

УДК 336.1

*М. О. Никонович,**к. е. н., доцент кафедри фінансового аудиту**Київського національного торговельно-економічного університету**В. В. Федорів,**заступник начальника Державної фінансової інспекції України в Івано-Франківській області**Ю. Р. Баранюк,**здобувач факультету обліку, аудиту та інформаційних систем**Київського національного торговельно-економічного університету*

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ГІПОТЕТИЧНОГО МЕТОДУ У ПРАКСЕОЛОГІЮ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

*M. Nykonovych,**PhD in Economics, Associate Professor of Financial Audit, Kyiv National University of Trade and Economics**V. Fedoriv,**Deputy Head, State Financial Inspection of Ukraine in Ivano-Frankivsk region**Yu. Baranyuk,**student of accounting, auditing and information systems, Department**Kyiv National University of Trade and Economics*

IMPLEMENTATION OF HYPOTHETICAL METHOD IN THE PRAXEOLGY OF STATE AUDIT

У статті доводиться доцільність акумулювання та детального вивчення інформації, яка визначає різноманіття гіпотез фінансових правопорушень, що дає змогу сформулювати версію, яка може бути доведена в установленому порядку, що знайде своє відображення у зменшенні обсягу фінансових порушень до межі суспільної необхідності, створюючи при цьому умови для стабільності економіки, забезпечення економічного зростання та покращення суспільного добробуту. Встановлено існуючі недоліки у національній економіці, серед яких велика частка тіньової економіки, розкрадання та неефективне використання державного майна та коштів, у переважній більшості випадків є наслідком існування порушень фінансової дисципліни як із сторони розпорядників, так із сторони отримувачів державних коштів. У роботі розкрито значення гіпотез і версій у контрольному процесі, що дає можливість підвищити результативність аудиторських заходів шляхом унеможливлення здійснення повторних фінансових порушень підконтрольними об'єктами.

In the article proves expediency of accumulation and detailed study of information that determines the variety of hypotheses financial offenses which enables to form a version which can be proved in due course, which will be reflected in a decrease in the volume of financial irregularities to the limit of social needs, creating conditions for economic stability, economic growth and improving social welfare. Existing shortcomings in the national economy, including a large share of the shadow economy, theft and inefficient use of state property and funds in most cases is the result of the existence of violations of financial discipline as from side of administrators, as from side of beneficiaries of public funds. The paper reveals important meaning of hypotheses and versions in the control process, which makes it possible to increase the efficiency of audit activities by preventing repeated financial violations which can appear with controlled objects.

Ключові слова: державний фінансовий аудит, орган державного фінансового аудиту, порушення, гіпотези порушень, версії порушень.

Key words: state financial audit, public finance audit, violations, hypothesis violations, violations versions.

ВСТУП ТА ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У процесі докорінного реформування економіки, який супроводжується переходом на ринкові відносини, держава виступає активним учасником процесів

формування, розподілу і використання публічних фінансових ресурсів. Зазначені складові управління публічними фінансовими потоками стають об'єктом правопорушень, що мають суб'єктивний характер та

боротьбу з якими повинна забезпечувати держава через уповноважені органи. Наявність фінансових порушень засвідчує факт значних збитків як держави в цілому, так і кожного громадянина країни. Для прогнозування та створення належних умов для розвитку національної економіки важливо робити все, щоб звести до мінімуму передумови появи фінансових порушень.

Удосконалення превентивної функції фінансового контролю, яку науково обґрунтував Бардаш С.В. та доповнив теорію фінансово-господарського контролю поняттями "гіпотеза контролю" та "версія контролю" [1], формує методологічні підстави по-новому проводити державний фінансовий аудит. Більш того, у євроорієнтованому напрямі розвитку суспільства, важлива роль покладається на децентралізаційні процеси, тобто на зростання ролі фінансової самостійності регіонів, у зв'язку з чим зростає зацікавленість у ефективному використанні майна територіальних громад, їх фінансових ресурсів, а також коштів державного бюджету, що виділяються на виконання програм регіонального розвитку. Все це обумовлює нульовий рівень терпимості до порушників бюджетного, фінансового та господарського законодавства.

