені порядки дій при здійсненні аудиту, які здійснюються за відповідними методичними прийомами. Хоча в науковій літературі існують інші визначення процедури [3, с.772; 4, с.63].

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:
 чи подається фінансова інформація згідно встановлених або заявлених вимог;
 чи дотримується установа конкретних фінансових вимог;
 чи організована і впроваджена для належного контролю структура внутрішнього контролю за фінансовою звітністю організації та/або забезпечення збереження активів.

Найбільш складним і недослідженим питанням, через законодавчу невизначеність сутності аудиту ефективності на практиці, є термінологічна плутанина, його визначають як:

новий вид фінансового контролю;
 особливий інструмент відносин у системі державного устрою;
 нову форму державного фінансового контролю;
 новий напрям діяльності контрольних органів, подібний, наприклад, контроль-ревізійній чи експертно-аналітичній діяльності.

А, скажімо, зарубіжна практика розглядає аудит ефективності як контрольний захід, здійснюваний особливим методом, що уможливує, з одного боку, всебічну оцінку економічності, раціональності та результативності витрачання державних коштів і використання державної власності, а з іншого - ретельний аналіз діяльності органів державної влади з виконання вимог нормативно-правових актів, що визначають порядок витрачання державних коштів і використання державної власності. Результатом аудиту ефективності в цьому разі є висновок про якість виконання органом державної влади покладених на нього функцій у сфері управління фінансовими потоками держави.

Російські фахівці наголошують, що з точки зору теорії, аудит ефективності - це один із основних методів фінансового контролю, що дозволяє оцінити

ефективність управління фінансовими потоками та державною власністю, а також ефективність податкового адміністрування, виявити можливості поліпшення організації реалізації владних рішень, виробити рекомендації щодо подальших дій [5, с.66].

Якщо ж розглядати державний фінансовий аудит ефективності з практичної точки зору, то це - достатньо складна та дорога система взаємопов'язаних процедур, що охоплює значні часові рамки і вимагає, крім іншого, високої кваліфікації та професіоналізму аудиторів.

Висновки та напрямок подальших досліджень. Активна дискусія щодо класифікації, форм, методів, видів і напрямів державного фінансового аудиту є переконливим прикладом необхідності формування єдиної системи державного фінансового аудиту та прийняття закону «Про державний фінансовий аудит», внесення відповідних поправок до Бюджетного кодексу України, інших нормативно-правових актів.

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.

Список літератури

1. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту // Фінанси України. 2004. №8. - 148 с.
2. *Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau.* Stockholm, 1993.
3. Словник іншомовних слів [уклад. Л. О. Пустовіт та ін.]. - К.: Довіра, 2000. -1018 с.
4. *Новий тлумачний словник української мови: у 3 т.* - К.: Вид. «АКОНІТ» 2003.
5. Мешалкина Р.Е. Аудит эффективности объективная необходимость // Финансы. 2005. №2. - С. 66 с.

Рукопис подано до редакції 22.03.12

УДК 657.421:622

О.О. ИЗМАЙЛОВА, аспірантка, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано ефективність використання основних засобів гірничо-збагачувальних підприємств України за 2006-2011рр. Запропоновано групу показників ефективності використання оновлених і поліпшених основних засобів. Визначено резерви підвищення ефективності використання основних засобів залізородних комбінатів.