

ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ АУДИТУ ЯК ФОРМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

ШПИТКО Марія Михайлівна - завідувач сектору податкового консультування Навчально-практичного центру «Юридична клініка» Національного університету ДПС України

В статті проаналізовані історико-правові основи розвитку і становлення аудиту як форми фінансового контролю в Україні, визначені його особливості і пропонується напрямки подальшого удосконалення його правового регулювання.

Ключові слова: розвиток, становлення, державний фінансовий аудит, форма фінансового контролю.

Із здобуттям Україною незалежності та становлення її як самостійної правової держави розпочався новий етап розвитку фінансового законодавства, як результат бурхливого розвитку підприємництва; зміни джерел фінансових ресурсів, їх складу та структури; принципів кредитування та ціноутворення; появи великої кількості власників, тобто економічний розвиток держави в цілому. Відповідно позитивні зрушення, що відбувалися в країні стали результатом появи нових об'єктів державного фінансового контролю, які потребують належної уваги з боку держави.

Особливого значення у зв'язку з цим набуває функція фінансового контролю, що є запорукою ефективності проведення державних реформ та дієвим механізмом у боротьбі з правопорушеннями, забезпечує рівновагу та доцільність функціонування системи державного управління. Тому досить важливим першочерговим завданням держави у цьому напрямі є його посилення та вдосконалення.

Варто зазначити, що в більшості, термін «контроль» вітчизняними науковцями тлу-

мачиться дещо звужено, адже під ним розуміють перевірку, ревізію, що проводиться з метою встановлення фінансових правопорушень. А ось в європейському контексті, зокрема за твердженням Організації економічного співробітництва і розвитку, термін «контроль» – це процес, що забезпечує належні гарантії досягнення ефективності та результативності діяльності, надійності звітності та відповідності правовим та законодавчим нормам [20, р. 233].

У своїх працях Гаращук В.М., Бутинець Ф.Ф. фінансовий контроль трактують як спостереження з ціллю перевірки для протидії чомусь небажаному, або ж зіставлення чи протиставлення декількох тверджень [2, с. 68].

Аналізуючи визначення науковців, можна зробити висновок про багатогранність функцій контролю, однак його форми, які на той час існували (ревізія, перевірка) не відповідали тим характеристикам, що містяться у визначенні, були спрямовані на виявлення вже вчинених правопорушень, тобто про гарантії досягнення ефективності та результативності; вивчення причин виникнення правопорушень та їх протидію; своєчасне виявлення недоліків в облікових процесах; визначення достовірності фінансової звітності; забезпечення керівництва необхідною інформацією для підвищення ефективності функціонування системи фінансового контролю в ньому не йшлося, оскільки контрольні дії проводилися вже після факту порушення. Такий контроль

відповідав ознакам системи контролю радянського типу.

Відсутність вищезазначених особливостей державного фінансового контролю значно вплинули на становлення і розвиток його нової форми — аудиту, спрямованої на знищення радянських ознак, зменшення його фіскального характеру та нівелювання принципу «виявити та покарати», що є безперечно прогресивним явищем. Варто наголосити, що завдяки аудиту в Україні термін «контроль» починають розуміти не тільки як фіскальні заходи, а й як певні функції менеджменту — вміння управляти процесом, тримати ситуацію під контролем, щоб такі заходи не були застосовані.

Порівняно з періодом розвитку фінансового контролю та його форм, що сягає ще в радянський період, історія аудиту почалася значно пізніше, адже вперше це слово прозвучало в 1993 році із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» [12], в якому поняття «аудит» визначалось як 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.

Створення в країні аудиторських фірм мало на меті покласти початок впровадження економічних принципів фінансового контролю, що базується на договірних платних партнерських взаємовідносинах між аудиторами, підприємствами та організаціями, що перевіряються. З тих пір кожен рік додавав чогось нового до теорії та практики незалежного аудиту і збільшував престижність аудиторської професії в суспільстві. Потреби розвитку економіки, розширення міждержавного співробітництва в бізнесі привели до необхідності застосування Міжнародних стандартів аудиту як Національних стандартів аудиту [3, с. 163]. Однак з часом, попри стрімкий розвиток незалежної аудиторської діяльності, яка набула позитивної репутації, з'явилися фактори, що її пригальмували. Це насамперед недові-

ра громадськості до аудиторських фірм, що проводили контроль на платній основі та вплив підконтрольних суб'єктів на аудиторський висновок.

В цей же час форми контролю, які здійснювались органами державної влади не приносили ефективних результатів, адже відсутність контролю в процесі формування та прийняття державного бюджету призводило до нечітких формулювань його положень, частих змін у бюджетному законодавстві; відсутності публічної оцінки бюджетного управління на всіх рівнях відповідальності; слабкості профілактичної спрямованості державного фінансового контролю; відсутності у законодавстві жорсткої відповідальності за допущені зловживання і серйозні бюджетні правопорушення, а як наслідок — значних втрат бюджетних коштів.

