



## ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: СУТЬ, ЗАВДАННЯ ТА ФУНКЦІЇ

Фінансовий контроль збереження і використання майна, ресурсів та інших активів, які перебувають у державній та комунальній власності, раціонального та ефективного витрачання коштів органами державної влади та місцевого самоврядування потребує удосконалення відповідно до системних змін, що відбуваються в соціально-економічній та суспільно-політичній сферах України. Сучасний стан системи державного фінансового контролю обумовлює появу дискусій щодо доцільності провадження такої форми контролю як державний фінансовий аудит.

Метою статті є дослідження суті державного фінансового аудиту, його завдань та функцій.

Аудит як самостійна форма фінансового контролю виник у зв'язку з необхідністю надання впевненості користувачам фінансової інформації в її надійності. Така необхідність пояснюється тим, що будь-яка інформація може бути використана під час прийняття певних управлінських рішень. Тому забезпечення впевненості користувачів в надійності інформації має на меті надання їм можливості прийняття адекватних управлінських рішень [2, с. 50].

*Метою* державного фінансового аудиту є забезпечення можливості особи, яка виконує контрольні дії, висловити професійне судження щодо законності та економічності використання бюджетних коштів головним розпорядником, відповідальним виконавцем, іншими учасниками розподілу і споживання бюджетних коштів та достовірності звітності щодо зазначених процесів [1, с. 6].

*До завдань* державного фінансового аудиту належать:

- аналіз адміністративних рішень;
- перевірка достовірності фінансової звітності;
- перевірка законності здійснення фінансових операцій;
- оцінка якості внутрішнього фінансового контролю;
- оцінка результативності заходів системи управління державними коштами.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики визначають аудит як перевірку фінансових звітів, яка проводиться з



метою надати аудиторів можливість висловити, чи складені ці фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності [5, с. 23].

Іншими словами, аудит має на меті забезпечення можливості користувачу інформації отримати достатній рівень впевненості в тому, що інформація, яка використовується для прийняття та обґрунтування управлінських рішень, є надійною. Тобто, аудит, як форма контролю, є механізмом надання впевненості.

*Завдання з надання впевненості* - це завдання, виконуючи які, аудитор висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями [5, с. 23-24].

Таким чином, результатом державного фінансового аудиту як завдання з надання впевненості є інформація, отримана внаслідок застосування критеріїв до предмета завдання, наприклад:

– визнання, оцінка, твердження та розкриття, подані у звітах про одержання та використання державних коштів, і результатом (підсумком) застосування концептуальних основ, як визначають порядок створення та подання такої звітності;

– оцінка ефективності діяльності установи, яка визначена розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, є результатом застосування відповідних вимог законодавства, що визначають порядок такої діяльності та критерії її ефективності [5, с. 33].

*Державний фінансовий аудит* як завдання з надання впевненості характеризується наявністю таких елементів:

- 1) тристоронні відносини між виконавцем (суб'єктом аудиту), відповідальною стороною (розпорядниками коштів) та користувачами відповідної інформації (організація або установа, якій підпорядкований розпорядник);
- 2) предмет (діяльність з отримання та використання державних фінансових ресурсів);
- 3) відповідні критерії (повнота, своєчасність, цільове призначення, твердження звітності);
- 4) достатні відповідні докази (інформації, яка одержана під час виконання контрольних дій);
- 5) письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості (звіт або висновок).



Завдання з надання впевненості передбачає участь трьох окремих сторін: виконавця, відповідальної сторони та користувача. Відповідальна сторона та користувачі можуть належати до різних організацій або до тієї самої організації. Прикладом останнього може бути випадок, коли в структурі управління розпорядник коштів прагне отримати впевненість щодо інформації, наданої керівництвом структурних підрозділів цієї організації.

Відносини між відповідальною стороною та користувачем слід розглядати відносно конкретного завдання; вони можуть відрізнитися від традиційно прийнятої структури відповідальності. Наприклад, вище керівництво організації (користувач інформації) може дати виконавцю завдання з надання впевненості з окремого аспекту діяльності організації, який є прямою відповідальністю керівництва нижчого рівня (відповідальної сторони), але кінцеву відповідальність за який несе вище керівництво (зокрема, про виконання заходів із залучення трудових ресурсів для виконання різних бюджетних програм) [5, с. 56].

Термін «виконавець» є ширшим, ніж термін «аудитор». Виконавцю можуть запропонувати виконувати завдання з надання впевненості з широкого діапазону предметів завдань. Деякі предмети завдань можуть потребувати спеціалізованих навичок та знань, які виконавець може не мати.

В Україні виконавці державного фінансового аудиту можуть бути ідентифіковані на підставі їх інституційного статусу та незалежні суб'єкти аудиторської діяльності [1, с. 41].

