

# ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: РЕАЛІЇ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

**ЮЛІЯ КРАВЧЕНКО,**  
аспірант кафедри аудиту  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

У статті визначено зміст поняття державного фінансового аудиту і представлено класифікацію його видів. Досліджено практику здійснення окремих видів державного фінансового аудиту з 2005 по 2012 роки. Значну увагу приділено опису проблем застосування такого аудиту Державною фінансовою інспекцією України та запропоновано основні шляхи їх вирішення.

**Ключові слова:** бюджетні установи, Державна фінансова інспекція України, державний фінансовий аудит, державний фінансовий контроль, контрольньо-ревізійна робота, суб'єкти господарювання державного сектору економіки.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Продовжимо розглядати функцію аудиту в секторі управління державними фінансами, про яку вже йшлося в статті І. Чумакової та В. Лазаревої «Зміна ідеології контролю або перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами» (№ 9 за 2013 р.), де автори зосередили увагу на внутрішньому контролі та аудиті в державному секторі, а ми зупинимося на державному фінансовому аудиті, який здійснює Державна фінансова інспекція України, та на перспективах його розвитку.

Глобалізаційні процеси, яким піддаються економіки всіх країн світу, призводять до нівелювання меж діяльності бюджетних установ та підприємств реального сектору економіки. Так, у 2005 р. на основі дослідженого світового досвіду застосування нових форм державного фінансового контролю та вітчизняної практики проведення незалежного аудиту в діяльність Державного контрольньо-ревізійного управління (тепер Державна фінансова інспекція України (далі – *Держфінінспекція*)) було запроваджено державний фінансовий аудит. Такий аудит мав вирішити проблеми, пов'язані з наявністю значних втрат бюджету, причинами яких було констатовано недосконалість бюджетного законодавства, спрямованість державного фінансового контролю на дослідження результатів діяльності бюджетних установ (здійснення контролю постфактум), відсутність методик оцінки управлінських рішень та належного рівня відповідальності за їх неефективність тощо.

Проте нині ці проблемні питання все ще залишаються відкритими, оскільки практика застосування

державного фінансового аудиту в Україні так і «не прижилася». У цьому зв'язку дослідження в даній сфері є надзвичайно важливим з огляду на те, що за сучасного рівня розвитку економіки контрольні заходи держави мають спрямовуватися не на покарання за вже скоєні та виявлені згодом порушення, а на їх попередження та мінімізацію наслідків для суспільства.

Дослідженнями проблем та перспектив застосування державного фінансового аудиту займалися такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як Л. Дікань, А. Мамишев, О. Мінева, Ю. Сафрігін, І. Стефанюк, І. Чумакова ті ін. Проте лівова частка нагальних питань у цій сфері все ще залишається невирішеною.

**Мета статті** – дослідження поняття «державний фінансовий аудит» і його класифікації за видами; визначення проблем його застосування в Україні та обґрунтування шляхів їх вирішення з метою спрямування діяльності Держфінінспекції на попередження бюджетних порушень і мінімізацію їх наслідків для суспільства.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Офіційне закріплення й узаконення терміна «державний фінансовий аудит» в Україні відбулося із набуттям чинності Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» [1]. Цим законом введено поняття «державний фінансовий аудит» до Закону України «Про державну контрольньо-реві-

зійну службу в Україні» (тепер – Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [2]) і визначено його як *різновид державного фінансового контролю, що полягає у перевірці та аналізі 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*. Аналогічне визначення подано і в Господарському кодексі України (ст. 363) [3].

Л. Дікань під державним фінансовим аудитом розуміє форму контролю, яка поєднує фінансовий аудит (перевірка виконання встановлених норм) та аудит ефективності [4].

Наведені визначення практично є ідентичними, відмінністю є лише більша конкретизація поняття державного фінансового аудиту в законодавчих актах. Так, перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави є аудитом ефективності, а перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю – фінансовим аудитом. Проте міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (з англ. International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI) [5] свідчать про необхідність урахування в трактуванні поняття державного фінансового аудиту відповідності. Тому вважаємо за необхідне доповнити визначення терміна «державний фінансовий аудит» таким чином:

**Державний фінансовий аудит** – це перевірка напрямів та підстав використання бюджетних коштів та державного майна (*аудит ефективності*), перевірка даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності бюджетних установ з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах в аудиторському звіті і рівня функціонування системи внутрішнього контролю (*фінансовий аудит*), та перевірка діяльності бюджетної установи на предмет її відповідності вимогам законів України, іншим нормативно-правовим актам (*аудит відповідності*).

