

Г. В. Дмитренко,
кандидат наук з державного управління,
заступник голови Головного контрольно-ревізійного
управління України

ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Стаття присвячена актуальним проблемам удосконалення державного фінансового контролю в Україні. Автор, досліджуючи позитивний зарубіжний досвід, пропонує шляхи і методи удосконалення фінансового контролю.

This article is dedicated to actual problems of modernization Public finance control in Ukraine. In this article an author use a positive foreign experience(USA) for modernization finance control in Ukraine.

ВСТУП

Сучасна розбудова Української держави орієнтується на нові принципи її діяльності, а відповідно, й нові підходи до видів діяльності, функцій державних органів та їх структурної побудови. Складовою частиною контролю будь-якої держави є фінансовий контроль, який забезпечує своєчасність і точність фінансового планування, наповнення доходної частини бюджетів, розподіл, перерозподіл коштів та їх законне, ефективне, цільове використання. Контрольна діяльність в Україні малоефективна, бо не зменшується кількість правопорушень, що учиняються у сфері державних фінансів, ефективно попередження, оперативне виявлення яких можливе завдяки координованості дій органів, які наділені контрольними повноваженнями. Це вказує на необхідність удосконалення державного фінансового контролю, що передбачає узгодження функцій усіх контролюючих суб'єктів та концентрацію їх зусиль на пріоритетних напрямках контролю, впровадження позитивного зарубіжного досвіду.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Дослідження зарубіжного досвіду організації фінансового контролю складає один із напрямів удосконалення останнього. Світовій практиці притаманні різні підходи до розв'язання проблеми організації та функціонування ефективного фінансового контролю в державному секторі економіки. Обрання тієї чи іншої моделі державного фінансового контролю базується на таких чинниках, як історично прийнята в країні форма правління, унормована форма державного устрою, особ-

ливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступінь демократичного розвитку суспільства. Вивчення зарубіжного досвіду організації фінансового контролю в цілому може позитивно вплинути на вирішення основних українських проблем у цій сфері. Вивчення їхніх досягнень і помилок безперечно, допоможе на нашому власному шляху оптимізувати державний фінансовий контроль.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У світовій практиці існують різні підходи до проблеми організації та функціонування фінансового й адміністративного контролю в державному секторі економіки. Обрання тієї чи іншої моделі базується на таких чинниках: історично прийнята в країні форма правління, унормована форма державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступінь демократичного розвитку суспільства.

Законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури (Адміністративно-бюджетне управління при Президентів США, Аудиторська комісія Великої Британії, Національне ревізійне управління Швеції), місцями яких є виконання фінансово-економічної контрольної функції уряду.

У Сполучених Штатах Америки контроль у галузі фінансів здійснюють: Державне казначейство, Головне контрольно-фінансове управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президентів, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада з боротьби із фінансовими

зловживаннями в державних закладах, Рада генеральних інспекторів з питань доброчесності та ефективності, інспектори Федеральної резервної системи, Федеральної корпорації зі страхування депозитів штатів та інші органи, не говорячи вже про податкову службу.

Функціонування в федеральних органах виконавчої влади США офісів генеральних інспекторів передбачено Законом "Про Генерального інспектора" від 1978 р. (із змінами від 2008 р.). Метою діяльності інституту генеральних інспекторів (далі — ГІ, генінспектори) є забезпечення досконалості, доброчесності та підзвітності в рамках програм, робіт та управлінських процесів в системі відповідних федеральних органів виконавчої влади США.

Основними завданнями офісів генінспекторів є:

— нагляд за реалізацією програм і діяльністю відповідних органів;

— сприяння економічності, ефективності і результативності управління;

— запобігання шахрайству і зловживанням при реалізації програм і здійсненні діяльності, виявлення і розслідування таких фактів;

— забезпечення належного інформування керівників відповідних органів і Конгресу про проблеми і недоліки, пов'язані з управлінніми програмами і діяльністю, про необхідність вжиття заходів та про виконання таких заходів.

Офіси генінспекторів здійснюють аудит, інспектування, оцінювання та розслідування в адміністративному, цивільному і кримінальному порядку (в т. ч. службові або дисциплінарні розслідування). Для цього створено самостійні структурні підрозділи (в центральному апараті та на рівні штатів), підпорядковані різним заступникам генерального інспектора.

