

УДК 336.225.674

**ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ
УСТАНОВ**

БУГАЄНКО В., аспірант кафедри фінансового аналізу
і контролю КНТЕУ

Здійснення органами влади ефективного державного фінансового контролю за надходженням і витрачанням бюджетних активів є важливою функцією системи державного управління, значення якої зростає в умовах економічної кризи. Потрібно наголосити, що завдання державного фінансового контролю постійно ускладнюються під впливом зростання обсягів надходження та витрачання фінансових ресурсів у суб'єктів економічної діяльності, а також через безперервні зміни характеру витрачання коштів суб'єктами економічних відносин. Крім того, одним із завдань державного фінансового контролю є ідентифікація фактичного контролю, що здійснюється суб'єктами економічної діяльності і приведення його у відповідність до вимог міжнародних стандартів; а одним із напрямів державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ.

Проблеми державного фінансового аудиту досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема С. Агапцов, Л. Клець, П. Германчук, О. Назарчук, Н. Рубан, І. Стефанюк, В. Шевчук [1–4] та ін. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ як форма державного фінансового контролю постійно змінюється через вплив факторів економічної системи, з'являються нові теоретичні і практичні проблеми, які потребують вирішення.

Слід зауважити, що сьогодні в нормативно-правовій базі, а також серед науковців не існує єдиної думки щодо визначення змісту та завдань державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Крім того, відсутнє передбачення розвитку державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ за певними напрямками. Відповідно до ст. 26 Бюджетного Кодексу України зовнішній контроль і аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою та Головним контрольно-ревізійним управлінням України [5].

Легітимність поняття "державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ" (далі – аудит діяльності бюджетних установ) визначено Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (далі – Порядок), який затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. № 1777. Згідно з Порядком державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності [6], що можна вважати метою державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Основними завданнями фінансового аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, достовірності фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього контролю. Під час проведення фінансового аудиту вивчаються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Фінансовий аудит, відповідно до Порядку, охоплює:

- проведення протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі з використанням баз даних Державного казначейства;
- перевірку використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності ризикових операцій;
- аналіз системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема визначення ефективності його організації;
- підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, виявлених за результатами попередніх етапів;
- надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, дотримання посадовими особами законодавства з фінансових питань і повноту врахування пропозицій у ході аудиту.

Слід зауважити, що Порядком не передбачено визначення ефективності використання державних і комунальних активів. Однак за Концепцією розвитку державного фінансового контролю (далі – Концепція), схваленою розпорядженням кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р, державний внутрішній аудит, що проводиться ГоловКРУ України, застосовується при здійсненні попереднього державного внутрішнього фінансового контролю. Пріоритетним методичним прийомом при проведенні державного внутрішнього аудиту визнається моніторинг, вводиться необхідність оцінки ризикових операцій, а також акцентується увага на співвідношенні між дієвістю аудиту та рівнем витрат на його здійснення. Метою аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органу державного управління. Отже, в Концепції зроблено наголос на проведенні державного внутрішнього аудиту щодо ефективності діяльності органів державного сектору [7].

Згідно зі статтею 363 Господарського кодексу України, аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам [8].

Статтею 3 Закону України "Про аудиторську діяльність" визначено, що аудит – це перевірка даних бухгалтерському обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлювання незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам Законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогам користувачів [9].

Відповідно до глосарію термінів аудиту, які наведені в міжнародних стандартах аудиту, аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності [7].

Таким чином, трактування державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, визначене Порядком, більше відповідає поняттю державного внутрішнього аудиту, зазначеному в Концепції.

Останнім часом більшість науковців схиляються до думки, що державний фінансовий аудит повинен полягати ще й у перевірці та аналізі ефективності діяльності економічного суб'єкта, крім перевірки законності використання державних активів, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Фінансово-господарський аудит, вважає Л. Клець, дозволяє роботи висновки щодо ефективності рішень, прийнятих керівниками бюджетних установ під час виконання покладених на них завдань і функцій, які спрямовані, перш за все, не тільки на раціональне та цілеспрямоване використання бюджетних коштів, а й на ефективне їх витрачання [2].