Доцільність застосування саме такого трактування державного фінансового аудиту підтверджується набуттям чинності з 1 січня 2015 р. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які забезпечать перехід від за-

стосування касового методу в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору до методу нарахування та складання фінансової звітності з відображенням бюджетної інформації.

Отже, аналіз законодавчих актів, досліджень вітчизняних науковців і міжнародних стандартів дає змогу сформувавши класифікацію видів державного фінансового аудиту залежно від певних ознак (рисунк).

**Зовнішній аудит** – аудит, що здійснюється зовнішньою по відношенню до підконтрольної установи інституцією, а саме Рахунковою палатою України і Держфінінспекцією, аудиторськими фірмами.

**Внутрішній аудит** – аудит, що здійснюється підрозділами внутрішнього аудиту, які входять до структури підконтрольного об'єкта, є підзвітними керівникові та допомагають йому в реалізації цілей організації в найбільш ефективний та економний спосіб.

**Аудит виконання бюджетних програм** – перевірка використання підконтрольним об'єктом бюджетних коштів і здійснення оцінки досягнення ним запланованих результатів, єдиної мети та завдань, передбачених паспортом бюджетної програми, а також формування пропозицій у випадку відхилення здійснюваних заходів від запланованих з метою усунення таких невідповідностей.

**Аудит виконання місцевих бюджетів** – перевірка використання підконтрольним об'єктом коштів місцевих бюджетів з метою встановлення причин, що перешкоджають належному виконанню місцевих бюджетів, а також формування пропозицій з метою усунення та попередження бюджетних порушень на місцевому рівні.

**Операційний аудит** – перевірка ефективності та продуктивності здійснюваних підконтрольним об'єктом операцій та формування пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності бюджетної установи в майбутньому.

**Аудит діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит)** – перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, достовірності фінансової звітності та рівня організації внутрішнього фінансового контролю з метою запобігання бюджетним порушенням.

**Плановий аудит** – перевірка, здійснення якої передбачається планом роботи інституції, якою проводиться чи проводитиметься аудит та обов'язковість проведення якого регламентована відповідним законом.



**Позаплановий аудит** – перевірка, яка здійснюється за зверненням правоохоронних органів та інших органів, уповноважених на ініціювання проведення аудиту, наприклад за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження.

**Документальний аудит** – аудит, що здійснюється на основі перевірки відповідних документів.

**Фактичний аудит** – аудит, що здійснюється на основі інвентаризації, контрольних замірів, експертних оцінок, спостережень на місцях тощо.

**Автоматизований аудит** – аудит, що проводиться з використанням відповідного програмного забезпечення.

**Частково автоматизований аудит** – аудит, під час проведення якого лише окремі аудиторські процедури проводяться з використанням відповідного програмного забезпечення.

**Ручний аудит** – аудит, що проводиться без використання відповідного програмного забезпечення, всі аудиторські процедури реєструються власноручно.

Не дивлячись на те, що у вітчизняне законодавство державний фінансовий аудит було введено у 2005 р. як один із ефективних засобів попередження

бюджетних порушень, нині він займає незначну частку в діяльності Держфінінспекції. Основним напрямом діяльності Держфінінспекції все ще залишається інспектування, яке здійснюється у формі ревізії. Так, протягом першого півріччя 2013 р. Держфінінспекцією було проведено 3377 ревізії певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності та 101 державний фінансовий аудит, що становить лише 2,9 % від загальної кількості проведених контрольних заходів [6].

Крім того, з описаних вище видів державного фінансового аудиту бюджетних установ протягом першого півріччя 2013 р. згідно зі Звітами про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів проводився лише **державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів та аудит виконання бюджетних програм**.