У період загострення зовнішніх міждержавних відносин важливо забезпечити фінансовий правопорядок, суть якого полягає в організації дієвої системи державного фінансового аудиту. Більш того, необхідною умовою інтеграційного процесу, орієнтованого на західний простір, є прозорість, законність, ефективність державних видатків та повнота формування доходів державою. Дотримання зазначених вище принципів бюджетного процесу можливе за умови відповідального виконання своїх обов'язків державними аудитором, що можливе на основі високого рівня теоретично-практичного досвіду працівників контролюючих органів. Враховуючи те, що окремі правопорушення є типовими для відповідних груп підприємств, установ та організацій, то їх виявлення і доведення не потребує складних процедур, але слід зазначити, що державними аудитором також проводяться фінансові розслідування схем, які мають достатньо нетипові у умисно створену систему невідомих взаємозв'язків.

Викладене засвідчує, що на теперішній час актуалізується проблема науково-практичного значення, яка полягає в необхідності розбудови концепції превентивності контролю. Одержані результати сприятимуть удосконаленню державного фінансового аудиту та, як наслідок, більш ефективному використанню публічних фінансових ресурсів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останнім часом питання імплементації гіпотетичного методу у праксеологію фінансово-господарського контролю досліджували такі науковці й практики, як: С.В. Бардаш, І.К. Дрозд, В.Ю. Трайтлі та інші. Актуальні проблеми теорії та практики державного фінансового аудиту досліджували І.К. Дрозд, В.Ф. Максимова, Є.В. Мних, О.Т. Олендій, В.К. Симоненко, Ю.Б. Слободяник, І.Б. Стефанюк, О.А. Шевчук та інші. Позитивно оцінюючи результати досліджень попередників слід зазначити, що проблема широкого запровадження у практику діяльності органів державного фінансового контролю гіпотез і версій залишається не розв'язаною, адже має місце перманентна зміна законодавства щодо діяльності державних органів фінансового контролю, свідоме штучне створення перепон у їх діяльності, у тому числі прийняття рішення про мораторій щодо проведення заходів контролю, які у свою чергу опосередковано свідчать й про незацікавленість державних органів у прозорості використання державних фінансових ресурсів.

МЕТА СТАТТІ

Метою роботи є визначення потенціалу концепції превентивності контролю для розв'язання актуальних проблем державного фінансового аудиту.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

З проголошенням незалежності України почали відбуватися процеси пов'язані з формуванням ринкових відносин між економічними суб'єктами, що позначилося на ролі державного регулювання. Слід зазначити, що перші роки становлення не змогли забезпечити стабільний розвиток фінансової складової державної політики, що зумовило гіперінфляцію, яка завершилася грошовою реформою з деномінацією національної валюти. Невід'ємною складовою забезпечення стабільності на національному фінансовому ринку є організована належним чином система аудиту державних фінансів, яка виявляє фінансові порушення у процесі діяльності як суб'єктів господарювання, так і центральних органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування.

Одним із методів визначення рівня втручання держави в економічну діяльність є вимірювання у спосіб зіставлення дохідної (видаткової) частини обсягу державного бюджету до обсягу валового внутрішнього продукту. Перерозподіл ВВП через бюджет ставить перед урядами країн завдання із виконання ряду соціально-економічних функцій, що можливо тільки шляхом їх належного фінансового забезпечення. Інструменти досягнення процесу перерозподілу ВВП реалізуються створеною системою органів державної влади, які наділені відповідними функціями та повноваженнями. Основними органами, які уповноважені здійснювати державний нагляд у формі фінансового аудиту, які розглядаються у праці [2], є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України. Щодо урядового фінансового контролю, то Державна аудиторська служба України покликана здійснювати контроль за рухом і збереженням державних фінансових ресурсів [3], що у такий спосіб створює передумови заінтересованості суспільства до її розвитку.

Слід зазначити, що основною метою проведення державного фінансового аудиту повинна бути його результативність і дієвість. Щодо виявлених порушень, які встановлюються за наслідками заходів контролю, проведених державними аудитором, надзвичайно важливим є недопущення повторного недотримання економічним суб'єктом норм фінансового законодавства. Достатньо часто порушення є систематичними, що дозволяє стверджувати про відсутність реакції на проведені раніше контрольні заходи.