Відповідальна сторона - це особа (особи), які:

- при завданні з надання безпосереднього висновку є відповідальною за предмет завдання;
- при завданні з підтвердження є відповідальною за інформацію з предмета підтвердження та може бути відповідальною за предмет.

Прикладом, коли сторона є відповідальною як за інформацію з предмета, так і за сам предмет, є ситуація, коли організація ставить виконавцю завдання з надання впевненості стосовно звіту, який вона сама підготувала. Прикладом, коли сторона відповідальна за інформацію, але не за сам предмет, є ситуація, коли урядова організація доручає виконавцю виконання завдання з надання впевненості стосовно звіту, який підготовлений третьою особою для потенційних користувачів.



Відповідальна сторона зазвичай надає виконавцю письмові твердження з оцінкою або вимірюванням стосовно відповідних критеріїв предмета, який можна подати користувачеві. Прикладом таких тверджень може бути звіт про виконання кошторису бюджетної установи, фінансова звітність державного підприємства, звіт про виконання державного бюджету тощо.

Користувачем визначається особа, особи або групи осіб, для яких виконавець готує висновок за результатами завдання з надання впевненості. Відповідальна особа також може бути одним, але не єдиним користувачем.

У тих випадках, коли це можливо, висновок за результатами завдання з надання впевненості адресується всім користувачам, але в деяких випадках можуть бути користувачі, що відрізняються від очікуваних. Виконавець може бути не спроможний визначити коло осіб, зацікавлених в ознайомленні з висновком, особливо тоді, коли до нього має доступ велика кількість осіб.

У тих випадках, коли користувачі мають певний інтерес до предмета, кількість користувачів може бути обмеженою особами, що мають загальний інтерес. Користувачів можна визначити різними шляхами, наприклад, за згодою між виконавцем та відповідальною стороною, або замовником, або законом, чи іншим нормативним документом. У тих випадках, коли це неможливо, користувачі або їх представники повинні разом з виконавцем та відповідальною стороною визначити вимоги до завдання.

Предмет та інформація з предмета, щодо якої надається впевненість, може мати різну форму [2, с. 52]:

- фінансові показники або умови (наприклад, паспорт бюджетної програми, фінансовий план діяльності казенного підприємства);
- нефінансові показники або умови, для яких інформацією з предмета можуть бути ключові показники продуктивності та ефективності (для аудиту виконання бюджетних програм);
- фізичні характеристики (наприклад, кількість новостворених робочих місць або контингент студентів, які навчаються у державному вищому навчальному закладі);
- системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю або система інформаційних технологій), для яких інформацією з предмета може бути твердження з ефективності;



- поведінка (наприклад, управління, відповідність законодавству), для якої інформацією з предмета може бути звіт про відповідність або звіт про ефективність.

Предмети мають різні характеристики, включаючи ступінь, до якого інформація з предмета може бути якісною порівняно з кількісною, об'єктивною порівняно з суб'єктивною, історичною порівняно з прогнозною та стосуватися певного моменту часу.

У висновку за результатами виконання завдання з надання впевненості надаються характеристики, що становлять інтерес для користувачів. Відповідний предмет має бути таким, що піддається визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями. Іншою характеристикою предмета має бути те, що інформація щодо нього може бути досліджена певними процедурами для отримання достатніх аудиторських доказів на підтримку висновку про обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість залежно від завдання.

Критерії - це контрольні показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмета, включно з показниками, там, де це прийнятно, подання та розкриття. Критерії можуть бути формальними, наприклад, при підготовці фінансової звітності. Критеріями можуть бути вимоги її концептуальної основи. Для звіту про виконання бюджетної програми критеріями можуть бути встановлені показники ефективності або продуктивності (зокрема, економічної), або вимоги нормативно-правових документів. Прикладами менш формальних критеріїв можуть бути вимоги до осіб, викладені у посадових інструкціях, або вимоги щодо обмеження доступу до інформації, яка є державною таємницею.

Прийнятні критерії потрібні для прийняття несуперечливої оцінки або вимірювання предмета в контексті професійного судження. За відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню.

Відповідні критерії залежать від контексту, тобто від обставин завдання. Навіть для одного й того самого предмета можуть існувати різні критерії. Наприклад, при оцінюванні функціонування установи органи державного управління будуть зацікавлені в інформації про кількість наданих установою послуг, водночас працівники державної фінансової інспекції зацікавляться обсягом використаних на це коштів



державного бюджету та відповідністю цього обсягу затвердженому в кошторисі.

Прийнятні критерії мають такі характеристики:

1) значущість. Значущі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень;

2) повнота. Критерії вважаються достатньо повними, якщо не пропущені відповідні чинники, що можуть вплинути на висновки по обставинах завдання. Повні критерії включають там, де це потрібно, показники подання та розкриття;

3) надійність. Надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмета включно з поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах виконавцями з подібною кваліфікацією;

4) нейтральність. Нейтральні критерії дають можливість дійти неупереджених висновків;

5) зрозумілість. Зрозумілі критерії дають можливість дійти висновків, які будуть чіткими та повними і не будуть тлумачитися по-різному [3, с. 101].