У 2008 році в офісах генінспекторів працювало 12,3 тис. фахівців у сфері аудиту, інспекцій, оцінювання та розслідувань, якими зроблено понад 6,8 тис. висновків за результатами проведених аудитів, інспекцій і оцінювань, завершено розслідування майже 32,1 тис. справ та опрацьовано 325,9 тис. скарг, що надійшли на "гарячу лінію" офісів ГІ.

Завдяки інституту генінспекторів за 2008 рік заощаджено 14,2 млрд дол. США, за результатами розслідувань повернуто до бюджету 4,4 млрд дол. США, винесено понад 6,6 тис. звинувачувальних вироків, успішно завершено понад 6,9 тис. судових справ та прийнято майже 5 тис. рішень про тимчасове відсторонення від посади та позбавлення права обіймати посаду.

Зокрема, ефективність діяльності офісу ГІ Департаменту охорони здоров'я характеризується тим, що на кожен долар, витрачений на утримання офісу ГІ, припадає 17 доларів, що заощаджені, зекономлені та повернені до бюджету за результатами його роботи. Бюджет цього офісу становить близько 250 млн доларів на рік (0,03 % виділених Департаменту коштів), а штатна чисельність — 1,5 тис. працівників (1,6 % чисельності Департаменту).

До ключових чинників ефективності інституту генінспекторів слід віднести наступні:

1) правова основа діяльності цього інституту забезпечується понад

тридцятирічною дією Закону "Про генерального інспектора";

2) незалежність. Хоча офіси ГІ функціонують в структурі відповідних федеральних органів виконавчої влади, вони мають високий рівень незалежності від таких органів і фактично не є суто "внутрішніми" підрозділами (з огляду на підконтрольність об'єктів, доступ до інформації, порядок призначення і звільнення генінспекторів та деякі інші питання діяльності).

Так, 34 генеральні інспектори призначаються на тривалий термін Президентом США за погодженням із Сенатом (і можуть бути усунені з посади в такому ж порядку), а 34 — призначаються керівниками відповідних органів влади.

Генеральний інспектор має практично необмежені повноваження у плануванні і проведенні діяльності, незалежному професійному судженні, висновках і пропозиціях. Керівник органу влади не має права перешкоджати або забороняти генеральному інспектору розпочинати, проводити або доводити до завершення аудиту, інспектування, оцінки та розслідування, а також використовувати офіційні повістки для виклику осіб чи отримання необхідних для роботи інформації та документів (крім випадків, пов'язаних з державною таємницею або державною безпекою, щодо яких встановлено окремий порядок).

Офіси ГІ мають автономний бюджет, самостійно визначають структуру і штати, наймають працівників. Генеральні інспектори мають безперешкодний доступ до керівника та без погодження з ним можуть безпосередньо звертатися до Сенату, органів виконавчої влади, у т. ч. правоохоронних, як на федеральному рівні, так і на рівні штатів тощо;

3) підзвітність лише перед керівництвом найвищого рівня. Генеральний інспектор підзвітний керівнику відповідного органу і діє під його загальним наглядом, але у провадженні діяльності є незалежним як від нього, так і від інших посадовців;

4) відсутність обмежень у доступі до інформації, ресурсів та персоналу. Зокрема, законодавство США не встановлює обов'язку перевіряючих попереджувати юридичних осіб, їх структурні підрозділи чи фізичних осіб про намір проведення та дати початку і закінчення контрольних заходів. Навпаки, передбачено обов'язок останніх надавати працівникам офісів ГІ інформацію та документи, забезпечувати доступ до ресурсів.

Терміни проведення виїзних контрольних заходів законодавством не регулюються і обмежуються лише для розслідувань (часовими рамками провадження у кримінальних, цивільних та дисциплінарних справах). Так само відсутні законодавчі вимоги щодо координації контрольних заходів, уникнення дублювання тощо — одну й ту саму програму і підконтрольні об'єкти (без обмежень щодо часу і питань проведення попереднього контрольного заходу чи вимог щодо проведення спільного контрольного заходу) можуть досліджувати аудиторів, оцінювальників, інспекторів та слідчі, а також інші контролюючі органи. Кількість контрольних заходів на тому самому підконтрольному об'єкті про-

довж року не регламентовано.

