

УДК 657.6331

КЛАСИФІКАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЯК СКЛАДОВОЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Ю.О. Лядова, к.е.н., доцент

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, Харків, Україна

Лядова Ю.О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю.

У статті розглянуто теоретичні аспекти проблеми класифікації державного аудиту як складової державного фінансового контролю. Запропоновано удосконалену класифікацію державного аудиту, яка враховує види державного аудиту (внутрішній та зовнішній) і форми державного аудиту, що в свою чергу об'єднуються в три групи (фінансовий аудит, аудит ефективності та операційний аудит). Запропонована класифікація є змістовною і може застосовуватися в діяльності контролюючих органів України.

Ключові слова: державний аудит, державний фінансовий контроль, фінансовий аудит, аудит ефективності, операційний аудит

Лядовая Ю.А. Классификация государственного аудита как составляющей государственного финансового контроля.

В статье рассмотрены теоретические аспекты проблемы классификации государственного аудита как составляющей государственного финансового контроля. Предложена усовершенствованная классификация государственного аудита, которая содержит виды государственного аудита (внутренний и внешний) и формы государственного аудита, что в свою очередь объединяются в три группы (финансовый аудит, аудит эффективности и операционный аудит). Предложенная классификация является содержательной и может применяться в деятельности контролирующих органов Украины.

Ключевые слова: государственный аудит, государственный финансовый контроль, финансовый аудит, аудит эффективности, операционный аудит

Liadova Yu.O. The classification of state audit as a part of state financial control.

The article deals with theoretical aspects of the problem of classification of state audit as a part of state financial control. The article proposes the improved classification of state audit which includes types of state audit (internal and external) and forms of state audit, which, in their turn, can be combined into three groups (financial audit, efficiency audit and operational audit). The proposed classification is substantial and can be used by the controlling bodies of Ukraine.

Keywords: state audit, state financial control, financial audit, efficiency audit, operational audit

В сучасних умовах стрімкого реформування системи державного фінансового контролю (далі – ДФК) України важливе місце займає впровадження та розвиток державного аудиту. Саме ця складова державного фінансового контролю є найбільш значущою в сфері бюджетного управління, адже державний аудит є своєрідним інструментом регулювання бюджетних відносин стосовно використання бюджетних коштів на різних рівнях управління (внутрішньому та зовнішньому). Органами, що впроваджують державний аудит в практику бюджетного управління є Рахункова палата України (зовнішній державний аудит) та Державна фінансова інспекція України (орієнтир на внутрішній державний аудит). Враховуючи специфіку завдань, порядок їх вирішення та механізм реалізації результатів контрольних заходів зазначеними органами, можна наголошувати про існування різних видів і форм державного аудиту, чіткого законодавчого регламентування яких на сьогодні, на жаль, не здійснено. Зважаючи на це, першочерговим завданням розвитку державного аудиту як складової ДФК в Україні є вирішення питань теорії державного аудиту, зокрема уточнення його класифікації, що і визначає вчасність та актуальність теми наукової праці.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Слід відмітити, що в сучасному науковому середовищі теоретичні аспекти державного аудиту як складової ДФК досліджуються досить широко. Серед науковців особливо значущими в цій сфері є праці Л.В. Дікань, Е.М. Дусаєвої, Ж.А. Жирної, І. Іванової, Є.М. Мних, М.О. Никонович, В.В. Немченко, Ю.Б. Слободяник, С.В. Степашина, О.А. Скорби, Д. Шевчука та ін. Проте, незважаючи на значний масив робіт, серед науковців відсутнє єдине бачення класифікації державного аудиту. Слід відмітити, що питання класифікації державного аудиту висвітлюються однобічно, переважна більшість науковців погоджуються з нормами законодавства вітчизняного чи міжнародного, або взагалі на досліджують теорію державного аудиту у зазначеному аспекті.

Метою статті є теоретичне обґрунтування класифікації державного аудиту як складової державного фінансового контролю шляхом дослідження нормативно-правового забезпечення

державного аудиту, узагальнення наукових праць та їх критичного аналізу.

Задля досягнення поставленої мети в статті проаналізовано вітчизняні та міжнародні нормативно-правові документи у сфері державного аудиту; узагальнено погляди вчених щодо питань класифікації державного аудиту з наданням їх критичного аналізу; запропоновано власну класифікацію державного аудиту як складової державного фінансового контролю за видами і формами.

