

... // : , 2006. – 2. – 49-57.
Технологии и средства интеллектуализации. Последние предполагают использование таких мощных средств, как самообучающиеся нейроразподобные сети в сочетании с классическими семантическими сетями или иными средствами представления и обработки знаний. Внедрение подобного «симбиоза» в практику аудита позволит снять проблему изменения технологии контроля, возникающего в связи с постоянным изменением законодательных актов и с совершенствованием самой технологии аудита в процессе приобретения опыта.

Литература:

1. Багрецов С.А., Львов В.М. и др. Методология планирования аудиторской деятельности. – 2-е изд., – М.: РАЕН, 2001. – 290 с.
2. Шишханов М.О. Научно-методологические аспекты подготовки аудита / Под общей редакцией Е.Н.Куличкова. – М.: РАЕН, 2004. – 207 с.

В.Г. Дем'янишин, к.е.н., доцент
Буцацький інститут менеджменту і аудиту

РОЗВИТОК БЮДЖЕТНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Розглянуто засади реформування фінансового контролю в Україні, необхідність, завдання, стратегічні напрями та основні етапи розвитку бюджетного аудиту у системі державного внутрішнього фінансового контролю.

У зв'язку з обранням Україною стратегічного курсу, спрямованого на вступ до ЄС, особливої актуальності набувають проблеми розробки дієвих процедур відшкодування втрачених ресурсів. Відповідно до вимог Єврокомісії, система внутрішнього фінансового контролю кожної країни – члена чи кандидата у члени ЄС, має охоплювати контролем всі державні ресурси та ресурси ЄС, що давало б змогу забезпечити прозорість використання державних коштів та безперешкодну можливість відшкодування втрачених ресурсів у повному обсязі. Особливу роль у системі державного внутрішнього фінансового контролю відводиться бюджетному аудиту.

Станом на сьогоднішній день в Україні така система ще не створена, що негативно відображається на результатах євроінтеграційної діяльності держави та ефективності її євроінтеграційних заходів. Так, не упорядковані складові системи

державного фінансового контролю, важливе місце серед яких займає бюджетний аудит, має місце правова невизначеність цілісної системи фінансового контролю, відсутній орган гармонізації фінансового управління і контролю та аудиту. Через недосконале фінансове законодавство залишилось поза державним фінансовим контролем деякі важливі сфери державної діяльності, не здійснюється аудит реалізації ефективності соціально - економічних процесів, які підтримуються міжнародними організаціями, відсутнє належне наукове, інформаційно - технічне та кадрове забезпечення у сфері бюджетного аудиту.

У сучасній вітчизняній економічній літературі відсутні фундаментальні наукові дослідження бюджетного аудиту. Окремі теоретичні та практичні аспекти бюджетного аудиту розглядаються у працях таких вітчизняних вчених, як М. Сивульський, В. Федосов. На ряд питань, пов'язаних з розкриттям змісту та методики бюджетного аудиту акцентують свою увагу у періодичній літературі такі науковці, як П. Германчук, Т. Желюк, Є. Романів, Н. Рубан, І. Стефанюк та інші.

Однак проблеми організації та ефективності бюджетного аудиту, як і фінансового контролю у цілому, залишаються не вирішеними у першу чергу через відсутність законодавчої та нормативної бази, належного організаційного і методичного забезпечення, які б відповідали сучасним вимогам. Наявність цих та інших проблем, недоліків, пов'язаних з розвитком бюджетного аудиту в системі фінансового контролю обумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

Метою статті є оцінка стану і практики бюджетного аудиту та формулювання найважливіших напрямів його розвитку у контексті реформування фінансового контролю в Україні.