**Операційний аудит** проводився Держфінінспекцією починаючи з липня 2009 й до листопада 2012 р., хоча у Звітах про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів, оприлюднених на офіційному сайті Держфінінспекції, дані щодо проведення такого виду аудиту не відображено. Проте фактично завдяки операційному аудиту було попереджено бюджетних порушень на значні суми (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОРУШЕННЯ, ЯКІ БУЛО ПОПЕРЕДЖЕНО ЗАВДЯКИ ПРОВЕДЕННЮ  
ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЮ ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ**

*грн*

Види фінансових порушень	2009 (липень–грудень)	2010	2011	2012 (січень–листопад)
Втрати доходів внаслідок потенційних порушень законодавства	15 592,20	41 133,30	1 080,39	633,22
Упущені вигоди внаслідок неефективних управлінських рішень	150 292,67	19 451,31	216 604,90	75,05
Незаконні та нецільові витрати державних ресурсів	295 858,25	68 746,17	53 436,64	13 093,94
Непродуктивні (зайві) витрати	1 061 428,17	391 221,63	147 192,18	49,83
Інші фінансові порушення	390 833,82	6 633 896,88	472 740,72	938 793,27

Складено за: [6].

Навіть, не дивлячись на попередження значних бюджетних порушень, у 2012 р. здійснення даного виду аудиту було припинено, що пов'язано скоріш за все з утворенням, на виконання постанови 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» від 28.09.2011 р. № 1001, підрозділів внутрішнього аудиту.

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ фактично проводився лише у 2007 р., але на законодавчому рівні його проведення не регламентовано й досі. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ [7] все ще чинний і на виконання постанови, якою цей порядок затверджений, діють Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-

ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [8].

Дані методичні рекомендації є досить передовими, оскільки розроблені на основі зарубіжного досвіду. Проте органи Держфінінспекції вважають, що проведення такого аудиту повторює контрольні функції Державної казначейської служби України (Держказначейство) і тому у 2013 р. виступили з ініціативою про скасування вказаної вище постанови. Це твердження є помилковим, оскільки Держказначейство має змогу контролювати лише видатки бюджетної установи і на відміну від державного фінансового аудиту їх контрольні заходи не передбачають оцінки ризиків. До того ж державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ є чи не єдиним видом аудиту, який дає змогу оцінювати ефективність прийнятих управлінських рішень.

Отже, можна констатувати, що не встигнувши з'явитися, така форма державного фінансового контролю, як державний фінансовий аудит, поступово починає зникати (табл. 2).

Таблиця 2

**КІЛЬКІСТЬ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЮ  
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ЗА ВИДАМИ ПРОТЯГОМ 2005–2012 рр.**

Державний фінансовий аудит за видами	Кількість контрольних заходів							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Аудиторське дослідження	45							
Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм		98	161	44	61	47	52	38
Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів				109	97	89	89	45
Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ			102					
Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки		14	41	118	142	140	128	95
Операційний аудит					38	38	44	50

Складено за: [6].

Причинами (проблемами) того, що державний фінансовий аудит витісняється з вітчизняної практики здійснення контрольно-ревізійної діяльності Держфінінспекцією, є такі:

- ◆ сформований менталітет перевіряючих, діяльність яких завжди спрямовувалася на проведення ревізій;

- ◆ відсутність належного методологічного забезпечення здійснення окремих видів державного фінансового аудиту (наприклад, якщо методичні рекомендації щодо проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ є керівництвом високого рівня, яке допомагає реалізувати всі цілі і завдання проведення даного аудиту, то методологічне забезпечення проведення операційних аудитів потребує вдосконалення);

- ◆ необхідність підвищення кваліфікації перевіряючих шляхом проведення заходів (семінарів, круглих столів тощо), спрямованих на роз'яснення цілей, завдань державного фінансового аудиту, його методики та організації;

- ◆ зменшення рівня втручання держави в діяльність інституцій державного сектора економіки, що передбачено державними програмними документами;

- ◆ перехід від кількості здійснюваних контрольних заходів до їх якості шляхом використання ризикоорієнтованого підходу до планування та здійснення державного фінансового аудиту;

- ◆ відсутність політичної волі щодо здійснення такого роду контрольних заходів.