Оцінка, або вимірювання предмета на основі очікувань, суджень або власного досвіду виконавця не є прийнятними критеріями.

Виконавець оцінює прийнятність критеріїв для окремого завдання на основі того, як вони відображають ці характеристики. Відносна важливість кожної характеристики для окремого завдання є питанням професійного судження.

Критерії можуть бути або вже існуючими, або спеціально розробленими. Існуючі критерії передбачені в законах та нормативних документах, або в тих, що видані вповноваженими або загальноновизнаними організаціями експертів, які дотримуються прозорих та належних правових процедур. Спеціально розроблені критерії - це критерії, які розробляються для цілей конкретного завдання.

Критерії можуть бути доступні лише деяким користувачам, наприклад, умови контракту, або критерії, видані асоціацією з окремою галузі економіки, які доступні лише членам цієї асоціації. Коли критерії доступні тільки деяким користувачам або дійсні тільки для окремої цілі, використання висновку за результатами виконання завдання з надання впевненості обмежено лише цими користувачами або цими цілями.

Функціональний потенціал державного фінансового аудиту



пов'язаний з його функціями, які він виконує, а саме [1, с. 40]:

- перевірна функція: встановлення доцільності, обґрунтованості, законності рішень; перевірка їх виконання; дотримання технічних, технологічних, правових та інших норм і нормативів; виявлення помилок і порушень;

- комунікаційна (інформаційна): забезпечує збір, передачу, обробку інформації про стан об'єкта, встановлення та підтримку зворотного зв'язку; надає інформацію для планування та фінансового моніторингу;

- координаційна: за результатами державного фінансового аудиту стан і поведінка підконтрольного суб'єкта змінюються таким чином, щоб забезпечувалося оптимальне використання бюджетних коштів, підтримувалася стійкість функціонування з урахуванням основних тенденцій стосовно змін у зовнішньому середовищі;

- діагностична (аналітична): аналіз результатів діяльності, оцінка існуючих і потенційних проблем при використанні бюджетних коштів, вивчення можливостей підконтрольного суб'єкта, виявлення окритих резервів у його діяльності. Дж. Моргенстерн [4, с. 27] дає пораду навчитись діагностувати проблеми, щоб не гаяти даремно час і сили. Можна просто визначити причини проблем, що виникли і прийняти правильне рішення;

- функція стимулювання: за підсумками контролю здійснюється оцінка працівників, їх заохочення чи покарання;

- захисна функція передбачає захист фінансових інтересів держави, її громадян і створених ними організацій; забезпечує законність у галузі фінансових відносин (контроль за дотриманням законодавства під час стягнення податків, надання пільг та преференції тощо);

- превентивна функція. За кордоном такий інструмент контролю називається «програмна оцінка». Він дозволяє своєчасно виявляти «вузькі місця» програми і оперативно на них реагувати, організувати систему оперативної фінансово-економічної звітності про хід виконання етапів програми, оцінювати її ефективність не тільки в кінці її реалізації (коли кошти витрачені безповоротно), а здійснюючи її регулювання і напрямок протягом усього ходу процесу.

У вітчизняній практиці попередній контроль запобігає небажаним відхиленням, забезпечує ліквідацію саме можливості появи несприятливих явищ і тенденцій у майбутньому. Оцінка законності та доцільності на стадії прийняття рішення дозволяє дії, що суперечать вимогам нормативних документів і цілям державної політики.



Таким чином, державний фінансовий аудит можна визначити як механізм надання аудитором користувачеві впевненості в тому, що інформація, на підставі якої приймаються рішення, пов'язана з управлінням державними коштами і є надійною, а самі рішення можуть бути визнані адекватними.

### Література

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Auditing and Assurance Standards Board, Volume 1. Edition 2015. – 982 p.
2. Адамик О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Випуск 14. – С. 141-145
3. Адамик О.В. Використання інструментів технологій OLTP та OLAP для обліку й аналізу виконання кошторису бюджетних установ // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – № 23. – С. 120-129
4. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки// Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка”. – 2012. № 721. – С. 42-48
5. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23).
6. Державний аудит: [навч. посіб.] / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна; за ред. проф. Л. В. Дікань. – К.: Знання, 2011. – 503 с.
7. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [Текст]: пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова / Р. Додж– М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
8. Кінащук, Л. Напрями вдосконалення теоретико-правової основи аудиту як виду фінансової діяльності [Текст] / Л. Кінащук // Підприємництво, господарство, право. – 2015. – № 1. – С. 50–53.
9. Моргенстерн Джулія. Тайм менеджмент: Искусство планирования и управления своим временем и своей жизнью / Джулія Моргенстерн. – М.: ООО «Добрая книга», 2002. – 256 с.