Така ситуація створює передумови для незадовільної оцінки діяльності органів державного фінансового контролю, хоча об'єктивно — це наслідок некомпетентності керівника суб'єкта господарювання або негосподарюючого суб'єкта, діяльність якого є об'єктом контролю.

З метою недопущення у майбутньому порушення норм ведення господарської діяльності економічними суб'єктами слід активно впроваджувати в практику діяльності державних органів фінансового контролю гіпотези та версії порушень, які мають бути невід'ємною складовою праксеології державного фінансового аудиту. До цього кроку спонукають результати заходів контролю, проведених Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України (рис. 1).

Нами встановлено, що обсяг та структура, виявлених органами державного фінансового контролю порушень, суттєво не змінюються. Також необхідно зазначити та визнати, що їх окрема зміна в конкретному періоді у сторону скорочення у порівнянні з результатами 2010 року не є результатом зростання рівня правосвідомості. Це пояснюється нічим іншим, як наслідками конституційних змін, які позначалися на обсязі підконтрольних ресурсів органами державного фінансового

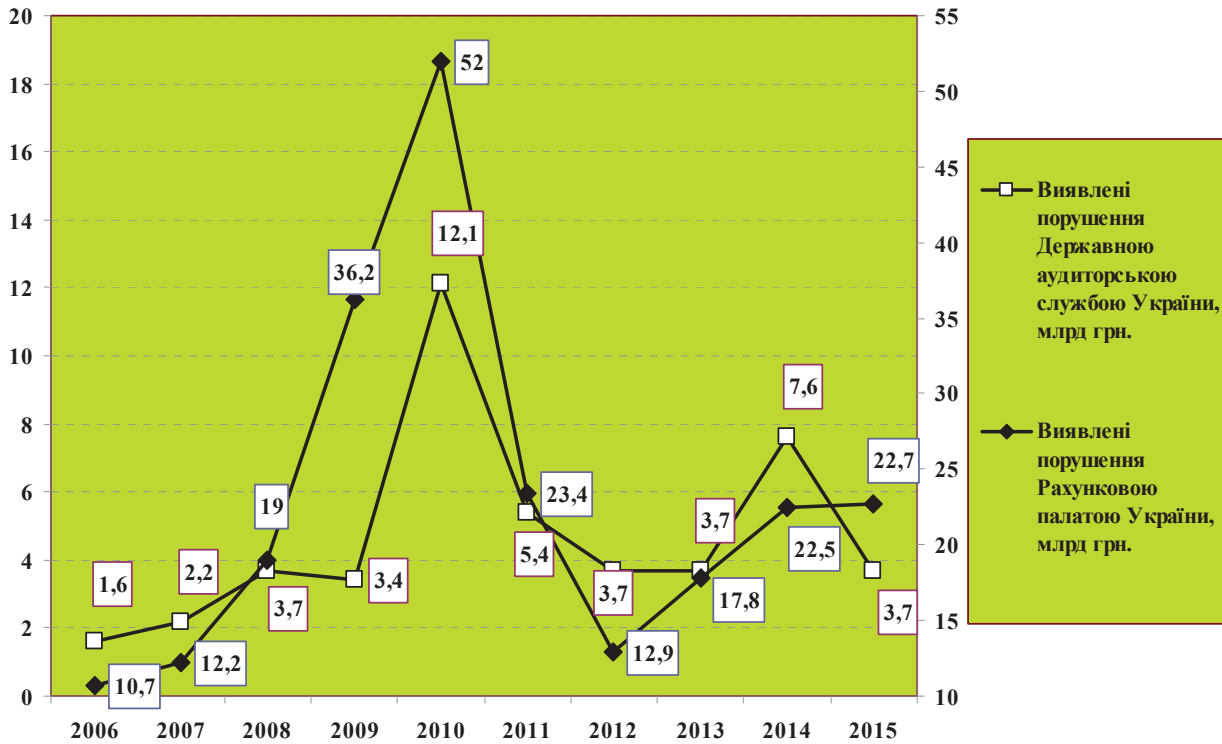


Рис. 1. Результати проведених аудитів Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України

Джерело: побудовано на підставі інформації [4; 5].

