

Ю.Б. Слободяник, д.е.н., доц.
Одеський національний економічний університет

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Аргументовано необхідність перегляду парадигми вітчизняної контрольної системи у напрямку розбудови державного аудиту, що є новим напрямом економічної науки і потребує системного підходу та відповідних теоретико-методологічних розробок.

Проаналізовано сучасні підходи до розуміння сутності державного аудиту. Порівняно особливості вітчизняної контрольної системи з контрольними системами зарубіжних країн. Визначено, що більшість розвинутих країн світу мають систему контролю державних фінансів, що складається з державного внутрішнього фінансового контролю (по лінії уряду) і державного аудиту (по лінії парламенту).

Досліджено основні елементи теорії державного аудиту. Надано визначення державного аудиту як виду контролю. Визначено основні функції та завдання, сформульовано предмет і об'єкти державного аудиту, охарактеризовано його суб'єкти.

Обґрунтовано поділ принципів державного аудиту на основоположні та методологічні.

Сформульовано напрями подальшого розвитку теорії державного аудиту.

Ключові слова: державний аудит; суспільні ресурси; теорія державного аудиту.

Постановка проблеми. Сучасна правова держава має бути відкритою для суспільного контролю, оскільки підзвітність влади громадянам країни є наріжним каменем демократії. Прозорість, відкритість і підзвітність державних органів суспільству забезпечує законність та ефективність їх дій.

Існування в Україні розгалуженої, малоефективної та нескоординованої системи контролюючих органів обумовлене тим, що вітчизняна система контролю державних фінансів не була перебудована кардинально. Пряме запозичення міжнародного досвіду без належної адаптації та без урахування національних особливостей контрольної системи, частковість

реформ, які не мали системного характеру, не принесли значного успіху. Втім система державного контролю має виходити з інтересів громадськості, ставити владні органи і окремих чиновників під контроль суспільства, забезпечувати незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі. Цьому сприятиме розвиток в Україні визнаного у світі інституту державного аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам реформування вітчизняної системи контролю державних фінансів присвячені публікації таких авторів, як М.Базась, С.Бардаш, І.Басанцов, Л.Дікань, І.Дрозд, Н.Дорош, Є.Калюга, В.Максімова, В.Немченко, О.Петрик, О.Редько, В.Симоненко, І.Стефанюк, Л.Сухарева, І.Чумакова, В.Шевчук та ін.

Разом з тим, на сьогоднішній день у вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод тощо. Аудит державного сектору та державний фінансовий контроль безумовно пов'язані один з одним, але цей взаємозв'язок, як і зміст терміна «державний аудит», до цих пір залишаються нерозкритими. Водночас правильно застосовувана термінологія, сформульовані принципи діяльності, об'єкт і предмет, науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту дозволять визначити склад і структуру контролюючих органів, їх функції, завдання, повноваження, об'єкти контролю, методики перевірки, показники оцінки ефективності аудиту, зокрема при розробці нормативно-правових актів.

Зазначене викликало необхідність перегляду парадигми вітчизняної контрольної системи у напрямку розбудови державного аудиту, що є новим напрямом економічної науки і потребує системного підходу та відповідних теоретико-методологічних розробок.

Викладення основного матеріалу. Сучасний період трансформації системи контролю державних фінансів в Україні багато в чому обумовлений особливостями контрольної системи, що дісталася у спадок від колишнього СРСР. Майже повна відсутність приватної власності у СРСР не сприяла розвитку

незалежного аудиту, як це відбувалося у зарубіжних країнах. Фінансовий контроль єдиного власника – держави – розвивався за загальними тенденціями, удосконалювався, набував певних рис незалежності. Державні контрольні органи фактично були представниками власника, проводили тотальний контроль усіх економічних суб'єктів і цього було достатньо. Саме тому такий контроль отримав назву «державний фінансовий контроль» (ДФК).

Вказані особливості в подальшому значно вплинули на становлення і розвиток аудиторської діяльності як у приватній, так і у державній сферах. Об'єктивна відсутність потреби в інших видах контролю не сприяла розвитку не лише практики, але й теорії аудиту. А це призвело до ситуації, коли після проголошення незалежності і переходу на ринкові умови господарювання вітчизняні фахівці у галузі контролю виявилися неготовими до впровадження у практику нових його видів і форм. Віддаленість від світових процесів у галузі контролю не дозволила належним чином сприймати здобутки провідних зарубіжних спеціалістів і скористатися досвідом інших країн у цій сфері. Наслідком стала затримка вітчизняних теоретичних розробок у галузі контролю і аудиту, які випереджала законодавча практика.

