

УДК 657.6

Будник Л.А.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету***Голяш І.Д.***кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету*

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

ORGANIZATIONAL ASPECTS OF STATE FINANCIAL AUDIT

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена проблемам організації державного фінансового аудиту. Розроблені пропозиції щодо корегування завдань державного аудиту як інструменту державного управління, чіткої системи та безперервного процесу, спрямованих на визначення достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів, оцінку стратегії розвитку підконтрольної установи.

Ключові слова: державний аудит, державні фінансові ресурси, контроль ефективності, стратегічний контроль, фактори ризику, аудиторський ризик.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблемам организации государственного финансового аудита. Разработаны предложения по внесению корректив в задания государственного аудита как инструмента государственного управления, четкую систему и непрерывный процесс, направленные на определение достоверности финансовой информации, повышение эффективности использования государственных финансовых ресурсов, оценки стратегии развития подконтрольного учреждения.

Ключевые слова: государственный аудит, государственные финансовые ресурсы, контроль эффективности, стратегический контроль, факторы риска, аудиторский риск.

ANNOTATION

The article investigates the organization of the state financial audit. The authors provide proposals on an adjustment to the tasks of the state audit as a tool of a public administration, a clear system and a continuous process, aimed at assessing the reliability of financial information, improving the efficiency of using the public funds, evaluation of the strategy of the controlled institution.

Keywords: state audit, public financial resources, effectiveness control, strategic control, risk factors, audit risk.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки держава використовує непрямі важелі впливу, при цьому роль держави у вирішенні соціально-економічних проблем в сучасних умовах зростає. Для отримання більш ефективних результатів на практиці необхідно приділяти значну увагу контролю як завершальній стадії управлінського циклу.

На сучасному етапі реформування економіки України відбувається зміна мети управління державними фінансами та державною власністю. Сьогодні традиційні державні функції трансформуються, адаптуючись до нових умов. Зокрема фінансовий контроль активно змінюється, тобто перетворюється від традиційної перевірки правильності, адресності, доцільності та законності розподілу державних фінансових ресурсів до контролю з позиції ефективного,

результативного і економічного використання державних ресурсів [1. с. 151]. Основною метою стає підвищення ефективності використання державних ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості органів влади й державного сектора, визначення стратегії розвитку країни та її регіонів. У рамках змін, що відбуваються в економіці України, розвиток державного аудиту може стати одним з позитивних моментів у вдосконаленні контролю державних коштів, а також – одним з найбільш ефективних засобів регулювання державними ресурсами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висвітлення аспектів державного аудиту знайшли своє відображення у працях вітчизняних фахівців: В. Бугаєнко, Л. Гуцаленко, В. Дерія, Р. Рудніцької, Л. Коновалова, Л. Дікань, Н. Рубан, Ю. Петренко та інших. В наукових працях детально проаналізовано зміст державного фінансового аудиту, його значення у системі державного фінансового контролю, повноваження суб'єктів його здійснення, проблеми та напрями розвитку державного аудиту в нашій країні.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне результатам проведених досліджень, необхідно зауважити, що недостатньо вивченими залишаються проблеми організації державного фінансового аудиту, спрямованого на виявлення та усунення ризиків у діяльності суб'єкта контролю.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження основних положень організації системи державного фінансового аудиту, як інструменту підвищення ефективності діяльності підприємств державного сектору економіки.

Основним завданням дослідження є обґрунтування завдань державного фінансового аудиту в сучасних умовах реформування економіки країни і дослідження суті та порядку оцінки ризиків при здійсненні державного фінансового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В літературних джерелах наведено різноманітні визначення державного фінансового аудиту. Законодавчі акти визначають державний фінансовий аудит як різновид державного фінан-

сового контролю, суть якого полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [2]. В. Бугаєнко дає таке визначення «державному фінансовому аудиту»: вид державного фінансового контролю, який проводять з метою запобігання фінансовим порушенням, перевірки й аналізу ефективності використання активів, правильності ведення обліку та достовірності фінансової звітності, забезпечення дієвого функціонування системи внутрішнього контролю [3, с. 104]. Сутність державного фінансового аудиту полягає у встановленні порушень та розбіжностей між фактичними даними та законодавчими нормативами [4, с. 102]. Окремі автори розглядають державний фінансовий аудит як законодавчо регламентовану діяльність органів державної влади, яка спрямована на аналіз та перевірку з метою виявлення: зловживання та допущених помилок в процесі управління бюджетними коштами та використання матеріальних і нематеріальних ресурсів, достовірне відображення даних в бухгалтерському обліку; дотримання норм чинного законодавства та санкціонування будь-яких здійснених

господарських операцій; функціонування системи внутрішнього контролю [5, с. 81]. Саме аудит дає можливість виявити помилки й недоліки організаційного, нормативно-правового та фінансового характерів, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, зокрема через прийняття неправомірних управлінських рішень, укладання збиткових контрактів, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами [6].