Зазначені проблеми та досвід Франції, Нідерландів та країн Прибалтики в організації державного фінансового контролю спонукали керівництво Державної контрольно-ревізійної служби України (далі ДКРС), створеної в 1993 році як урядовий орган контролю, до застосування в своїй діяльності нових більш ефективних форм контролю. Відповідно до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [14], її традиційними формами контролю були ревізія та перевірки, які не спрямовані на попередження фінансових правопорушень, оперативне застосування коригуючих заходів у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювання через відповідний орган, визначений законом, внесення змін до чинних законодавчих і нормативно-правових актів. Вирішення цієї проблеми тривало до 2001 року, адже тільки у Бюджетному Кодексі України [1] з'явилася перша згадка про державний аудит, де, зокрема, зазначається, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів (ч. 1 ст. 26). Попри відсутність в Кодексі визначення аудиту, в ньому зазначені органи, що його здійснюють. Законодавець зазначив також, що розпорядники бюджетних коштів відповідають за організацію і стан внутрішнього фінансово-

го контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах (ч. 3 ст. 26). Законом передбачено: зовнішній контроль та аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ здійснюється, зокрема, і Головним контрольно-ревізійним управлінням України відповідно до його повноважень, визначених законом (ч. 4 ст. 26).

Важливу роль у формуванні нормативної бази відіграла Стратегія ДКРС в Україні на 2003–2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 р № 997 [19]. У цьому документі йдеться про «...впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей».

Плідним виявився і 2004 рік, адже прийняття Постановою Кабінету міністрів «Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» [8], що розширив повноваження КРУ та став основою для розробки Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Стажування за кордоном працівників ГоловКРУ сприяло розробці теоретико-методологічних засад здійснення в Україні аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, як ще одного виду аудиту, головним завданням якого визначено сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрігосподарського фінансового контролю. Правове закріплення засад та особливості проведення цього виду аудиту знайшли своє вираження у «Порядку проведення органами контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ» 2004 року [10], а необхідність його запровадження у практику діяльності ДКРС

була теоретично обґрунтована на науково-практичній конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження», яку 24 лютого 2005 року проведено ГоловКРУ за участю Міністерства фінансів, Державного казначейства, Науково-дослідного фінансового інституту при Мінфіні та ряду інших вищих навчальних і науково-дослідних закладів держави. Основним питанням конференції, за словами І. Б. Стефанюка, необхідність зміни ідеології та мети контролю, а саме: не знайти після закінчення бюджетного періоду якнайбільше порушень, коли збитки важко або і взагалі неможливо відшкодувати, а допомогти розпорядникам бюджетних коштів попередити їх або хоча б мінімізувати наслідки уже вчинених порушень. Таким чином, конференція сприяла створенню спільної думки щодо необхідності запровадження у бюджетній сфері нової менш фіскальної, але більш оперативної та партнерської форми контролю – фінансово-господарського аудиту [18].

Логічним продовженням історичного шляху аудиту стала реформа у сфері державного контролю, початком якої стало схвалення Кабінетом Міністрів України у 2005 році Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року зі змінами у 2011 році [6]. Відповідно до розділу V вище зазначеного документа були прийняті такі напрямки розвитку та удосконалення фінансового контролю у державному секторі:

- підготовка ГоловКРУ та Мінфіном за участю європейських експертів стандартів з внутрішнього аудиту та Кодексу етики внутрішнього аудитора;
- утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного комунального сектору з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит;
- проведення навчання працівників служб внутрішнього аудиту та підготовка викладачів (тренінги для тренерів) з внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародного досвіду;
- подальше навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів за участю підготовлених викладачів (тренерів);

- запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду;
- запровадження щорічного звітування про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- удосконалення методології та розроблення посібника з питань внутрішнього аудиту;
- створення Мінфіном та Держфінінспекцією єдиної бази даних внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору;
- підготовка пропозицій щодо здійснення у подальшому Держфінінспекцією централізованого внутрішнього аудиту.

Не менш важливим в цій концепції стало розмежування зовнішнього і внутрішнього аудиту. Так, відповідно Конвенції зовнішній державний аудит здійснює Рахункова палата України, а внутрішній аудит проводиться централізовано і децентралізовано, що дає можливість попередити вчинення помилок ще на стадії планування та порушенні виконання статей державного бюджету, а також виконує функцію забезпечення законності рішень держави, починаючи з бюджету місцевого рівня.

Важливим етапом для розвитку системи державного аудиту було внесення змін та доповнень до окремих нормативно правових актів. Зокрема, Головка КРУ України ініціювало схвалені Урядом 15 жовтня 2003 року зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955 «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» [7], яким вперше передбачалося планування аудитів ефективності.

15 грудня 2005 року Верховна Рада ухвалила Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» [13], яким передбачалося внесення значних змін до законів «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». В Законі, термін «державний аудит» вперше визначено як форму державного фінансо-

вого контролю, спрямованого на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, у статутному фонді яких частка державного майна перевищує 50 відсотків, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності.

Менше ніж за місяць після прийняття вище зазначеного Закону в редакції Закону «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» ревізію і перевірку було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування. Далі в результаті адміністративної реформи у 2010 році і саме Головне контрольно-ревізійне управління України було реорганізоване у Державну фінансову інспекцію України, а Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» отримав назву «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 02.12.2012. Аналіз цих законодавчих змін показав переміщення пріоритетів у контрольній діяльності, оскільки завдання ДФІ України були спрямовані на забезпечення ефективності використання ресурсів держави та їх збереження.