Крім того, право доступу працівників офісів ГІ до інформації, ресурсів та персоналу не обмежується:

— сферою управління відповідного органу виконавчої влади (як це обмежено для вітчизняних відомчих контрольно-ревізійних підрозділів, далі — КРП) чи організаційно-правовою формою господарювання об'єктів контролю (як це обмежено для державної контрольно-ревізійної служби, далі — ДКРС). Підконтрольними офісам ГІ є також будь-які одержувачі бюджетних коштів (аж до останньої інстанції) та споживачі державних послуг (включаючи як юридичних, так і фізичних осіб), що визначається виходячи з причетності до досліджуваних програм (коштів, ресурсів, послуг, видів діяльності);

— видами діяльності. Досліджуватися можуть будь-які операції та процеси як фінансового, так і нефінансового характеру. В офісах ГІ працюють не лише ревізори, аудиторів, інспектори та слідчі, а й спеціалісти з питань управління, інформаційних технологій, адміністративних та галузевих питань, інженери, дослідники, науковці тощо;

— колом посадових осіб. Інформація одержується не лише від працівників, безпосередньо причетних до здійснення відповідної діяльності, а й від інших осіб; причому особам, які надали інформацію про факти можливих серйозних порушень або службової недбалості, гарантується захист від ймовірного переслідування (існують "програми захисту сигналізаторів").

Широко використовуються звернення громадян, у тому числі через "гарячі лінії" офісів ГІ. При необхідності у встановленому законом порядку застосовуються зовнішні спостереження, прослуховування, аудіо- та відеозапис, інші способи збору інформації (доказів), у т. ч. через "інформаторів" (які отримують 15—30 % попередженої ними шкоди);

5) повноваження ГІ поєднують повноваження контрольних, наглядоводорадчих та правоохоронних органів і є значно ширшими від повноважень вітчизняних відомчих КРП та ДКРС.

Так, працівники офісів ГІ мають право: надсилати офіційні повістки для виклику осіб, отримання інформації та документів; приводити осіб до присяги або отримувати від осіб усні чи письмові свідчення під присягою; вимагати від органів влади федерального рівня, на рівні штатів чи місцевому рівні інформацію або допомогу, необхідні для виконання покладених законом завдань.

Заступники Генерального інспектора з розслідувань та спеціальні агенти можуть отримати дозвіл на носіння вогнепальної зброї, здійснення арешту без ордеру, отримання та виконання ордерів на арешт, обшук приміщень та вилучення доказів.

Такі повноваження є однією з причин відсутності у працівників офісів ГІ проблем, пов'язаних з недопуском на об'єкт, ненаданням інформації чи документів, перешкоджанням їх роботі в інший спосіб (що є одним з вузьких місць у діяльності ДКРС та вітчизняних відомчих КРП);

6) об'єктивність висновків, що забезпечується незалежністю праців-

ників офісів ГІ, високими вимогами до їх кваліфікації (включаючи сертифікацію), системами забезпечення якості і безперервного професійного розвитку, наявністю державних стандартів аудиту (так звана "Жовта книга", розроблена Органом урядової підзвітності, аналогом вітчизняної Рахункової палати) і діяльністю Ради генеральних інспекторів з питань доброчесності та ефективності (професійне співтовариство);

7) безперешкодне отримання допомоги від інших федеральних органів на запит, а також співпраця з Департаментом юстиції США в питаннях боротьби з корупцією, ФБР, органами прокуратури, іншими органами, що мають правоохоронні чи контрольно-інспекційні функції;

8) суттєвість заходів впливу за вчинені фінансові правопорушення. Так, за федеральним законом, спрямованим проти махінацій та фальшивих рахунків, заподіяна шкода (збитки) відшкодовується у потрійному розмірі та сплачується штраф в сумі до 11 тис. доларів США.

Крім того, у винних осіб може бути конфісковано майно, придбане за рахунок коштів, одержаних через махінації та фальшиві рахунки, а також винні особи притягаються до кримінальної відповідальності.

Дієвим заходом впливу є "виключення" винної сторони (як юридичних, так і фізичних осіб) з участі у певній програмі назавжди або на тривалий період (наприклад, на 5 років). Перелік "виключених" оприлюднюється на офіційному веб-сайті офісу ГІ.