### **ВИСНОВКИ**

1. Зважаючи на положення міжнародних стандартів та заплановані зміни в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, визначення поняття «державний фінансовий аудит», яке подано у вітчизняних нормативно-правових актах, не є комплексним та потребує уточнення. Тому необхідно вдосконалити його трактування таким чином: державний фінансовий аудит – це перевірка напрямів та підстав використання бюджетних коштів та державного майна (*аудит ефективності*), перевірка даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності бюджетних установ з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах в аудиторському звіті і рівня функціонування системи внутрішнього контролю (*фінансовий аудит*), та перевірка діяльності бюджетної установи на предмет її відповідності вимогам законів України, іншим нормативно-правовим актам (*аудит відповідності*).

2. У рамках реформування системи державного фінансового контролю в Україні доцільно застосовувати нові види державного фінансового аудиту (див. рисунок), адже зарубіжна практика застосування таких видів державного фінансового аудиту свідчить про ефективність їх використання, як інструментів попередження бюджетних порушень і мінімізації наслідків зловживань бюджетними коштами для суспільства.

3. Хоча у вітчизняній практиці здійснення державного фінансового контролю державний фінансовий аудит з'явився лише у 2005 р., нині він займає незначну частку в діяльності Держфінінспекції і знаходиться під загрозою зникнення взагалі.

4. З метою вирішення існуючих проблем застосування всіх видів державного фінансового аудиту та підвищення його статусу як основного інструменту попередження бюджетних порушень необхідно:

- розробити відповідне методологічне забезпечення здійснення окремих видів державного фінансового аудиту;

- проводити на постійній основі навчально-наукові заходи, що сприятимуть не лише підвищенню кваліфікації перевіряючих, а й ліквідації застарілих пріоритетів здійснення ревізійної діяльності, таких як покарання за скоєні бюджетні порушення, та формування принципово нового менталітету, націленого на попередження і вчасне виявлення порушень, а також надання рекомендацій керівнику щодо способів мінімізації можливих наслідків для держави та суспільства;

- підвищувати ефективність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та передати всі повноваження щодо здійснення державного фінансового аудиту Рахунковій палаті України задля зменшення рівня втру-

чання держави в діяльність інституцій державного сектора економіки;

- удосконалити методики використання ризикоорієнтованого підходу під час планування та здійснення державного фінансового аудиту та створити загальну інформаційну базу, доступ до якої матимуть Держфінінспекція, Держказначейство, правоохоронні органи тощо, з метою забезпечення оперативного проведення оцінки ризиків діяльності інституцій державного сектора економіки в автоматизованому режимі.

5. Перспективами подальших наукових досліджень у цьому напрямі може бути визначено аналіз методологічного забезпечення здійснення кожного з видів державного фінансового аудиту в зарубіжних країнах з метою ідентифікації шляхів адаптації його положень у вітчизняну практику проведення державного фінансового аудиту.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Про внесення** змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України від 15.12.2005 р. № 3202-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>

2. **Про основні** засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

3. **Господарський** кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page10>

4. **Дікань Л.В.** Контроль у бюджетних установах: [підручник] / Л.В. Дікань. – Харків: ВД «НЖЕК». – 2010. – 408 с.

5. **International** Standards of Supreme Audit Institutions

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org>

6. **Звіти** про результати діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/96312>

7. **Порядок** проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>

8. **Про затвердження** Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 р. № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>

В статье определено содержание понятия государственного финансового аудита и представлена классификация его видов. Исследована практика осуществления отдельных видов государственного финансового аудита с 2005 по 2012 года. Значительное внимание уделено описанию проблем применения такого аудита Государственной финансовой инспекцией Украины и предложены основные пути их решения.

**Ключевые слова:** государственные учреждения, Государственная финансовая инспекция Украины, государственный финансовый аудит, государственный финансовый контроль, контрольно-ревизионная работа, предприятия государственного сектора экономики.

The article examines the meaning of public financial audit and presented a classification types. The author investigates the practice of execution of certain types of state financial audits from 2005 to 2012. Much attention is paid to describe the problems of implementation such audit by the State Financial Inspection of Ukraine and suggests key solutions.

**Key words:** public institutions, the State Financial Inspection of Ukraine, state financial audit, state financial control, control and revision work, entities of the public sector.