Тривалий період розвитку системи контролю державних фінансів в Україні за радянських часів характеризується низкою позитивних і негативних аспектів. Позитивні риси полягають у спрямованості контролю на максимальну дієвість і ефективність, у його плановості. Недоліком є відсутність узгодженості функціонування численних контролюючих органів, що заважає оперативності та результативності контрольної-ревізійної роботи в цілому.

Системи контролю державних фінансів зарубіжних країн розвивалися еволюційним шляхом у напрямку розширення зовнішнього незалежного контролю. Побудова демократичних суспільств на засадах сталого розвитку вимагала відповідних змін і у контрольних системах держав. Після Другої світової війни було покладено початок заснуванню міжнародних організацій, що об'єднують вищі контрольні органи різних країн, а також розробці стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації.

Виникнення таких об'єднань значно вплинуло на сучасну історію розвитку державного аудиту, адже виявило синергійний ефект – поєднання зусиль багатьох держав, обмін кращим досвідом між ними дозволили удосконалити контрольні системи учасників з найменшими втратами і в коротші терміни.

Головним фундатором об'єднання вищих органів контролю державних фінансів країн-членів ООН стала Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), що була заснована у 1953 р. [5]. Основним завданням INTOSAI є надання державним аудиторам усього світу можливості обміну інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері державного аудиту та застосування професійних стандартів і кращої методології, що становить спільний інтерес. INTOSAI декларує сприяння ефективному державному управлінню шляхом заохочення вищих органів державного аудиту до підтримки урядів у вдосконаленні їх діяльності, підвищенні прозорості бюджетної сфери, забезпеченні підзвітності, боротьбі з корупцією, сприянні кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь нації.

Сьогодні практично у кожній країні є вищий орган державного аудиту, що призначений для підтримки конституційного поділу обов'язків між урядом і парламентом. Зазвичай він формується відособлено від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади. У демократичних країнах його незалежність завжди гарантується законом, оскільки аудит державних фінансів допомагає забезпечувати демократичний контроль і сприяти ефективному та надійному державному управлінню.

Більшість розвинутих країн світу мають систему контролю державних фінансів, що складається з державного внутрішнього фінансового контролю (по лінії уряду) і державного аудиту (по лінії парламенту). Цілі здійснення внутрішнього контролю і зовнішнього аудиту принципово різняться, що впливає на їх організацію, методіку проведення і результати. Відповідно внутрішній фінансовий контроль спрямований на забезпечення самоконтролю органів виконавчої влади – перевірку законності, цільового та ефективного використання бюджетних ресурсів.

Державний аудит відповідає принципам незалежності та об'єктивності, доводить незаангажовану інформацію до громадськості, що забезпечує контроль суспільства за станом державного управління. Саме тому державний аудит не може бути підпорядкований органам виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами.

Початок 2000-х рр. охарактеризувався зміною підходів до організації державного аудиту, що супроводжується оновленням повноважень вищих контрольних органів багатьох країн, переорієнтацією їх на здійснення державного аудиту. На порядок денний постали стратегічні завдання вищого органу державного аудиту – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління. Основними вимогами стало залучення широких кіл громадськості до контролю за діяльністю урядів, підзвітність органів державної влади суспільству, прозорість їх діяльності та відповідальність. Крім того, відбулося розширення кола підконтрольних суб'єктів, що містить не лише державні установи та підприємства, а й приватних суб'єктів господарювання. Глобалізаційні процеси сприяли напрацюванню і широкому застосуванню міжнародних стандартів обліку, звітності й аудиту, що вплинуло і на необхідність уніфікації форм, методів і прийомів у сфері контролю державних фінансів.

Розвиток державного аудиту в Україні розпочався із заснуванням у 1996 р. Рахункової палати, що стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів. Проте вперше термін «аудит» у сфері державних фінансів було застосовано лише у 2001 р. у Бюджетному Кодексі, у статті 26 якого зазначалося, що зовнішній контроль та аудит фінансової й господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, що визначені законом [2].

І лише в результаті прийняття у 2005 р. Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального

майна» було дано офіційне трактування терміна «державний фінансовий аудит» та скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби, а також встановлено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюватимуться на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту [3]. Зрештою чинна редакція Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII легітимізувала використання терміна «аудит» стосовно державної сфери [4].