Аналізуючи наведені визначення можна зробити висновок, що, порівняно з іншими формами контролю, державний фінансовий аудит має іншу ідеологію, мету і завдання. Його необхідно розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих органів, а як інструмент державного управління, чітку систему та безперервний процес, направлені на оцінку достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Обґрунтовуючи завдання державного фінансового аудиту, доцільно виділити дві точки зору. Перша – завданнями державного фінансового аудиту є оцінка достовірності фінансової інформації, виявлення та попередження порушень і зловживань. Вважаємо, що виконання цих завдань є необхідними при здійсненні державного фінансового контролю, зокрема й державного аудиту. Однак виконання їх не є достатнім, оскільки проводиться констатація фактів, які вже відбулися, їх не можна змінити, а лише врахувати в подальшій діяльності. На сучасному етапі доцільним є другий підхід – державний фінансовий аудит – це один з ключових інструментів підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів, виходячи з цього – державні аудитори не є цензорами, які контролюють діяльність посадових осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання державного сектора економіки, а творцями, які виявляють неефективність і визначають шляхи усунення проблем і ризиків, яких зазнає цей суб'єкт. На нашу думку, доцільно внести корективи до завдань, які виконує державний фінансовий аудит, і виділити три блоки: 1) завдання оперативного контролю та корегування; 2) завдання контролю ефективності; 3) завдання стратегічного контролю (рис. 1).



Рис. 1. Завдання державного фінансового аудиту

Джерело: розроблено авторами

Основною перевагою державного фінансового аудиту порівняно з інспектуванням є постійна (щорічно та протягом бюджетного року) робота з підконтрольною установою, що дає результат:

- кращого розуміння проблем, факторів ризиків діяльності підконтрольної установи;
- налагодження партнерських стосунків з посадовими особами підприємств державного сектора економіки;
- можливості своєчасного виправлення недоліків, розроблення пропозицій щодо шляхів, форм, засобів підвищення ефективної діяльності суб'єкта господарювання державного сектора економіки, використання бюджетних коштів, державного та комунального майна.

Державний фінансовий аудит у жодному разі не повинен перетворитися на чотири (впродовж одного бюджетного року) ревізії діяльності підконтрольної установи за попередній квартал.

Особливостями організації державного фінансового аудиту є:

- перенесення уваги з детальної перевірки окремих операцій на оцінку внутрішньогосподарського контролю установи;
- особливого значення набувають оціночні судження аудитора;
- переважне використання статистичних методів та аналітичних процедур;
- впровадження інформаційних технологій.

Важливим моментом організації державного фінансового аудиту є оцінка ризиків. У загальному визначенні «ризик» – це кількісна міра небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них [7]. Ризик можна розглядати як ймовірність відхилення фактичного результату від очікуваного [8]. Ризик як компонент системи державного фінансового аудиту визначають як процес ідентифікації та аналізу недоліків і проблем, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективно використання ресурсів, результати його фінансово-господарської діяльності.

У науковій літературі, нормативних актах з питань державного фінансового аудиту чільне місце займає проблема оцінки факторів ризику об'єкта аудиту. Оскільки в ході такого аудиту важливого значення набувають оціночні судження аудитора доцільно вести мову і про ризик аудиторської перевірки.

Відповідно до положень міжнародних стандартів аудиту, аудиторський ризик (Audit risk) – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова інформація суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення [9].

Мета аудиторів полягає в ідентифікуванні та оцінці ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінан-

сової інформації та тверджень через розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, включаючи внутрішній контроль, у такий спосіб забезпечивши основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення [9]. Дослідження показали, що визначення й оцінка аудиторського ризику є тотожними як в державному, так і в незалежному аудиті [10].

Ризик аудиторської перевірки має такі три складові: властивий ризик; ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю; ризик невиявлення.