У системі державного фінансового контролю С. Агапцов виділяє фінансовий аудит – традиційну перевірку законності звітності і правильності фінансових операцій та ведення бухгалтерського обліку, а також аудит ефективності, який орієнтований на доцільність і економічність витрачання державних ресурсів [1].

На думку П. Петренко, в системі державного фінансового контролю можна виокремити аудит звітності, аудит відповідності та аудит ефективності [11]. Здійснюючи аудит звітності, орган державного фінансового контролю повинен надати підтвердження парламенту і суспільству про те, що виконавча влада належно здійснює ведення рахунків і облік документації при використанні бюджетних коштів і надає достовірну фінансову інформацію про виконання бюджету.

Аудит відповідності – це аналіз фінансової діяльності суб'єкта відомчої структури витрат бюджету щодо виконання поточного бюджету з метою визначення його відповідності вимогам законодавчих та інших нормативно-правових актів.

Аудит ефективності – це оцінка ефективності управління фінансовими потоками і державною власністю, ефективністю податкового адміністрування, а також оцінка ефективності і результативності фінансово-господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів.

Автор вважає, що об'єктом державного фінансового аудиту є не тільки фінансові кошти і майно держави, їх облік і обіг, а й експертиза проектів нормативно-правових актів, експертиза фінансових та інших результатів, досягнутих під час виконання бюджету, а також оцінка прогнозів і напрямів розвитку як певних галузей економіки і регіонів, так і країни загалом [11]. Таким чином, вчений підтверджує, що при проведенні державного фінансового аудиту необхідно досліджувати ефективність діяльності економічної системи.

З метою вдосконалення і розвитку державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету та їх використанням, В. Піхопцький пропонує контролюючим органам здійснювати поступовий перехід від повноти ревізій фінансово-господарської діяльності до аудиту виконання основних показників (ефективності діяльності) бюджетних установ, управління державним майном завдяки відбору до перевірки цільових бюджетних програм або тематичних перевірок, а не об'єктів; розроблення програм перевірки з акцентом на аналізі досягнень поставленої мети, тобто здійснення оцінки ефективності запровадження і виконання бюджетної програми

(аудит ефективності); вибір і запровадження переліків показників досягнутих результатів діяльності тих чи тих секторів [12]. Отже, крім аудиту ефективності бюджетних програм має здійснюватися ще й аудит ефективності діяльності бюджетних установ.

Зважаючи на викладене вище, можна визначити державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ як вид державного фінансового аудиту, який полягає у запобіганні фінансових порушень, перевірці й аналізі ефективності використання активів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, забезпеченні дієвого функціонування системи внутрішнього контролю.

Слід зауважити, що державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ може розвиватися за певними напрямками, а саме за сферами діяльності бюджетних установ (рис. 1).

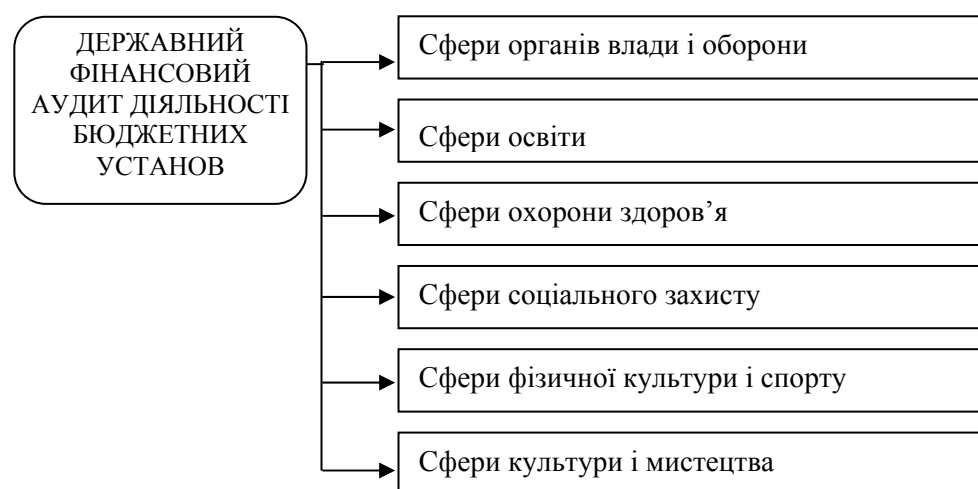


Рис. 1. Розвиток державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ за сферами їх діяльності

Оскільки державний фінансовий контроль поділяється на внутрішній і зовнішній, то і державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ як елемент системи державного фінансового контролю, реалізується в системі державного зовнішнього контролю та у системі державного внутрішнього контролю.