Зауважимо, що з самого початку застосування терміна «державний аудит» не сприймалося професійною спільнотою аудиторів. Пояснюється це тим, що насправді незалежну оцінку ефективності використання державних ресурсів можуть надати лише органи, що мають функціональну, організаційну та фінансову незалежність по відношенню до об'єкта перевірки. Незалежність державних органів, що мали проводити державний аудит, у цьому сенсі уявлялася неможливою.

Наразі Україна є постійним членом INTOSAI і має дотримуватися вимог декларацій та інших документів, на які спирається ця організація у своїй роботі. Разом з тим, щодо сфери зовнішнього аудиту діяльності органів влади з управління суспільними ресурсами, замість усталеного у світовій практиці терміна «аудит» в українській – вживається термін «контроль». На нашу думку, таке «вільне» використання зазначених понять не дозволяє зрозуміти принципову різницю між контролем, що здійснюється державою (так званим самоконтролем держави), і контролем суспільства за діяльністю держави.

Термін «аудит» не лише має інше походження – він, порівняно з терміном «контроль», звучить менш імперативно. Застосування і розуміння терміна «контроль» тісно пов'язане з уявленнями про ієрархію відносин – підпорядкованість об'єкта контролю контролюючому органу, що має більші повноваження і володіє засобами владного примусу. Водночас термін «аудит» у людській свідомості пов'язаний з поняттям незалежності, доброзичливості, відкритості, добровільної підзвітності тощо.

На наш погляд, найбільш влучно особливості державного аудиту відображає точка зору Т.В. Антіпової, яка зазначає, що між термінами «державний фінансовий контроль» і «державний аудит» різниця така сама, як між поняттями «право сили» і «сила права». При цьому державний аудит заснований не на силі примусу, а на відкритості, об'єктивності, прозорості діяльності, тобто на «силі права» [1].

Історія розвитку контролю державних фінансів підтверджує, що в різні часи існував зв'язок між фінансовим контролем, державним фінансовим контролем і державним аудитом. Виникнення контролю державних фінансів пов'язане, в першу чергу, з об'єктивними потребами суспільства (навіть нерозвинутого стародавнього) мати якомога більш повну і достовірну оцінку тих подій, що відбуваються в різних сферах його життя – економічній, політичній, соціальній тощо, а також якості державного управління. З плином часу, зі змінами форм державного устрою ці потреби лише зростають. Поява суспільств, де превалює приватна форма власності, нічого не змінила в цьому сенсі. Доки існують держави, доти буде існувати потреба громадськості контролювати діяльність владних органів. Тому проблеми державного аудиту сьогодні розглядаються представниками різних наук – бухгалтерами, фінансистами, економістами, правознавцями, державознавцями, соціологами та ін.

Державний аудит у сучасному його розумінні виходить за межі контролю державних фінансів, охоплює не лише фінанси держави, але й інші економічні ресурси суспільного значення, а також поширюється в окремих випадках і на фінанси економічних суб'єктів (у т. ч. домогосподарств). Саме тому є безпідставним отождошення державного фінансового контролю і державного аудиту чи визнання останнього однією з форм ДФК.

Враховуючи викладене вище, висловимо власну точку зору на розуміння сутності поняття «державний аудит». Отже, *державний аудит – це вид контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям.*

Суспільні ресурси враховують не лише державний бюджет і ресурси, вироблені за рахунок його коштів, але й інші види національних ресурсів (матеріальні, природні, трудові, інформаційні, інтелектуальні та ін.), що мають суспільне значення. Наприклад, цільове використання і ефективність розподілу отриманої міжнародної гуманітарної допомоги потребує незалежної незаангажованої зовнішньої оцінки, оскільки зачіпає інтереси всього суспільства (або значної його частини), хоча і не стосується бюджету країни.

Зауважимо також, що стосовно смислової наповнюваності терміна «державний аудит», необхідно розрізнити державний аудит як суспільний інститут (сукупність норм, правил і відносин), як вид професійної діяльності та як процес здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку.

На практиці сутність державного аудиту проявляється через його функції. Оскільки державний аудит виконує особливу місію в суспільстві, то його основною функцією є забезпечення прозорості системи державного управління. Розкриватись ця функція буде за допомогою інших (табл. 1).

Основні завдання державного аудиту полягають у:

- виявленні незаконних, неефективних, нерезультативних і недоцільних операцій з суспільними ресурсами;
- встановленні причин помилок і порушень, наданні рекомендацій щодо уникнення їх у майбутньому;
- забезпеченні прозорості і доступності для громадськості інформації про державний і місцевий бюджети, операції з іншими суспільними ресурсами;
- сприянні підвищенню ефективності операцій з суспільними ресурсами держави тощо.