аудиту, а також наслідком мораторію щодо проведення контрольних заходів.

У процесах, які характеризуються розширенням ринків збуту, нових виробничих можливостей надзвичайно актуально здійснювати фінансовий контроль за діяльністю суб'єктів державної форми власності, адже це дозволить приймати обґрунтовані рішення щодо розвитку їх діяльності, або їх подальшої приватизації.

У контрольному процесі надзвичайно важливе місце посідають гіпотези та версії порушень, тому що, як зазначає С.В. Бардаш: "Комплексне застосування гіпотез і версій контролю є доцільним на організаційно-підготовчій стадії та технологічній стадії контрольного процесу. Це сприятиме його оптимізації та забезпеченню ефекту контролю" [6, с. 265]. Застосування гіпотез є вкрай важливим у межах планування аудиторської перевірки. Це сприятиме звуженню пошуку, — процесу пізнання, а також попередньому визначенню трудомісткості усього контрольного заходу. Отже, застосування гіпотез про існування порушень на етапі планування сприятиме максимально повному дослідженню об'єкта державного аудиту та якісному проведенню процедур аудиту, гарантуватиме більший рівень впевненості в аудиторському висновку.

Як зазначає В.Ю. Трайтлі, гіпотези аудиту є припущенням (здогадом) аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, недосконалої певних пропозицій в організації виконання бюджетної програми [7, с. 150]. Це визначення має конкретизований характер і описує пояснення гіпотези в бюджетній програмі, але слід розуміти, що поняття гіпотези масштабніше і прирyamанне більшій кількості форм контролю. У зв'язку з цим, ми підтримуємо позицію Бардаша С.В., який стверджує, що: "гіпотеза у господарському контролі є припущенням про існування негативного відхилення у параметрах об'єкта контролю, яке формується на підставі встановлених норм функціонування такого об'єкту у господарському середовищі" [8, с. 24].

Виходячи з того, що жодної інформації, яка б прямо або опосередковано вказувала на існування порушення, як правило, на момент прийняття рішення про проведення контрольного заходу немає, формулюван-

ня гіпотез теоретичного характеру з прив'язкою до конкретних умов функціонування об'єкта контролю є єдиним способом попередньої оптимізації процесу контролю. Формування гіпотез про ймовірність фінансових порушень може розвиватися за двома напрямками, а саме:

1) формування гіпотез на підставі існуючих норм бюджетного кодифікованого та фінансового законодавства;

2) формування гіпотез евристичним шляхом, припускаючи певні дії, які не описуються нормами законодавства, проте наявність або наслідки яких можуть здійснювати негативний вплив (наприклад, маніпулювання бюджетними коштами під час публічних закупівель товарів, робіт, послуг).

Застосування цього підходу при проведенні державного фінансового аудиту обумовлюватиме виділення двох видів гіпотез щодо існування ймовірних порушень, а саме:

— типові (загальні) гіпотези, які висуваються на стадії попереднього планування і формулюються на підставі діючої норми (як правило, правового характеру) функціонування об'єкта контролю;

— робочі (локальні) гіпотези, які формулюються після проведення огляду об'єкта контролю, одержання первинного підтвердження або спростування сформульованих типових гіпотез" [8, с. 23].

На нашу думку, процедура висунення типових і робочих гіпотез дозволить лише скерувати процес пізнання, проте, на цьому він не закінчується. За фактом встановлення порушення процес пізнання має мати ще більш інтелектуальний характер, адже доцільно розібратися у природі такого порушення.

Основними порушеннями, які виявляються за результатами контрольних заходів Державною фінансовою інспекцією України в Івано-Франківській області є недоотримання фінансових ресурсів, нецілові витрати, незаконні витрати і недостачі (рис. 2).