У свою чергу в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю у межах державного внутрішнього фінансового контролю висвітлено поняття внутрішнього аудиту, який поділяється на централізований та децентралізований. Централізований внутрішній аудит – це державний внутрішній аудит, що проводиться центральним органом виконавчої влади. Децентралізований внутрішній аудит здійснюється самостійним підрозділом (посадовою особою), підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного сектору, але функціонально незалежним від нього.

У Порядку, а також у Методичних рекомендаціях з проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ широко застосовується моніторинг як метод попереднього та оперативного контролю [13]. На думку В. Піхоцького, у системі дієвого державного фінансового контролю має широко застосовуватись саме попередній контроль [12]. Оскільки метою дієвого контролю є не лише виявлення відхилень від прийнятих норм, а й запобігання фінансовим порушенням, то одним із важливих напрямів є розвиток державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ у системі попереднього державного фінансового контролю (рис. 2).

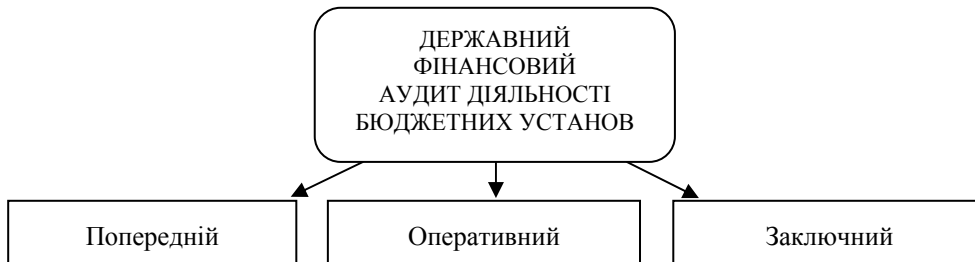


Рис. 2. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ за етапами здійснення

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ реалізуються різнманітними органами державної влади. Доцільно визначити перевірку та аналіз ефективності використання активів як одне із завдань державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Основні напрями розвитку державного фінансового аудиту залежать від сфери діяльності бюджетної установи, розвитку внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю, періодичності його здійснення.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є визначення сутності державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ за напрямками його розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Агапцов С. А.* Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства / С. А. Агапцов. — М. : Изд. дом "Финансовый контроль", 2004. — 264 с.
2. *Клець Л. Є.* Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні [Електронний ресурс] / Л. Є. Клець. — Режим доступу: <http://www.dspace.nbu.gov.ua>.
3. *Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит* / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, О. І. Назарчук. — К. : АВТ, 2004 — 423 с.
4. *Шевчук В. О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 1999. — 371 с.

5. *Бюджетний кодекс України* : прийнятий Верховною Радою України 21 черв. 2001 р., з наступ. змін. і допов. // Відом. Верховної Ради України. — 1991. — № 37–38.
6. *Порядок проведення органами контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ* : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 31 груд. 2004 р. № 1777.
7. *Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю* : схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 трав. 2005 р. № 158-р.
8. *Господарський кодекс України* : прийнятий Верховною Радою України 16 січ. 2003 р., з наступ. змін. і допов. // Відом. Верховної Ради України. — 2003. — № 18–22.
9. *Про аудиторську діяльність* : Закон України, прийнятий Верховною Радою України 22 квіт. 1993 р. № 3125-XII // Відом. Верховної Ради України. — 1993. — № 23. — С. 243.
10. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики* / пер. з англ. О. В. Селезньов та ін. — К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2004. — 1028 с.
11. *Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України?* [Електронний ресурс] / П. Петренко. — Режим доступу : <http://www.personal.in.ua>.
12. *Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток Державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням* / В. Ф. Піхоцький // *Фінанси України*. — 2007. — № 3.
13. *Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ* : затв. наказом Головкиру України від 19 груд. 2005 р. № 451.