Зміни торкнулися також Закону «Про аудиторську діяльність», адже було скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби та встановлено, що Закон України «Про аудиторську діяльність» не поширюватиметься на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених на здійснення фінансового контролю, в тому числі у формі аудиту [11, с. 66-69].

І до Господарського кодексу України [4] були внесені доповнення, адже у статті 363 дано визначення та проведено паралель між поняттями «аудит» та «державний аудит» та зазначено органи, які уповноважені здійснювати дану форму контролю.

В Україні із 1996 року – моменту прийняття Закону України «Про Рахункову палату» [16] розвивається і зовнішній державний фінансовий контроль. Зовнішній він через те, що проводиться Рахунковою

палатою, яка в світі отримала статус Вищого органу фінансового контролю (ВОФК) та вирізняється незалежністю від інших органів державної влади. Рахункова палата України хоч і уповноважена здійснювати зовнішній державний контроль, однак статусу ВОФК так і не набула через недотримання принципу незалежності, що являється пріоритетним в діяльності ВОФК тощо.

В 2004 році Рахунковою палатою України був прийнятий Стандарт про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів [17], де зазначено правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAY. Прийняття цього документа стало поштовхом до врахування міжнародних норм при створенні національних.

Суттєві зміни в сфері фінансового контролю відбулися 07.02.2015 – Президентом України внесено проект Закону України «Про Рахункову палату» [15], мета якого полягає у приведенні Закону України «Про Рахункову палату» у відповідність із вимогами Конституції України, визначення її правового статусу, повноважень та порядку діяльності. Вже 07.04.2015 ч. 1 ст. 2 Закону було розширено повноваженнями Палати в частині здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України. На даний час Верховною Радою України прийнято новий Закон «Про Рахункову палату», в якому розширено принципи діяльності Рахункової палати наближені до Лімської декларації; визначено поняття «фінансового аудиту» та «аудиту ефективності» тощо.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що за період Незалежності України майже сформована нова форма державного фінансового контролю – державний аудит та його види. Незважаючи на безліч проблемних аспектів, сьогодні в державі створено органи, уповноважені на його проведення, але потребує удосконалення його нормативно-правова основа. Адже, як бачимо, Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних

коштів, державного і комунального майна» став основоположним нормативно-правовим актом стосовно запровадження нової форми державного фінансового контролю, бо саме з його прийняттям термін «державний фінансовий аудит» введено до норм чинного законодавства.

Таким чином, всі події, пов'язані з розвитком аудиту, в тому числі і вивчення зарубіжних матеріалів з цього приводу, вкотре наголошують на актуальності існування у фінансовій системі держави цієї форми контролю. Тому робота по удосконаленню правового регулювання аудиту і в подальшому потребує внесення змін до чинного законодавства, детальне виокремлення його видів та розробку стандартів щодо їх проведення, а також підготовка висококваліфікованих аудиторів, які зможуть забезпечити прозорість та результативність здійснення даної форми контролю.

Література

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Гаращук В. М. Контроль та нагляд в державному управлінні / В. М. Гаращук. – Х. : Фоліо, 2002. – С. 68.
3. Гордієнко Н. І., Харламова О. В. Карпенко М. Ю. Аудит, методика і організація: Навч. Посібник. У 2 частинах. Частина 1. – Харків : ХНАМГ, 2007. – С. 163 (452с).
4. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (Тлумачення від 15 травня 2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
6. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 №158-р. Опубліковано:Офіційний вісник України. – 2005. – №22. – Ст.1224.
7. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами: за-

АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано історико-правові засади розвитку та становлення аудиту як форми фінансового контролю в Україні, визначено його особливості та запропоновано напрямки подальшого вдосконалення його правового регулювання.

тверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>.

8. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>.

9. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п>.

10. Порядок проведення органами контролюно-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 (зі змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-п>.

11. Правовий статус аудиту в системі державного фінансового контролю // Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2008 – №54(3). – 181с. –С. 66-69.

12. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.

13. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефек-

SUMMARY

The historical and legal bases of development and formation of audit as a form of financial control in Ukraine, were analyzed in the article, its features were defined and directions of further improving its regulation were proposed.

тивного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15.12.2005 № 3202-IV-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

14. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

15. Про Рахункову палату : Проект закону України «від 7.02.2015 № 2072-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=2072&skl=9.

16. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

17. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та їх результатів» : затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05>.

18. Стефанюк І.Б. Аудит бюджетних установ – зелене світло. Від теорії до практики [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35439;jsessionid=6BD0A194A3F5EECBDBAEFDE53C8FAF39.app7:2>.

19. Стратегія діяльності державної контролюно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки: затверджена наказом міністерства фінансів від 26.11.2002 № 997 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/basene/ua-smemxe.htm>.

20. Modernising Government. The way forward. OECD. Grands-Augustins [Text]. – Paris : [s. n.], 2005. – 233 p.