За результатами урядових контрольних заходів в Івано-Франківській області обсяг виявлених фінансових порушень пропорційно корелюється із середньорегіональним значенням, тобто їх зміна має загальнодержав-

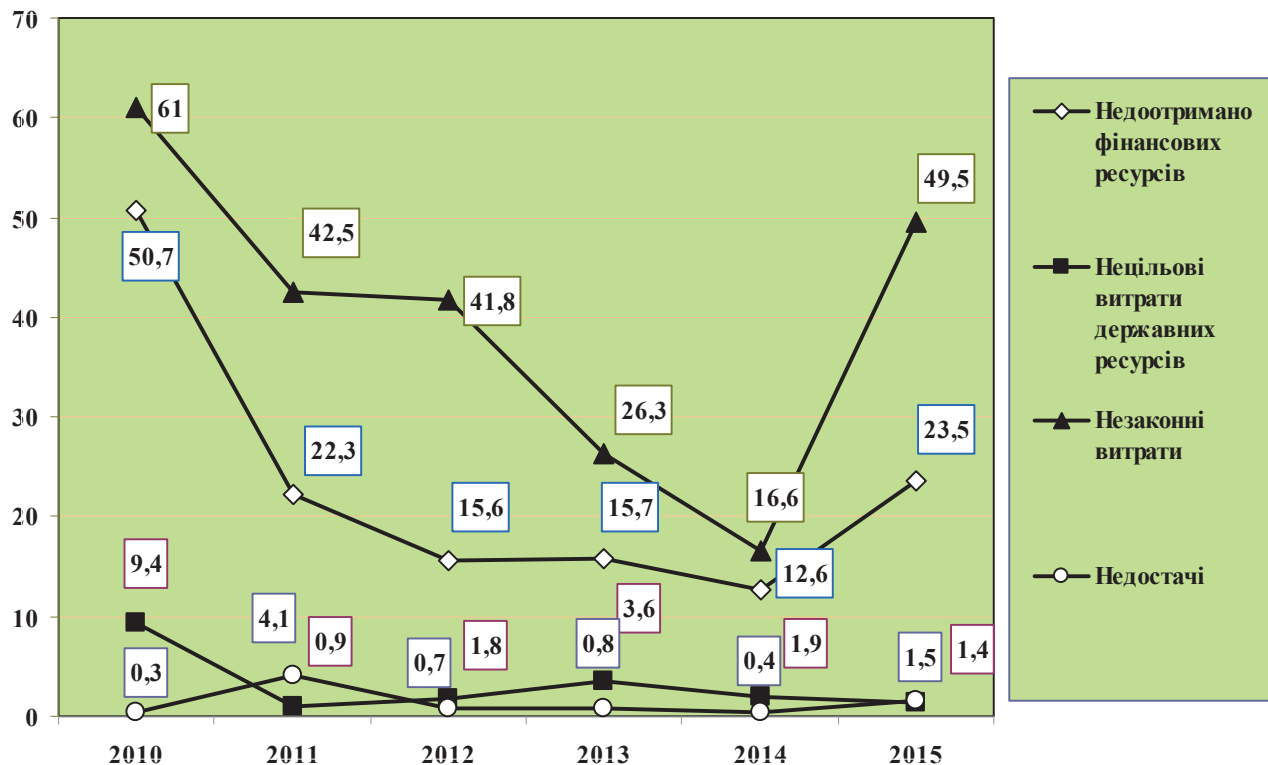


Рис. 2. Виявлені порушення Державною фінансовою інспекцією України в Івано-Франківській області, млн грн.

Джерело: побудовано на підставі інформації [4].

ний характер. Проте найбільшу частку в структурі виявлених порушень складають незаконні витрати та недоотримання фінансових ресурсів, — більше 90 % від суми усіх виявлених порушень, а у 2015 році вони досягли максимуму — 96,18 %.

Варто зазначити, що виявлення порушень не наближує учасників фінансових правовідносин до дотримання фінансової дисципліни. Це можливо лише за умов повного усунення передумов виникнення таких порушень.

Певний позитивний вплив на досягнення такого бажаного результату можна одержати завдяки імплементації у процес пізнання об'єкту контролю (державного фінансового аудиту) версій контролю.