Виклад основного матеріалу дослідження

Державний аудит є одним із головних напрямків роботи контролюючих органів у рамках державного фінансового контролю. Поряд із традиційною ревізією, що має фіскальний характер, державний аудит забезпечує не лише виявлення порушень у бюджетному процесі, а й їх попередження та запобігання у майбутньому. В залежності від мети, завдань, предметної області перевірки державний аудит проводять у різних

напрямах. До того ж розрізняють внутрішній аудит в державному секторі та державний фінансовий аудит. Так, за даними роботи Державної фінансової інспекції України (далі – ДФІ) впродовж 2014 року внутрішній аудит в державному секторі був представлений фінансовим аудитом та аудитом відповідності, а також аудитом ефективності, а от державний фінансовий аудит – аудитом виконання місцевих бюджетів, аудитом виконання бюджетних програм та аудитом діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, про що свідчать статистичні дані, отримані зі звітів ДФІ за відповідний період [1, 2]. На рис. 1 (а) наведено кількість проведених внутрішніх аудитів в державному секторі впродовж 2014 року. На рис. 1 (б) наведено кількість проведених державних фінансових аудитів ДФІ України за різними напрямами впродовж 2014 року.

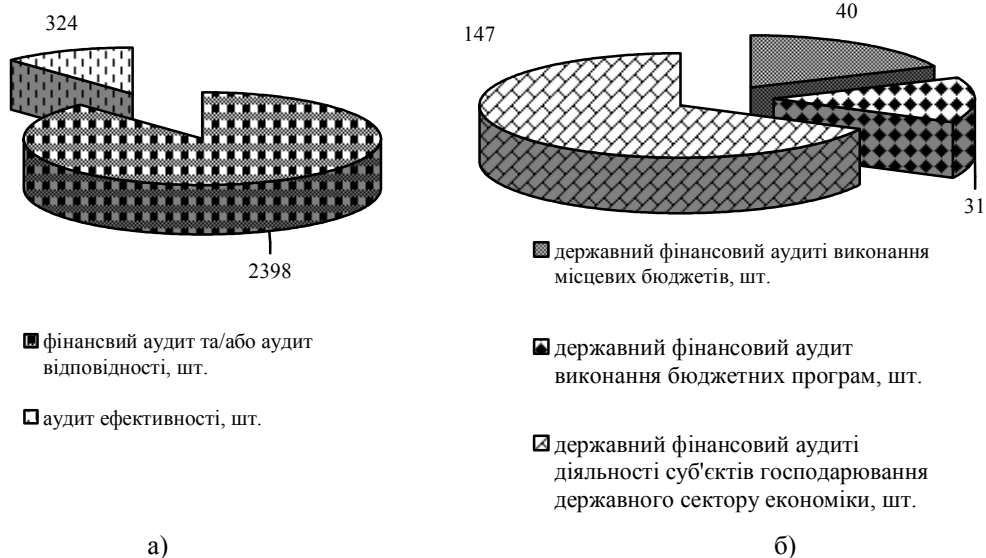


Рис. 1. а – кількість проведених внутрішніх аудитів в державному секторі впродовж 2014 року (за даними [2]); б – кількість проведених державних фінансових аудитів ДФІ України за різними напрямами впродовж 2014 року (за даними [1])

Отже, контролюючи органи звітуючи про державний аудит, наводять такі напрямки: стосовно внутрішніх аудитів – фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит ефективності, стосовно державних фінансових аудитів: аудит виконання місцевих бюджетів, аудит виконання бюджетних програм та аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Але зазначені напрямки державного аудиту є загальними і враховують не всі ознаки перевірки, зокрема не враховують періодичність, об'єкти, предметну область тощо.

За результатами дослідження нормативно-правової бази у сфері державного фінансового контролю виявлено декілька підходів до класифікації державного аудиту, зокрема виділено «види» і «форми» державного аудиту. При чому види і форми в деяких документах представлені одними і тими ж назвами, що само по собі призводить до виникнення колізій не лише в теорії, а й в правому аспекті. У таблиці 1 наведено узагальнення результатів аналізу класифікації державного аудиту у міжнародних та вітчизняних нормативно-правових актах.