Зокрема, постачальниками, що допустили фінансові порушення (які, як правило, не містять ознак кримінального злочину, а їх розмір не кваліфікується як великий чи особливо великий), офіс ГІ, не вдаючись до "виключення", може укладати "угоди про корпоративну доброчесність". Суттєвими умовами такої угоди є зобов'язання постачальників створити і підтримувати надійну систему внутрішнього контролю і забезпечення якості за критеріями, встановленими офісом ГІ;

9) піврічне звітування перед Конгресом та громадські звіти, висвітлення результатів діяльності на офіційних веб-сторінках, а також моніторинг впровадження рекомендацій.

Повноваження ГІ поєднують повноваження контрольних, наглядоводорадчих та правоохоронних органів і є значно ширшими від повноважень вітчизняних відомчих КРП та ДКРС.

Враховуючи відмінності у державному управлінні (зокрема, в управлінні державними ресурсами), територіальному устрої та законодавстві (у т. ч. з питань протидії корупції та організованої злочинної діяльності) у сфері управління і економіки, на жаль, в Україні на базі відомчих КРП інституту генеральних інспекторів за американською моделлю не видається можливим.

Зарубіжний досвід, насамперед США, свідчить, що певні державні органи здійснюють фінансовий контроль, раціоналізуючи останній відповідно до існуючих норм права і законів. У сучасних умовах, з огляду на наявність проблем і недоліків у процесі здійснення фінансового контролю,

державна контрольно-ревізійна служба активно задіяна у виявленні суттєвих фінансових порушень в роботі цілого ряду державних підприємств, установ та організацій.

Найбільше занепокоєння викликає стан дотримання законодавства у суб'єктах господарювання із статутним капіталом 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв). Зазначене свідчить про неадекватність існуючих на даний час механізмів контролю держави за діяльністю цих суб'єктів.

Для вирішення цієї проблеми Голова КРУ розроблено заходи, суть яких полягає у проведенні фінансового аудиту окремих господарських операцій на підприємствах-монополістах.

Метою даного заходу є запобігання фінансовим порушенням, законності використання бюджетних коштів і державного майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності, що загалом сприятиме зміцненню фінансової дисципліни в державі.

Для досягнення зазначеної мети, на наше глибоке переконання, необхідно:

- прийняти постанову Кабінету Міністрів України про проведення державного фінансового аудиту;
- затвердити Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту здійснення господарських операцій;
- затвердити Перелік суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться державний фінансовий аудит здійснення господарських операцій.

Прийняття зазначеної норми створює умови для забезпечення законності використання державного майна і коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності та забезпечення врахування інтересів держави в процесі провадження діяльності визначених суб'єктів господарювання.

Відтак, на черговому засіданні Кабінету Міністрів України була прийнята постанова від 20 травня 2009 р. за № 506 "Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій".

Можна сказати, що Уряд своїм правовим актом покладає на контрольно-ревізійну службу проведення якісних змін в системі аудиторсько-перевірочної роботи. Служба починає новий розвиток своєї діяльності так, як її робота буде здійснюватися напередження фінансових порушень, проводячи превентивні заходи, аудиторські перевірки. Слід детальніше зупинитися на операційному аудиті, який зарекомендував себе з позитивної сторони.

Операційний аудит — це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильність ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності, що загалом впливатиме на зміцнення фінансової дисциплі-

ни в державі.

Основним завданням операційного аудиту є сприяння суб'єктами господарювання у забезпеченні законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильність ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності.

Об'єктами операційного аудиту є управлінське рішення керівництва суб'єкта господарювання з питань його фінансово-господарської діяльності, проекти документів, господарські договори, господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова та статистична звітність.

Згідно з Методичними рекомендаціями з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту господарських операцій операційний аудит призначається наказом Голова КРУ, у якому визначається керівник групи аудиторів по кожному суб'єкту господарювання за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України.

Проведення операційного аудиту.

1. Операційний аудит розпочинається з ознайомлення з системою бухгалтерського обліку, фінансової звітності, виявлення ризикових операцій та їх оцінки.

2. Одночасно з ознайомленням із системою бухгалтерського обліку, фінансової звітності, виявлення ризикових операцій та їх оцінки, проводиться моніторинг господарських операцій, платіжних доручень та проектів документів, відповідно до Протоколів узгодження організації проведення державного операційного аудиту, погоджених керівниками Голова КРУ, уповноваженого органу управління суб'єкта та суб'єкту господарювання.