Отже, продовження дослідження (процесу пізнання стану об'єкта контролю) має супроводжуватися формуванням можливих варіантів припущень про складові порушення, що формують поліваріантність його вчинення. Варто зазначити, що питання доцільності використання версій у практиці контролю першими підняли Ф.Ф. Бутинець та Ю.І. Осадчий, проте логічної завершеності дане питання набуло у дослідженнях С.В. Бардаша [1; 6; 9; 10]. Так, на думку С.В. Бардаша, "під контрольною версією слід розуміти припущення про спосіб, умови, причини та суб'єкт порушення, що формується за наслідками виявленого відхилення параметрів функціонування об'єкту контролю від встановлених норм" [9, с. 24].

Варто зазначити, що до формулювання версії висувуються відповідні вимоги, адже її зміст має бути зрозумілим та вона має бути встановленому порядку доведена. Саме тому слід враховувати те, що: "Версія повинна не просто пояснювати вихідні дані, а й розкривати усі види зв'язків між ними. Зміст версії завжди ширший змісту вихідних даних, адже вона включає і припущення про факти, які ще не встановлені. Проте при цьому зміст вихідних даних повинен повністю вкладатися в зміст версії" [10, с. 64].

Побудова версії більшою мірою залежить від порушення бюджетного кодифікованого або фінансового законодавства, яке виступає основою для її побудови.

Варто додати, що певні фінансові порушення можна виявити за допомогою однієї гіпотези і, як наслідок, довести у спосіб подібної версії. Для забезпечення ефективності державного фінансового аудиту важливе значення відіграє класифікація порушень, адже її наслідки сприятимуть виокремленню типових (загальних) гіпотез, що має важливе практичне значення у контрольному процесі.

Певною основою для удосконалення кваліфікацій порушень, що можуть мати місце за результатами проведення різних форм державного фінансового аудиту може бути обрана класифікація за:

- юридичною підставою (договірні та позадоговірні);
- видом господарських правовідносин (організаційно-господарські, внутрішньогосподарські та господарсько-виробничі правопорушення);
- за видом відносин, що виникають у сфері господарювання (порушення податкових, фінансових, бюджетних, трудових відносин) [11, с. 194].

Зазначена класифікація має важливе значення для організації будь-якої форми державного фінансового аудиту, адже ідентифікація умов, за яких використовуються фінансові ресурси або державне майно, сприятиме:

- застосуванню методичних прийомів гіпотетичного методу (гіпотез та версій) для досягнення мети та виконання завдань державного фінансового аудиту;
- суттєвому скороченню часу як на виявлення порушень, так і загальної тривалості заходу контролю.

Досягнення бажаного, тобто такого стану, за якого всі можливі порушення будуть встановлені і описані у вигляді гіпотез та версій ймовірно може призвести до суттєвого зменшення кількості фінансових порушень під час проведення подальших контрольних заходів у одних і тих же суб'єктів господарювання або негосподарюючих суб'єктів. Однак, враховуючи людський фактор, тобто суб'єктивність у прийнятті управлінських рішень та їх виконанні, можна стверджувати, що завжди матимуть місце помилки, виявлення яких завжди буде необхідним, адже не завжди система внутрішнього контролю зможе їх мінімізувати.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Узагальнюючи результати дослідження доцільності та можливості імплементації гіпотетичного методу у праксеологію державного фінансового аудиту, слід відзначити, що застосування гіпотез та версій сприятиме оптимізації контрольного заходу за параметрами часу проведення та витрачання грошових коштів, а також посиленню превентивної функції державного фінансового аудиту.

Розбудова теорії гіпотез можливих порушень можлива лише за умови формування комплексної системи бюджетних та фінансових норм. Така система дозволить не тільки передбачати різні види відхилень від норм, а й передбачати способи вчинення бюджетних та фінансових порушень на теоретичному рівні й головне, — розробляти механізми їх запобіганню. Комплексне застосування гіпотез та версій державного фінансового аудиту є доцільним на організаційно-підготовчій та технологічній стадіях його проведення. Їх застосування сприятиме оптимізації процесу аудиту та забезпеченню його результативності. Відповідно, активна розумова діяльність спрямована на формулювання версій з метою виконання державним фінансовим аудитом його превентивної функції, забезпечуватиме комплексне дослідження встановленого бюджетного або фінансового порушення, забезпечення доказової бази з метою відшкодування завданих збитків, а також розробку заходів щодо усунення виявлених порушень та запобіганню їх виникненню у майбутньому, що у цілому буде сприяти забезпеченню ефективності державного фінансового аудиту.

