

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного права
та адміністративної діяльності
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

У статті розглянуто ключові поняття здійснення контролю в державному секторі: повноваження, функції, форми, види. Розглянуто роль внутрішнього аудиту в державному секторі у розвитку ринкової економіки країни.

Проаналізовано міжнародні стандарти з аудиту, розглянуто міжнародний досвід здійснення, наведені пропозиції для України.

Ключові слова: контроль, державний сектор, аудит, внутрішній аудит, контролюючі органи, міжнародні стандарти аудиту, інформаційне забезпечення.

В статье рассмотрены ключевые понятия осуществления контроля в государственном секторе: полномочия, функции, формы, виды. Рассмотрена роль внутреннего аудита в государственном секторе в развитии рыночной экономики страны.

Проанализированы международные стандарты аудита, рассмотрен международный опыт осуществления, приведены предложения для Украины.

Ключевые слова: контроль, государственный сектор, аудит, внутренний аудит, контролирующие органы, международные стандарты аудита, информационное обеспечение.

The article is devoted to the key notions of control in the governmental sector: powers, functions, forms, types. The role of inner audit in the governmental sector in the development of country's market economy is analyzed.

International standards of audit are analyzed, international experience in their realization is studied, proposals for Ukraine are given.

Key words: control, governmental sector, audit, inner audit, controlling bodies, international standards of audit, informational database.

Постановка проблеми. Головним кроком до оптимізації контролю державного сектору України до вимог Європейського Союзу на сьогодні повинна стати зміна ідеології діяльності контролюючих органів. Адаптація законодавства нашої держави до міжнародних стандартів повинна відбуватися лише за умови належного інформаційного забезпечення.

Формулювання цілей. Метою даної статті є окреслення основних проблем

та надання пропозицій із врахуванням міжнародного досвіду відносно здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі України.

Виклад основного матеріалу. Важливою передумовою ефективного управління державними фінансами є не лише правомірне та раціональне використання державних коштів, а й своєчасність та дієвість контролю за дотриманням законодавства у відповідній сфері. Як слушно зазначає

Е. Вознесенський, «контрольна функція займає своєрідне місце серед функцій фінансів суспільства. У розмаїтті грошових відносин, виражених у фінансовій формі, немає жодного, яке не мало б контрольного характеру» [1, с. 134]. Зокрема, контрольну функцію виконує бюджет, який відповідно до п.1 ч.1 ст. 2 Бюджетного кодексу України [2] визначається як план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Реалії сьогодення свідчать про наявність проблем теоретичного, організаційного, методологічного та правового характеру, які існують при контролі за використанням фінансових ресурсів держави та державного майна, в тому числі ці проблеми наявні і при впровадженні аудиту.

Аудит є обов'язковою частиною сучасного цивілізованого функціонування економіки кожної держави. В англомовних джерелах під аудитом розуміють оцінку особи, організації, системи, процесів, підприємства, проекту або продукту. В Україні цей термін найчастіше позначає перевірку в області бухгалтерського обліку, але, внаслідок впливу англомовних джерел, термін також застосовується в галузі управління проектами, управління якістю та інше. Так, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [3] під аудитом розуміється перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення 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 вимогами користувачів. Відповідно до ст. 19 Бюджетного кодексу України аудит здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу.

Одним із кроків наближення українського законодавства до європейських стандартів стало прийняття Міжнародних стандартів з аудиту (ISA). Ці стандарти розділені на 10 тематичних груп: 1. Вступні примітки. 2. Відповідальність 3. Планування. 4. Внутрішній контроль. 5. Аудиторські докази. 6. Використання роботи інших фахівців. 7. Аудиторські висновки і звіти. 8. Спеціалізовані сфери. 9. Супутні послуги. 10. Положення по міжнародній практиці аудиту. На сьогодні діють 39 стандартів і 11 положень по міжнародній аудиторській практиці, втім ці стандарти носять лише рекомендаційний характер для аудиторів.

За Стандартами INTOSAI контроль за державними фінансами здійснюється у формі адміністративного аудиту (ефективності) та фінансового аудиту (законності і правильності). Світова практика свідчить про широке застосування цих видів аудиту. Зокрема, система фінансового контролю Європейського Союзу складається із трьох блоків (встановлення стандартів, їх виконання, контроль за дотриманням). Аудит здійснюється на всіх трьох стадіях. Контроль за дотриманням Стандартів організації фінансового аудиту, за якістю проведення аудитів покладено на державних аудиторів.

Звернення до міжнародного досвіду дає змогу в цілому при вивченні аудиту розрізняти наступні його види: аудит звітності, аудит діяльності, аудит відповідності. Як свідчить зарубіжна практика, основною формою фінансового аудиту є аудит відповідності, а аудиту адміністративної діяльності — аудит

результативності, аудит економічності та аудит ефективності.

Так, на Заході існують різні суб'єкти аудиту, тобто замовники, в той час як в Україні, до недавнього часу, таким суб'єктом виступав власник (суб'єкт господарювання). Західна практика свідчить про значне місце держави і державного аудиту в системі публічного адміністрування.

Статтею 3 Лімської декларації керівних принципів контролю [4] встановлено, що внутрішні контрольні служби створюються всередині окремих відомств і організацій, тоді як зовнішні ревізійні служби не є частиною організаційної структури організацій, що перевіряються.