Станом на сьогоднішній день бюджетний аудит в Україні включає два види:

- фінансовий, пов'язаний з аудитом фінансової та господарської діяльності бюджетних установ;
- аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Необхідність бюджетного аудиту обумовлена відсутністю інших видів та методів фінансового контролю, за допомогою яких у бюджетній

сфері можна було б, контролюючи законність використання бюджетних коштів, визначати ефективність фінансової діяльності бюджетних установ та ефективність державних програм. У зв'язку з цим, починаючи з 2003 року Міністерство фінансів України запровадило у практичну роботу на рівні з ревізіями і перевітками аудит фінансово - господарської діяльності бюджетних установ та аудит ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених державою цілей у відповідному періоді.

Відмінності між ревізіями, перевітками та аудитом обумовлені різним набором інструментарію для здійснення контролю. Так, аудит, крім ревізійних дій використовує у якості інструментів статистичні порівняння, аналітичні гіпотези, висновки, що дає можливість визначати ефективність та економічність державних програм, результативність господарювання суб'єктів державної форми власності, фінансових вкладень та освоєння фінансових ресурсів із гіпотетично змодельованим методом їх використання.

В економічній літературі наводяться різні визначення бюджетного аудиту. Під цим аудитом розуміють вид, форму, метод бюджетного контролю, що є дискусійним і не дає можливості чітко визначити місце даного контролю у сформованій системі фінансового контролю держави. На нашу думку, бюджетний аудит - це форма бюджетного контролю що забезпечує вивчення процедур прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу відповідно до поставлених завдань з метою досягнення певних цілей.

Ряд економістів [1;2;3;9;10;11;12] ототожнюють бюджетний аудит з аудитом адміністративної діяльності включаючи до нього аудит ефективності виконання бюджетних програм та аудит фінансово - господарської діяльності бюджетних установ, що на нашу думку, є недоцільним, оскільки завдання, функції, методи, реалізація матеріалів цих двох видів аудиту є різними.

Так, порядок проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ визначений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777 [8]. Під цим аудитом слід розуміти таку форму державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Найважливішим завданням такого

аудиту є сприяння відповідній бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю. Фінансово - господарський аудит включає проведення протягом року моніторингу фінансової звітності установи, дослідження системи та якості організації внутрішнього фінансового контролю, відстеження усунення керівництвом установи виявлених недоліків і порушень, надання аудиторського висновку тощо.

Порядок проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм визначений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 [7]. Під цим аудитом слід розуміти таку форму бюджетного контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та виявлення чинників, які цьому перешкоджають. Метою аудиту ефективності є розроблення пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності використання коштів усіх бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Серед найважливіших завдань аудиту ефективності можна виділити оцінку виконання результативних показників бюджетних програм, оцінку ефективності виконання бюджетних програм, виявлення упущень і недоліків та визначення ступеня їхнього впливу на реалізацію запланованих цілей, розроблення пропозицій щодо шляхів підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Таким чином, аудит ефективності виконання бюджетних програм виступає як аудит адміністративної діяльності. Його ж можна назвати операційним, управлінським аудитом, завдання якого полягає у визначенні рівня ефективності, якості, економічності, результативності виконання державних програм, окупності виділених обсягів бюджетних коштів на ті чи інші цілі.

Практика використання бюджетного аудиту у сучасних умовах характеризується недостатнім рівнем його ефективності. Так, станом на сьогоднішній день відсутні в Україні закон про фінансовий контроль та інші законодавчі і нормативні акти, які б регулювали організацію, методику проведення, реалізацію матеріалів аудиту. Не

сформовані також організаційні структури бюджетного аудиту. Вимагає зміни ідеологія аудиту, об'єктом якого має бути не установа, а окремі процеси фінансової діяльності, бюджетні програми державного, регіонального та державного значення. Оцінкою результатів бюджетного аудиту має бути кількість реалізованих пропозицій щодо покращення діяльності. Матеріали бюджетного аудиту мають у першу чергу спрямовуватись для упередження фінансових вловживань та запобігання прийняттю управлінських рішень з негативними наслідками.

З метою реформування фінансового контролю в Україні та розвитку бюджетного аудиту Кабінет Міністрів України 24.05.2005 р. прийняв розпорядження, яким схвалив Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, спрямовану на зміну ідеології цього контролю [5].