Література:

1. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: монографія. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 312 с.
2. Державний фінансовий аудит: методологія та організація: монографія / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. — 319 с.
3. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України № 43. — 03.02.2016 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
4. Аналіз стану та динаміки діяльності Державної аудиторської служби України за 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>
5. Аналіз стану та динаміки діяльності Рахункової палати України за 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>
6. Бардаш С.В. Методологічні прийоми підвищення ефективності контрольного процесу / С.В. Бардаш // Вісник КНТЕУ. — № 5 (спецвипуск), 2008. — С. 257—265.
7. Трайтлі В.Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: сутність і відмінності від інспектування / В.Ю. Трайтлі [Електронний ресурс] // Наукові праці НДФІ. — 2012. — Вип. 2. — С. 146—156. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2012_2_17
8. Бардаш С.В. Гіпотеза як припущення про можливе господарське порушення у діяльності суб'єкта господарювання / С.В. Бардаш // Вісник НУВГтаП; Економіка. — Вип. № 4 (40). — Ч. 1. — 2007. — С. 18—26.
9. Бардаш С.В. Місцегіпотез та версій у контрольному процесі / С.В. Бардаш // Менеджмент: зб. наук. пр. — Вип. 9 / Голов. ред. А.І. Кредісов. — К., 2008. — С. 19—31.
10. Бардаш С.В. Роль та значення версії в теорії та практиці господарського контролю / С.В. Бардаш // Менеджмент: зб. наук. пр. — Вип. 8 / Голов. ред. А.І. Кредісов. — К., 2007. — С. 52—66.

11. Бардаш С.В. Класифікація господарських правопорушень / С.В. Бардаш // Вісник ДонНУЕТ. — Серія "Економічні науки". № 3 (36). — 2007. — С. 193—198.

References:

1. Bardash, S.V. (2008), Kontrol diyalnosti subyektiv hospodaryuvanya: hipotezu ta versiyi porushen [Control of business entities, hypotheses and versions disorders], Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.
2. Mnykh, E.V. Nykonovych, M.A. and Barabash, N.S. (2009), Derzhavnyj finansovyj audyt: metodolohiia ta orhanizatsiia [State financial audit: Methodology and Organization], Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.
3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "The provisions of the State Audit Service of Ukraine"", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 10 May 2016).
4. State Audit Service of Ukraine (2006—2015), "Analysis of the condition and dynamics", available at: <http://www.dkrs.gov.ua> (Accessed 10 May 2016).
5. Accounting Chamber of Ukraine (2006—2015), "Analysis of the condition and dynamics", available at: <http://www.ac-rada.gov.ua> (Accessed 10 May 2016).
6. Bardash, S.V. (2008), "Methodological techniques improve the efficiency of the control process", Visnik KNTU, vol. 5, pp. 257—265.
7. Traytli, V.U. (2012), "State financial audit of budget programs: the nature and differences of inspection", Naukovi pratsi NDFI, vol. 2, pp. 146-156, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2012_2_17 (Accessed 10 May 2016).
8. Bardash, S.V. (2007), "The hypothesis of a possible economic assumptions in violation of the entity", Visnik NUVH&P, vol. 4 (40), part 1, pp. 18—26.
9. Bardash, S.V. (2008), "Place of hypotheses and versions in control process", Menegment: zbirnik naukovuh prats, vol. 9, pp. 19—31.
10. Bardash, S.V. (2007), "The role and importance versions of the theory and practice of economic control", Menegment: zbirnik naukovuh prats, vol. 8, pp. 52—66.
11. Bardash, S.V. (2007), "Classification of economic offenses", Visnuk DonNUET, vol. 3 (36), pp. 193—198.

Стаття надійшла до редакції 26.05.2016 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Видання включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73