Основними завданнями моніторингу господарських операцій та платіжних доручень є:

1) виявлення якомога раніше ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановлених законодавством принципів використання державних коштів, державного і комунального майна, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

2) звернення уваги відповідальних посадових осіб суб'єкта господарювання на ці ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним витратам та втратам фінансових ресурсів, коригування управлінських рішень.

Моніторинг господарських операцій та платіжних доручень проводиться безперервно до 31 грудня поточного року включно.

Терміни подання платіжних доручень для моніторингу та їх розгляду погоджуються керівниками органів ДКРС та суб'єкта господарювання за установленою формою.

Платіжні доручення, визначені за переліком та відповідними критеріями, підлягають візуванню державним аудитором. У разі відмови державного аудитора від візування платіжного доручення, про це письмово повідомляється керівник відповідного органу ДКРС, уповноваженого органу управління та суб'єкта господарювання, про що робиться запис в Журналі обліку роботи державного аудитора.

При здійсненні моніторингу платіжних доручень державний аудитор вивчає всі джерела інформації, які відображають наявність грошових коштів на рахунках у банках як у національній, так і в іноземній валютах, їх рух (за високими банків) та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій (первинні документи, договори).

За результатами моніторингу господарських операцій, які в подальшому можуть мати наслідком неефективне чи незаконне використання державного або комунального майна і коштів, фінансових порушень або фактів порушення законодавства, керівник аудиту письмово інформує про це керівника суб'єкта господарювання, керівника відповідного органу ДКРС та уповноважений орган управління з наданням відповідних пропозицій, про що робиться запис в Журналі обліку роботи державного аудитора.

На етапі ознайомлення із сферою діяльності суб'єкта господарювання та системою бухгалтерського обліку, фінансової звітності, виявлення ризикових операцій та їх оцінки державний аудитор зобов'язаний:

- детально вивчити діяльність суб'єкта господарювання;
- детально вивчити систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- визначити пов'язані з суб'єктом господарювання осіб;
- визначити ризикових операцій.

Детальне вивчення діяльності суб'єкта господарювання здійснюється шляхом аналізу:

- нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання відповідної галузі, внутрішніх розпорядчих документи тощо;

- установчих документів, організаційної структури суб'єкта господарювання;

- видів діяльності суб'єкта господарювання.

За результатами аналізу визначаються ризикові операції та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Детальне ознайомлення з системою бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання полягає у:

1) поглибленому вивченні нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

2) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку;

3) аналізі основних фінансових показників та їх змін;

4) визначенні типових та нетипових господарських операцій.

Після цього визначаються ризикові операції та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів, стану та обрання суб'єктом господарювання шляхів усунення виявлених недоліків і порушень також здійснюється з метою визначення ризикових операцій та оцінки їх можливого впливу.

Визначення пов'язаних з суб'єктом господарювання осіб здійснюється шляхом вивчення договорів і операцій

суб'єкта господарювання, після чого визначаються ризикові операції та оцінюється їх можливий вплив.

Наступний етап — складання Програми аудиту, яка затверджується керівником відповідного органу ДКРС і повинна включати:

- перелік господарських операцій, їх суми та критерії відбору платіжних доручень, що підлягають моніторингу, який погоджено керівниками Головок-РУ та уповноваженого органу управління суб'єкта господарювання.

- конкретні ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку тощо;

- виконавця (конкретного державного аудитора).

За необхідності до Програми аудиту можуть вноситися зміни в порядку, встановленому для затвердження програми. Тривалість оцінки ризикових операцій та підготовки програми складає 3 тижні.

Наступним етапом аудиту є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та періодичній фінансовій звітності, а у разі виявлення недоліків чи порушень — надання керівнику суб'єкта господарювання рекомендацій щодо їх усунення та моніторингу стану їх врахування.