Так, під державним внутрішнім фінансовим контролем ми матимемо на увазі систему здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості [5, с. 76].

Відповідно до Концепції виділено чотири складових системи державного внутрішнього фінансового контролю:

1. Внутрішній контроль як інструмент управління, що дає змогу керівництву органу державного сектору на постійній основі перевіряти стан виконання завдань. Ефективна система цього контролю включає такі елементи: середсвище контролю, оцінку ризиків, контролюючу діяльність, інформацію та інформаційний обмін, моніторинг.

2. Внутрішній аудит як форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість органам державної виконавчої влади, місцевого самоврядування, керівникам підприємств, організацій, установ державної і комунальної форми власності у тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи

нерентабельності [5, с. 77]. Метою цього аудиту є надання рекомендацій, спрямованих на удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприятиме досягненню поставленої мети. Внутрішній аудит виступатиме у двох видах: централізований і децентралізований.

3. Інспектування -- це подальший контроль за дотриманням законодавства органами державного сектору при використанні і розпорядженні фінансовими та матеріальними ресурсами, формуванні бюджетних зобов'язань, веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності, що здійснюватиметься методами ревізії та перевірок. Відмінністю інспектування від внутрішнього аудиту є його фіскальна спрямованість [5, с. 77]. Визначено два види інспектування: централізоване і децентралізоване.

4. Гармонізація аудиту та інспектування на центральному рівні з метою забезпечення якісного управління державними ресурсами.

У процесі реформування державного фінансового контролю та розвитку у його системі бюджетного аудиту на рівні держави постає необхідність вирішити наступні найважливіші завдання:

- визначити нові концептуальні засади організації системи державного внутрішнього фінансового контролю, невід'ємною складовою якого є внутрішній контроль та внутрішній аудит;
- створити єдине правове поле для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- визначити Міністерство фінансів України органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього контролю, спрямовувати та координувати централізований внутрішній аудит, а Головне контрольно - ревізійне управління України - органом гармонізації системи внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю;
- створити служби внутрішнього аудиту в усіх органах державної виконавчої влади, місцевого самоврядування, підприємствах, організаціях, установах державної та комунальної форм власності;
- розробити стандарти внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, у яких деталізувати та уніфікувати контрольні процедури, затвердити положення етики внутрішнього аудитора;

удосконалити кадрове забезпечення служб внутрішнього аудиту, покращити матеріально-технічне та фінансове забезпечення функціонування внутрішнього аудиту.

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребуватиме певного часу, великих зусиль. З урахуванням об'єктивних та суб'єктивних факторів ризику, Концепцією пропонується процес реформування здійснювати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою у три етапи протягом п'яти років.

Це дасть можливість адаптувати систему фінансового контролю України до європейських стандартів, покращити управління державними ресурсами, забезпечити раціональне використання цих ресурсів та зміцнення фінансової дисципліни, отримувати обґрунтовану інформацію про діяльність державного сектору та ефективно реагувати на неї.

У результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки.

1. Необхідність реформування бюджетного аудиту у системі фінансового контролю обумовлена потребою його адаптації до вимог Єврокомісії у зв'язку із обранням Україною стратегічного курсу, спрямованого на вступ до ЄС.

2. Під бюджетним аудитом у широкому розумінні, на нашу думку, доцільно вважати форму бюджетного контролю що забезпечує вивчення процедур прийняття і виконання управлінських рішень суб'єктами бюджетного процесу відповідно до поставлених завдань з метою досягнення певних цілей.

3. Концепцією розвитку державного внутрішнього контролю в Україні внутрішній аудит, як складову бюджетного аудиту, визнано одним із елементів системи цього контролю поряд із внутрішнім контролем, інспектуванням та гармонізацією аудиту й інспектування. Це вимагає нових теоретичних і практичних підходів до організації та проведення бюджетного аудиту, реалізації його матеріалів.