В якості приклада розглянемо досвід США, де існує поділ аудиторів на державних, внутрішніх і незалежних, і в залежності від цього розрізняють недержавні, державні та внутрішні аудиторські перевірки. Зокрема, державні аудитори працюють в Головному бюджетно-контрольному управлінні (GAO) США, яке займається, по-перше, внутрішнім аудитом на рівні федерального уряду, по-друге — у своїй діяльності застосовує управлінський аудит.

Аудит у державному секторі, таким чином, може проводитися урядом, а також працівниками, яких наймає уряд, зокрема, практика показує ріст тенденцій до проведення аудиту в державному секторі незалежними аудиторськими фірмами.

Однією із проблем, які виникли на сьогодні при впровадженні та наданні ролі саме державному аудиту в державному управлінні є неналежний рівень інформаційного забезпечення цього процесу. Інформаційне забезпечення аудиту повинно ґрунтуватися на останніх досягненнях науки та практики, враховуючи найбільш

сприятливі підходи як до правового врегулювання, так і з урахуванням технічного впровадження. Так, аналіз та узагальнення визначень «інформаційне забезпечення» в розрізі аудиторської діяльності дає підстави під цим процесом розуміти упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту, в тому числі сукупність інформації зовнішніх джерел, законодавчої, планово-нормативної та довідникової інформації.

Можна стверджувати, внутрішній аудит в державному секторі є невід'ємною складовою всього бюджетного процесу, сприяє забезпеченню окресленого процесу інформацією про використання бюджетних коштів, цільове та законне використання державних фінансових ресурсів та надає можливість вжити необхідні заходи з метою запобігання порушенням у бюджетній царині.

Особливістю аудиту у країнах Європейського Союзу є те, що там аудит не зводиться лише до фінансового контролю, розглядається як ширше, ніж окреслений контроль, поняття. Втім, наша країна також вже почала змінювати ідеологію діяльності контролюючих органів та здійснення ними контролю. Наприклад, у Бюджетному кодексу України 2001 року зазначалося, що внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечувати:

- 1) постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;

- 2) оцінку діяльності на відповідність результатів встановленим завданням та планам;

- 3) інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінки, розслідування, вивчення чи ревізії),

проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

В той час як мова про аудит була лише в розрізі аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.

За чинним Бюджетним кодексом України внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Відповідно до п.2 Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [5] об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Органи Державної фінансової інспекції здійснюють контроль за станом внутрішнього аудиту шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи не частіше ніж один раз на рік. Зазначена оцінка якості проводиться у формі дослідження. Предметом оцінки якості внутрішнього аудиту є планування, організація та проведення такого аудиту, моніторинг виконання рекомендацій за результатами його проведення, дотримання посадовими особами підрозділів вимог стандартів внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів з відповідних питань. Державна фінансова інспекція надає керівникові центрального органу виконавчої влади за результатами оцінки якості внутрішнього аудиту рекомендації щодо його удосконалення та усунення недоліків.

В Україні головним аудиторським органом, який здійснює аудит в державному секторі, є Рахункова палата. Необхідно зазначити, що завдання рахункового органу в цілому втілюються в життя завдяки здійсненню ним своїх функцій у притаманних йому формах і методах. Так, аналіз завдань та повноважень, викладених у Законі України «Про Рахункову палату» [6] дозволяє поділити останні на дві групи: повноваження по проведенню контрольних заходів і повноваження за результатами контрольних заходів. На відміну від більшості зарубіжних законів про органи фінансового контролю, українське законодавство деякою мірою розмежовує поняття «завдання», «повноваження» і «функції» цих органів. Втім, норми Закону України «Про Рахункову палату» не містять вказівок, що чітко визначають ціль діяльності Рахункової палати. У той час, у Лімській

декларації керівних принципів контролю закріплено, що контроль — не самоціль, а невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів, законності, ефективності й економії витрати матеріальних ресурсів на як можливо більш ранній стадії для того, щоб мати можливість ужити коригувальних заходів, в окремих випадках, залучити винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяний збиток або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому [4].

Зарубіжний досвід та практика у значній мірі вплинули на формування інституту державного аудиту в Україні. Зокрема, вищим державним органом у Федеративній Республіці Німеччина також є Рахункова палата, втім її підпорядкування уряду та парламенту відсутнє. У Сполучених Штатах Америки Рахункове контрольне управління підпорядковане Конгресу.

На нормотворчому рівні найбільш продуктивні ідеї для впровадження аудиту в державному секторі були не однократно викладені на сторінках проектів законів, зокрема, проекту закону «Про фінансовий контроль в Україні». Втім, до сьогодні, нажаль, такий закон у нашій державі поки ще відсутній.

Висновки. Враховуючи особливості вітчизняного законодавства та сприймаючи зарубіжний досвід, в Україні доцільно на сьогодні особливу увагу приділити розвитку та становленню різних форм аудиту в державному секторі, оскільки у країні з обмеженими бюджетними ресурсами економічна безпека та ефективне використання бюджетних коштів повинно стати пріоритетним напрямом діяльності держави в цілому. На нашу думку, саме єдине інформаційне підґрунтя при здійсненні контролю з середини (внутрішнього аудиту) дає змогу наблизити рівень законності та дисципліни в публічній адміністрації до європейського рівня.

Література

1. Вознесенский Э.А. Дискуссионные вопросы теории социалистических финансов / Э.А. Вознесенский. — М.: МГУ, 1969. — 158 с.
2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%20%D1%83%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D1%83%20%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C>.
4. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
6. Закон України «Про Рахункову палату» [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80>.