На цьому етапі державний аудитор зобов'язаний:

- за затвердженою Програмою аудиту здійснювати поточні аудиторські процедури стосовно ризикових сфер, операцій, ділянок бухгалтерського обліку;

- у разі виявлення інших, ніж у попередньому етапі, ризикових операцій або у разі встановлення, що операції, попередньо визначені як ризикові, фактично такими не є, уточнювати програму аудиту;

- при виявленні в ході моніторингу платіжних доручень та господарських операцій — управлінських рішень, операцій, які в подальшому можуть мати наслідком неефективне чи незаконне використання майна або коштів, фінансових порушень або фактів порушення законодавства, письмово інформувати про це керівника суб'єкта господарювання, керівника відповідного органу ДКРС та уповноважений орган управління з наданням відповідних пропозицій.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються довідкою, один примірник якої передається керівнику суб'єкта господарювання;

- готувати керівнику суб'єкта господарювання, його уповноваженому органу управління та Фонду державного майна пропозиції щодо ефективного використання коштів і майна, усунення виявлених недоліків і порушень за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

- додавати довідки, складені за результатами аудиторських процедур, якими виявлено порушення з ознаками зловживань, неефективні операції разом з щомісячним звітом, керівникам органів ДКРС для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації;

- відстежувати стан усунення керівництвом суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських

ких операцій та/або перевірки.

За кожною ризиковою операцією застосовуються документальні та/або фактичні методи аудиту за затвердженою програмою аудиту, інформаційні та аналітичні матеріали, в тому числі підготовлені за результатами моніторингу.

Основними завданнями перевірки ризикових операцій є:

- оцінка доцільності та законності ризикових операцій, правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлення фактів її недостовірності, відхилень від встановлених законодавством норм при використанні коштів і майна;

- встановлення причин допущення фінансових порушень;

- підготовка рекомендацій щодо виправлення недоліків, усунення фінансових порушень та їх наслідків.

При виявленні порушень у веденні бухгалтерського обліку слід дослідити ступінь їх впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Зокрема, необхідно проаналізувати, як вплинули на фінансову звітність господарської операції, які:

- фактично відбулися, але не відображені в бухгалтерському обліку;

- відображені в бухгалтерському обліку, але не відбулися;

- відображені з порушенням встановленого порядку — за невідповідний період, у невідповідних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності.

Відповідно до Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20 травня 2009 року № 506, операційний аудит включає:

1. Проведення моніторингу окремих господарських операцій, які здійснені суб'єктами господарювання та/або заплановані до здійснення.

Моніторингу також підлягають платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів.

Строки подання платіжних доручень для проведення моніторингу та узгодження їх державним аудитором погоджуються керівниками Головок-РУ та суб'єкта господарювання.

Перелік господарських операцій, що складається для кожного суб'єкта господарювання, їх суми, критерії відбору платіжних доручень, що підлягають моніторингу, погоджуються керівниками Головок-РУ та органу управління.

Платіжні доручення за визначеним переліком та відповідними критеріями, погодженими керівниками Головок-РУ та органу управління, погоджуються державним аудитором.

У разі виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановленого законодавством порядку використання державних чи комунальних коштів та/або майна, державний аудитор відмовляється від погодження платіжного доручення, про що письмово повідомляє керівників органу служби, органу управління та суб'єкта господарювання

2. Розроблення програми, яка зат-

верджується керівником органу служби та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання.

3. Перевірку здійснення ризикових операцій щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення і подання фінансової звітності.

4. Підготовку для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та у разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки.

5. Оцінку стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки.

6. Аналіз річної фінансової звітності суб'єкта господарювання; оцінку врахування пропозицій, внесених керівникові суб'єкта господарювання протягом звітного року за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки; розроблення проекту аудиторського звіту із зазначенням висновків і пропозицій; обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання; підписання аудиторського звіту; подання аудиторського звіту керівникові суб'єкта господарювання.

Література:

1. Дорш Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // Фінанси України. — 1998. — №1. — С. 48.

2. Звіт Головок-РУ України (про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (систем фінансового управління і контролю, децентралізованого інспектування, внутрішнього аудиту та діяльності центрального підрозділу гармонізації) за I квартал 2009 року.

3. Концепція розвитку ДВФК на період до 2015 року (Розпорядження КМУ від 22 жовтня 2008 року № 1347-р).

4. Лист Головок-РУ (від 06.05.2009) на Кабінет Міністрів України "Про результати відрядження до Сполучених Штатів Америки".

5. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. — 2002. — №2. — С. 36.

6. Методичні рекомендації з проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту господарських операцій. Постанова Колегії Головок-РУ від 24.04.2009 № 9.

7. Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади. Постанова Кабінету Міністрів України від 24 липня 2003 р. № 1156.

8. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій. Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2009 р. № 506.

Стаття надійшла до редакції 01.07.2009 р.