4. У процесі реформування державного фінансового контролю та розвитку у його системі бюджетного аудиту на рівні держави постає необхідність вирішити наступні найважливіші завдання: змінити ідеологію та визначити нові концептуальні засади організації

системи державного внутрішнього фінансового контролю, невід'ємною складовою якого є внутрішній контроль та внутрішній аудит; створити єдине правове поле для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначити Міністерство фінансів України органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього контролю, спрямовувати та координувати централізований внутрішній аудит, а Головне контрольно - ревізійне управління України - органом гармонізації системи внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю; створити служби внутрішнього аудиту в усіх органах державної виконавчої влади, місцевого самоврядування, підприємствах, організаціях, установах державної та комунальної форм власності; розробити стандарти внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, у яких деталізувати та уніфікувати контрольні процедури, затвердити положення етики внутрішнього аудитора; удосконалити кадрове забезпечення служб внутрішнього аудиту, покращити матеріально - технічне та фінансове забезпечення функціонування внутрішнього аудиту.

Література:

1. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Спарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. -К.; КНЕУ, 2004. - 864с.
2. Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. -К.: НВП „АВТ“, 2004. -424с.
3. Желюк Т. Адміністративний аудит як інструмент оцінки ефективності використання бюджетних коштів для виконання загальнодержавних програм // Світ фінансів. Випуск 2(3). -2005. -С. 50-60.
4. Закон України „Про аудиторську діяльність“ від 22.04.1993р. зі змінами і доповненнями, внесеними Законом України № 762-IV від 15.05.2003 // Вісник Верховної Ради України. -2003. -№ 30. -С. 247.
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005р. № 158-р // Офіційний вісник України. -К., 2005. -№ 22. -С. 75-84.
6. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності використання бюджетної програми: Наказ Головкиру від 02.04.2003р. № 75 // фінансовий контроль. -2003. -№ 3(16). -С. 43-51.
7. Порядок проведення органами державної контрольно - ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004р. № 1017 // Офіційний вісник України. -К., 2004. -№ 32. -С. 35-37.
8. Порядок проведення органами державної контрольно - ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ. Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004р. № 1777 // Офіційний вісник України. -К., 2005. -№ 1. -С. 34-36.
9. Романів Є. М., Волянський І. Р. Аудит адміністративної діяльності в бюджетній сфері // Фінанси України. -2003. -№ 9. -С. 128-132.

10. Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів // Фінанси України. - 2004. - № 1. - С. 138-143.
11. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / Науково - практична конференція. - К.: Піраміда, 2005. - 114с.
12. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Економіка, фінанси, право. - 2003. - № 2. - С. 7-12.

Хлуденко Н.М., ст. викладач
Буцацький інститут менеджменту і аудиту

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

В даній статті розглянуті перспективи розвитку внутрішнього аудиту на підприємствах України і доведено, що функціонування служб внутрішнього аудиту на підприємстві з надійною гарантією запобігання необґрунтованим і незаконним діям працівників підприємства, зниження ризику прийняття неправильних і неефективних управлінських рішень.

Розвиток виробничих відносин у Європі, коли виникнення нових форм власності призвело до зіткнення інтересів власників підприємств і їх керуючих, поклало початок виникненню нової форми контролю, яку сьогодні називають аудитом.

В Україні аудит як один з елементів ринкової економіки набув досить широкого поширення.

Сьогодні термін „аудит” звичний і зрозумілий основній масі суб'єктів господарської діяльності. В економічних умовах, що склалися, спостерігається активний розвиток аудиторської діяльності, спрямований в основному на надання професійними аудиторськими фірмами різних аудиторських послуг. До переліку проведених робіт, послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності, належать планування й оптимізація оподаткування, ведення бухгалтерського обліку і представлення інтересів клієнтів у контролюючих фінансових органах, аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств із подальшим наданням рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності функціонування господарських суб'єктів.

Зараз із упевненістю можна сказати, що зовнішній аудит уже закріпився в сучасному діловому середовищі, його напрям і норми