Таблиця 1. Узагальнений аналіз класифікації державного аудиту у міжнародних та вітчизняних нормативно правових актах

Назва	Нормативно-правові документи												
	БК [3]	ГК [4]	Концепція [5]	Закон [6]	Стандарти ВА [7]	Стратегія [8]	Постанова №1017 [9]	Постанова №361 [10]	Постанова № 698 [11]	Постанова р. N 100 [12]	Постанова № 214 [13]	Стандарти INTOSAI [14]	ISSAI 100 [14]
Аудит адміністративної діяльності												+	
Аудит відповідності					+								+
Аудит державного сектору													+
Аудит державних фінансів												+	
Аудит економічної діяльності												+	
Аудит ефективності					+		+					+	+
Аудит результативності												+	
Внутрішній аудит	+		+	+	+	+				+			
Державний фінансовий аудит	+	+		+									
Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм							+						
Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів									+				
Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання								+					
Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій										+			
Зовнішній аудит	+		+	+									
Операційний аудит										+			
Фінансовий аудит					+							+	+
Фінансово-господарський аудит													

Отже, за даними табл. 1 можна зробити висновок про наявність в міжнародному та вітчизняному законодавстві досить широкого різноманіття видів і форм державного аудиту, які не узагальнено за певними класифікаційними ознаками. До того ж в жодному з досліджених нормативно-правових документів не виявлено чіткого розмежування видів і форм державного аудиту, а от щодо напрямів його здійснення, то в Стандартах внутрішнього аудиту містяться наступні положення:

Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності:

- оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності);
- оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітно-

сті, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);

- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності) [7].

Звідси, можна зробити висновок, що державний аудит, зокрема внутрішній, як різновид державного аудиту, проявляється у наступних формах – аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності.

Сутність та цільова спрямованість зазначених форм визначено стандартами аудиту INTOSAI (п. 25 ISSAI 100) [14]. Стандарт ISSAI 100 дає наступні визначення цим видам аудиту:

- фінансовий аудит (financial audit) спрямований на перевірку того, наскільки представлена фінансова інформація повно та достовірно відображена у фінансовій звітності аудированої організації та відповідає чинному законодавству. Здійснюється шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів для висловлення аудитором думки про те, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок.

- аудит ефективності (performance audit) зосереджений на тому чи діють посередники, програми й організації відповідно до принципів економії та ефективності і чи існує можливість для поліпшення. Діяльність оцінюється за допомогою відповідних критеріїв і аналізуються інші проблеми. Метою є отримання відповідей на ключові питання аудиту та забезпечення (надання) рекомендацій щодо їх поліпшення;
- аудит відповідності (compliance audit) направлений на перевірку того, наскільки певний предмет відповідає повноваженням, визначеним як критерій. Аудит відповідності здійснюється шляхом оцінки того, наскільки діяльність, фінансові операції та інформація в істотних аспектах відповідають повноваженням тих, хто управляє аудированою організацією [14].

Важливо відмітити, що фінансовий аудит і аудит відповідності з 2013 року, згідно зі змінами, внесеними в ISSAI 100, почали розглядати відокремлено, тоді як на практиці їх можна застосовувати комплексно, адже до об'єктів зазначених видів аудиту відноситься дослідження фінансово-господарської діяльності організації.

Проте фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності в стандартах визначено як види державного аудиту. Такий підхід є дискусійним і, на думку автора, не досить логічним.

Проблемою є те, що в деяких нормативно-правових актах схожі напрями державного аудиту названі по-різному, хоча за сутнісним змістом такі напрями державного аудиту є однаковими. Так, наприклад, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм здійснюється за тими ж принципами і підходами, що і аудит ефективності, а державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ є фінансово-господарським аудитом або взагалі фінансовим.

Таке дублювання можна пояснити відсутністю в нормативно-правовій базі чіткого розмежування видів і форм державного аудиту.