Важливим для теорії державного аудиту є визначення його предмета і об'єкта. У загальному розумінні предметом дослідження є точка зору, з якої дослідник познає цілісний об'єкт, виділяючи при цьому ключові, найбільш істотні ознаки об'єкта. У філософській трактовці предмет пізнання являє собою сукупність властивостей – зв'язків і законів, що вивчаються даною наукою й отримали вираження в певних логічних і знакових формах. Цим предмет пізнання

відрізняється від об'єкта пізнання, що існує незалежно від суб'єкта, який пізнає, – в природі, людині або суспільстві.

Таблиця 1

Основні функції державного аудиту

Назва функції	Зміст функції
Контрольна	Перевірка формування, розподілу і використання суспільних ресурсів відповідно до конституційних норм, попередження можливих помилок і неправомірних дій, що перешкоджають розвитку суспільства, захист публічних інтересів у раціональному використанні суспільних ресурсів
Інформаційно-аналітична	Інформування громадськості про достовірність відомостей щодо управління суспільними ресурсами, збирання, обробка та оцінка регулярної аналітичної та оглядової інформації з найважливіших питань державного управління, підготовка аналітичних матеріалів з актуальних проблем стану і розвитку системи державного управління з метою прийняття відповідних управлінських рішень
Соціальна	Забезпечення ефективного і справедливого розподілу і використання суспільних ресурсів, підтримки розвитку суспільства відповідно до визначених пріоритетів і цілей
Превентивна	Сприяння усуненню виявлених контрольною системою помилок і порушень, дослідження причин і умов їх виникнення, запобігання їх настанню у майбутньому з метою забезпечення збереження суспільних ресурсів
Стимулююча	Сприяння створенню умов для дотримання органами державного управління вимог законодавства у сфері формування, розподілу і використання суспільних ресурсів, формування свідомого ставлення громадськості до результатів державного аудиту
Прогностична	Стратегічне і оперативне планування та координування розвитку системи державного управління на основі аналізу й оцінки фактичних результатів державного аудиту

Відмінність предмета від об'єкта пізнання полягає також у тому, що один і той самий об'єкт може вивчатися багатьма науками, кожна з яких обов'язково має свій особливий предмет пізнання. Закони розвитку об'єктів, наукові гіпотези і теорії складають основні характерні риси предмета пізнання на теоретичному рівні. У методології наукової діяльності об'єкт дослідження визначається як та частина об'єктивної реальності, що протистоїть суб'єкту, який пізнає.

Особливості державного аудиту як виду контролю, його роль і функції впливатимуть на визначення його предмета. Отже, *предметом державного аудиту* є інформація про господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів та господарську діяльність учасників відносин у сфері господарювання, які беруть участь у формуванні, розподілі та використанні суспільних ресурсів, що розглядається з погляду законності, достовірності, доцільності та ефективності.

Таке визначення предмета державного аудиту відповідає філософському розумінню предмета пізнання, оскільки відображає сукупність досліджуваних властивостей (законність, достовірність, доцільність і ефективність), що отримали вираження в певних логічних і знакових формах (інформація про господарське забезпечення та господарську діяльність). Крім того, формулювання враховує особливості вітчизняного законодавчого визначення діяльності органів державної влади, державних установ і організацій та інших суб'єктів господарювання відповідно до Господарського кодексу України.

Агрегованим об'єктом державного аудиту є суспільні ресурси, господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів, господарська діяльність учасників відносин у сфері господарювання, які беруть участь у формуванні, розподілі та використанні суспільних ресурсів, та її наслідки.

Основними об'єктами державного аудиту є:

- виконання державного (місцевого) бюджету;
- використання суспільних ресурсів (майно, природні ресурси, інтелектуальні права, права власності);
- використання державних (публічних) фінансових ресурсів (кошти державного бюджету, місцевих бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів);

- адміністративна діяльність органів влади;
- діяльність стратегічних господарських комплексів (військова промисловість, видобуток корисних копалин, транспорт, зв'язок тощо);
- використання державної власності;
- виконання бюджетних програм;
- виконання міжнародних договорів;
- використання міжнародної фінансової допомоги;
- розподіл міжнародної гуманітарної допомоги;
- розробка стратегії розвитку країни тощо.

З розвитком державного аудиту відбуватиметься і розширення його об'єктів, що враховуватимуть не лише державні, а й інші суспільні ресурси – матеріальні, інтелектуальні, природні, інформаційні тощо.