Існує взаємозв'язок між ризиком невиявлення та властивим ризиком і ризиком невідповідності системи внутрішнього контролю. За будь-яких обставин, незважаючи на розміри властивого ризику і ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, аудиторю слід виконати процедури згідно з програмою.

Державний аудитор повинен виконати процедури для забезпечення основи, ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової інформації та тверджень. Однак процедури оцінки ризиків самі по собі не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора. Процедури оцінки ризиків мають передбачати:

а) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку державного аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Значну частину інформації, яку державний аудитор отримує в ході подання запитів, надають управлінський персонал та особи, відповідальні за фінансову звітність. Однак державний аудитор може також отримувати інформацію при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення через подання запитів до інших осіб суб'єкта господарювання та інших працівників з різними рівнями повноважень. Наприклад:

- запити до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть допомогти аудиторю отримати розуміння середовища, в якому складається фінансова інформація;

- запити до персоналу підрозділу внутрішнього аудиту можуть надати інформацію щодо процедур внутрішнього аудиту, виконаних протягом року стосовно структури та ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, і можуть дати відповідь на запитання, чи задовільно відреагував управлінський персонал на результати таких процедур;

- запити до працівників, які займаються ініціюванням, обробкою або реєстрацією складних чи незвичайних операцій, можуть допомогти аудиторю оцінити прийнятність вибору і застосування певної облікової політики;

- запити до внутрішнього юридичного консультанта суб'єкта господарювання можуть надати інформацію з таких питань, як: судо-

ві справи, дотримання законів і нормативних актів, знання про шахрайство або підозрюване шахрайство;

б) проведення аналітичних процедур. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, і можуть допомогти при оцінці ризиків суттєвого викривлення для створення основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть включати як фінансову, так і нефінансову інформацію;

в) проведення спостережень та перевірок. Спостереження та перевірки можуть супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і можуть також надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких аудиторських процедур включають спостереження або перевірку: операцій суб'єкта господарювання; документів, записів та інструкцій з внутрішнього контролю; звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності) і тими, кого наділено найвищими повноваженнями; адміністративних та виробничих приміщень суб'єкта господарювання.

Висновки. Державний фінансовий аудит є ефективним інструментом, за допомогою якого держава реалізує контрольну функцію. Він має іншу ідеологію, мету, завдання порівняно з іншими формами контролю. Завданнями державного аудиту повинна стати не лише законність, достовірність фінансової інформації щодо використання держаних фінансових ресурсів, але й розроблення пропозицій щодо шляхів, форм, засобів підвищення ефективної діяльності суб'єкта господарювання державного сектора економіки, використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, оцінка стратегії розвитку підконтрольної установи.

Існує чітка потреба вдосконалення організації державного фінансового аудиту. Завданнями організації державного фінансового аудиту повинно бути налагодження партнерських стосунків з посадовими особами підконтрольної установи, проведення ретельної підготовчої роботи,

зв'язання оцінювати ризики і обирати суттєве, перейти від контролю операцій до оцінки систем.

Перспективами подальших досліджень в цьому напрямі є вдосконалення організації державного фінансового аудиту, що передбачатиме системний підхід та базуватиметься на сучасних досягненнях науки і техніки.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О.А. Хаблюк, Л.А. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4(43). – С. 151–158.
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України (у редакції Закону № 5463–VI від 16.10.2012 р.) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
3. Бугаєнко В.Г. Проблеми державного фінансового аудиту / В.Г. Бугаєнко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С. 100–106.
4. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл.) / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
5. Петренко Ю.П. Державний фінансовий аудит: проблеми та перспективи запровадження в Україні / Ю.П. Петренко // Культура народів Причорномор'я. – 2011. – № 205. – С. 80–82.
6. Шевчук О.Д. Особливості проведення державного аудиту в Україні : зб. наук. пр. Вінницького нац. аграр. ун.-ту. Сер. Економічні науки / О.Д. Шевчук, І.Л. Мукоїд ; редколегія : Г.М. Калетнік (гол. ред.) та ін. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – Т. 2, Вип. 4(70). – С. 230–234.
7. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05.04.2007 р. № 877–V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.
8. Гранатуров В.М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения : учебн. пособ. / В.М. Гранатуров. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ДИС, 2002. – 160 с.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів : Аудиторська палата України, 2014.
10. Проскуріна Н.М. Порівняльна характеристика незалежного і державного аудиту: паралель аудиторського ризику в них / Н.М. Проскуріна, Є.С. Фісай [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_NND_2013/Economics/7_132334.doc.htm.