На сьогодні в міжнародному та національному законодавстві, а також серед українських та російських науковців можна виділити два основні погляди стосовно класифікації державного фінансового аудиту на «види» і «форми». Так, зокрема Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту ISSAI, Стандарти з аудиту державних фінансів INTOSAI, деякі фахівці визначають види державного аудиту, до яких переважно відносять: фінансовий аудит, аудит ефективності і аудит відповідності [7; 14; 15; 16]. Проте дана позиція є суперечливою, адже як економічна категорія поняття «вид» — це класифікаційна одиниця у систематиці, яка об'єднує розряд предметів і явищ з однаковими ознаками, що належать до загального розряду [17]. В даному випадку об'єднавчою класифікаційною

одиницею є система ДФК. Тому видами ДФК справедливо буде вважати внутрішній державний фінансовий контроль і зовнішній державний фінансовий контроль. Беручи за основу дане міркування, до видів державного аудиту, на думку автора, доцільно віднести внутрішній державний аудит і зовнішній державний аудит. Важливо відмітити, що саме суб'єкти державного фінансового контролю та цільова спрямованість їх контрольної діяльності лежать в основі такої позиції. Зовнішній державний аудит здійснюють органи зовнішнього фінансового контролю (в Україні — це Рахункова палата України), а внутрішній державний аудит здійснюється спеціалізованими органами (в Україні — це Державна фінансова інспекція, її територіальні органи, а також відділи внутрішнього аудиту).

Другий погляд полягає в тому, що, враховуючи подане у великому економічному словнику тлумаченням терміна «форма» як способу здійснення якої-не-будь дії [17], формами державного аудиту доцільно вважати державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання, державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, аудит оцінки ефективності, аудит управління та інші, що представлені в нормативно-правових актах України, а також в працях вітчизняних і закордонних фахівців [3-14; 16; 18; 19]. При чому зазначені форми доцільно об'єднати в три підгрупи з такими назвами:

- перша — фінансовий аудит, до якої належить державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання, державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності. Адже цільова спрямованість фінансового аудиту — запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Слід зазначити, що під фінансовим аудитом в даному випадку розуміється і аудит відповідності, і аудит діяльності адміністративної, економічної тощо;
- друга — аудит ефективності, до якої належить державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм та державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів. Цільова спрямованість такого аудиту — це визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [20]. Зокрема під аудитом ефективності в даному випадку розуміється аудит результативності та аудит економічності;
- третя — операційний аудит, до якої належить державний фінансовий аудит окремих господарських операцій [13].

На рис. 2 подано фрагмент узагальненої класифікації державного аудиту за видами і формами.

Як видно з рис. 2, запропонована класифікація враховує всі основні напрямки за якими здійснюється аудит Державною фінансовою інспекцією. Якщо ж говорити про Рахункову палату України (зовнішній державний аудит), то компетенція цього органу поширюється на

перевірку коштів Державного бюджету України, тому змістовне наповнення форм державного аудиту в розрізі будь-якої запропонованої групи може бути змінено. Наприклад, спеціалісти Рахункової палати будуть перевіряти виконання Державного бюджету, а не місцевих, таким чином, здійснюватимуть державний фінансовий аудит виконання Державного бюджету.