Суб'єкти державного аудиту також потребують чіткого визначення, оскільки через неправильне їх розуміння виникають розбіжності у визначенні терміна «державний аудит», а також його видів, форм, методів тощо. Основоположним є підхід, за якого дослідники вважають державним контролем, що здійснюється виключно державними органами. Виходячи з такої аргументації, суб'єктом державного контролю (державного фінансового контролю) науковці визначають:

- державу як сукупність державних органів;
- органи державної влади і управління, які є ініціаторами та виконавцями даного контролю;
- контрольні органи виконавчої влади, органи парламентського контролю, незалежні органи фінансового контролю; загальнофункціональні, спеціалізовані загальної компетенції і обмеженої компетенції, внутрішньовідомчі контрольні органи.

Разом з тим, суб'єкт контролю не можна вважати сталим, оскільки предмет його діяльності – об'єкт контролю – знаходиться в постійній динаміці. У сфері державного аудиту, зважаючи на тривалий міжнародний досвід, суб'єктами можуть бути не лише спеціальні державні органи. Міжнародна практика державного аудиту допускає, крім вищих органів державного аудиту і органів внутрішнього державного фінансового контролю, залучення до його проведення незалежних

аудиторських компаній, яким делегується повне або часткове виконання завдань аудиту. Крім того, існує практика проведення міждержавних аудитів.

Враховуючи зазначене, *суб'єктами* державного аудиту є безпосередньо його ініціатор – вищий орган державного аудиту і виконавці – державні аудитори, незалежні аудитори та експерти (фахівці з питань, що підлягають державному аудиту). При цьому ініціатором проведення державного аудиту завжди буде вищий орган державного аудиту. Виключно ініціатор державного аудиту визначає умови і порядок залучення тих або інших виконавців залежно від завдань, форми та істотних обставин конкретного державного аудиту. Виконавцями державного аудиту можуть бути не лише державні аудитори, а й на договірних засадах – незалежні аудитори та експерти.

Виходячи зі специфіки державного аудиту як виду контролю, визначимо його принципи, поділивши їх на основоположні (теоретична складова) та методологічні (принципи проведення та організації). При цьому основоположні принципи відбивають сутність державного аудиту як суспільного явища, а методологічні – є основою його практики (табл. 2).

Таблиця 2

Принципи державного аудиту

Основоположні принципи державного аудиту	Методологічні принципи державного аудиту
1	2
Незалежність	Загальні принципи: – етика і незалежність; – професійне судження, належна обережність і скептицизм; – контроль якості; – аудиторські групи та навички; – аудиторський ризик; – сутєвість; – документація; – комунікація
Об'єктивність	
Системність	
Комплексність	
Компетентність	

1	2
Гласність	<i>Принципи, пов'язані з процесом державного аудиту:</i> – планування аудиту; – проведення аудиту; – звітність і реалізація матеріалів аудиту
Ефективність	

Принципи об'єктивності, компетентності та гласності тісно пов'язані з методологічними принципами організації та проведення державного аудиту, проте відображають саме сутність державного аудиту як галузі наукових знань і теоретичного пізнання.

Висновки. Підсумовуючи викладене, зауважимо, що подальший розвиток теорії державного аудиту дозволить розв'язати низку проблемних питань, зокрема:

– на законодавчому рівні визначити і розмежувати поняття «державний контроль», «державний аудит», «державний фінансовий контроль», «державний внутрішній фінансовий контроль»;

– розробити сучасну наукову концепцію системи контролю державних фінансів з метою покладення її в основу законодавчих і нормативних актів;

– науково обґрунтувати методичну базу державного аудиту з урахуванням міжнародних стандартів ISSAI [6];

– розробити і впровадити в роботу вищого органу державного аудиту політику конфіденційності даних; політику уникнення конфлікту інтересів; методичні рекомендації щодо проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності в різних сферах; методичні рекомендації щодо підготовки і оформлення аудиторських звітів тощо.

Список використаної літератури:

1. *Антипова Т.В.* Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств : дис. ... д-ра. экон. наук : 08.00.12 / *Антипова Татьяна Валентиновна.* – М., 2008. – 380 с.

2. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37. – Ст. 189.
3. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
4. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
5. International Organization of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/about-us.html>.
6. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.

СЛОБОДЯНИК Юлія Борисівна – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- аудит;
- державний аудит;
- фінансова звітність.

E-mail: Yslobodyanik@yandex.ua.

Стаття надійшла до редакції 28.07.2015.