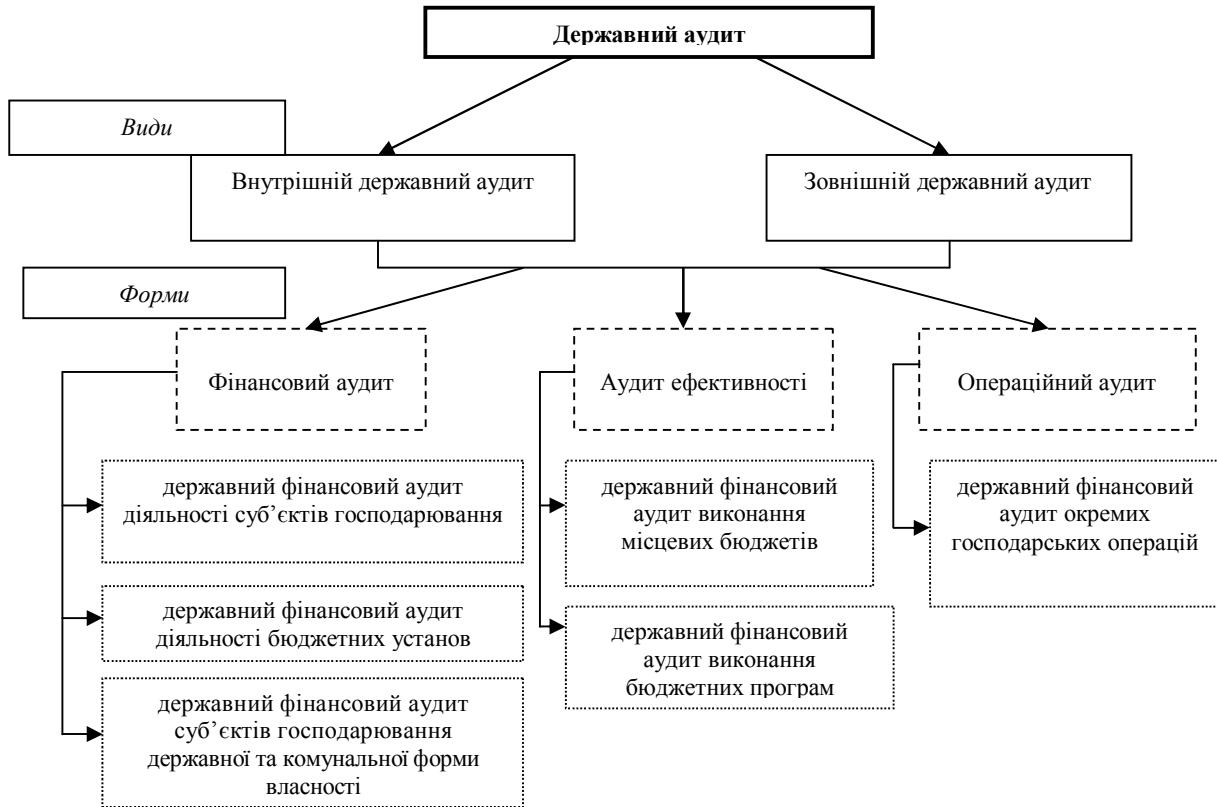


Рис. 2. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю за видами і формами (запропоновано автором)

Висновки

Розгляд теоретичних аспектів проблеми класифікації державного аудиту як складової державного фінансового контролю дозволяє сформулювати наступні висновки: на підставі ґрунтовного аналізу вітчизняного і міжнародного нормативно-правового забезпечення державного аудиту, а також узагальнення наукових праць удосконалено класифікацію державного аудиту, у якій запропоновано враховувати види державного аудиту (внутрішній та зовнішній) і форми державного аудиту, що в свою чергу об'єднуються в три групи

(фінансовий аудит, аудит ефективності та операційний аудит).

Запропонована класифікація державного аудиту є змістовною і може застосовуватися в діяльності як Державної фінансової інспекції України – органу державного внутрішнього фінансового контролю, так і в діяльності Рахункової палати України – органу державного зовнішнього фінансового контролю. При цьому, на думку автора, застосування класифікації на практиці можливе за умови розробки відповідного методичного інструментарію державного аудиту, що є перспективним напрямом для подальших наукових досліджень у цій сфері.

Список літератури:

1. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень-грудень 2014 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/>.
2. Результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/>.
3. Бюджетний кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

4. Господарський Кодекс України // *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні Закон України від 26.01.93 р. № 2940-ХІІ №3202-ІV (зі змінами станом на 16.10.2012). *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
7. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 N 1247. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE19957.html
8. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 р. № 774-р. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR130774.html.
9. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. №1017. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
10. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. №361. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
11. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
12. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. N 1001. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
13. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. № 214. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
14. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS «Аудит державних фінансів» – К.: Рахункова палата України, 2002. – 48 с.
15. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія / О.А. Шевчук. – К.: УБС НБУ, 2013. – 431 с.
16. Федорова И.О. Отличия анализа эффективности использования государственных средств от финансового анализа / И.О. Федорова, Р.А. Неустроев // Вестник Чувашского университета. – 2008. – № 1. – С. 514-518.
17. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999.
18. Галансков Е.В. Региональные целевые программы: от государственного финансового контроля к государственному аудиту / Е.В. Галансков // Власть и управление на Востоке России. – 2009. – № 2. – С. 18.
19. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / Є.М. Мних, М.О. Никоневич, Н.С. Барабаш та ін.; за ред. Є.В. Мниха. – К.:Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – С. 41.
20. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми: наказ Голови КРУ України від 15.12.2005 №444. *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com>.

Надано до редакції 26.04.2015

Лядова Юлія Олександрівна / Yulia O. Liadova
ulija_golub@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю *[Електронний ресурс]* / Ю. О. Лядова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4 (20). – С. 27-32. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n4.html>