

Якубів В.М.,

д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту

Сас Л.С.,

к.е.н., викладач кафедри обліку і аудиту

Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ОСОБЛИВОСТІ ТА НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ**

**Постановка проблеми.** Невід’ємним елементом будь-якої діяльності є контроль. Вагомого значення ця функція управління, набуває при здійсненні процесів, пов’язаних з використанням фінансових ресурсів держави.

Економічна енциклопедія трактує контроль як “елемент управління економічними об’єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законом, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами” [1, с. 829]. Державним контролем вважається “контроль державних органів за дотриманням законів, нормативних актів, за господарською діяльністю підприємств, установ та організацій згідно з чинним законодавством” [1, с. 334]. Однією з форм державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання державної контрольно-ревізійної роботи та аудиту висвітлюються у працях М. Білухи, С. Бровченко, Ф. Бутинця, Н. Вітвицької, Л. Гуцаленко, С. Москальця, І. Омельченка, М. Романів, Л. Савченко, М. Сивульського, Т. Сторожук, Б. Усача, С. Чорнуцького, Д. Шеленко та ін.

Проте, особливості на напрями проведення державного фінансового аудиту як форми державного контролю залишаються малодослідженими і потребують висвітлення з урахуванням сучасних тенденцій та змін у законодавстві.

**Постановка завдання.** Метою статті є висвітлення суті, особливостей та напрямів здійснення державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Функцію державного фінансового контролю за використанням коштів державного бюджету України покладено на Рахункову палату, Державну фінансову інспекцію України та її територіальні органи в областях. Свою діяльність ці органи виконавчої влади здійснюють шляхом перевірки державних закупівель, інспектування та державного фінансового аудиту [2, 3].

Проведення державного фінансового аудиту регламентується Господарським та Бюджетним кодексами, законом “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, указом “Про державну фінансову інспекцію України” та відповідними порядками і методиками стосовно кожного з його напрямів, затвердженими постановами КМУ.

Державний фінансовий аудит як форма контролю реалізується Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами і спрямовується на попередження та виправлення порушень, а не на їх кінцеву констатацію та накладення штрафних санкцій. Відповідно до визначень, наведених у Господарському кодексі України (ст. 363) та ЗУ “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [4, 5].

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Підстави для включення заходів з проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування до планів кон-

трольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів наведено у Порядку планування контрольно-ревізійної роботи [6].

Розпорядженням КМУ [7] затверджено основні напрями контрольно-ревізійної роботи на 2012 р., серед яких передбачено проведення тематичних ревізій, перевірок державних закупівель та аудитів, зокрема державний фінансовий аудит окремих господарських операцій на стратегічно важливих підприємствах та державний фінансовий аудит ефективності використання бюджетних коштів Міненергівугіллям [8].

Державний фінансовий аудит реалізується у таких напрямках:

- державний фінансовий аудит бюджетних програм;
- державний фінансовий аудит місцевих бюджетів;
- державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки;
- державний фінансовий аудит бюджетних установ;
- державний фінансовий аудит окремих господарських операцій.

Процедура проведення усіх видів державного фінансового аудиту передбачає попереднє повідомлення відповідного об'єкта дослідження про його проведення. Результати державного фінансового аудиту відображаються в аудиторському звіті, де робляться відповідні узагальнення стосовно дотримання законодавства, забезпечення ефективності діяльності, використання бюджетних коштів та вносяться пропозиції щодо підвищення ефективності їх використання. До аудиторського звіту може додаватися протокол розбіжностей, складений за участі посадових осіб суб'єкта господарювання.

Аудиторський звіт залишається в контролюючому органі, подається керівникові суб'єкта господарювання, його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень може надаватися відповідним органам державної влади, які причетні до виконання бюджетних програм, зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям. Результати аудиту також можуть оприлюднюватися через засоби масової інфо-

рмації, а в разі виявлення фактів порушення законодавства, що містять ознаки злочину, інформація передається правоохоронним органам [2, 9, 10, 11, 12, 13].

Об'єкти, стосовно яких проводився аудит повинні звітувати за усунення відповідних недоліків. У свою чергу органи Держфінінспекції проводять моніторинг стану реалізації відображених в аудиторському звіті пропозицій.

Завдання, джерела та нормативне регулювання кожного з видів державного фінансового аудиту наведено в табл. 1.

Відповідно до затвердженого порядку [9], *державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм* (аудит ефективності) – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Об'єктами цього виду аудиту є всі юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, які беруть участь у виконанні бюджетних програм. Висновки щодо ефективності виконання бюджетних програм формулюються з огляду на результативні показники, визначені в паспорті бюджетної програми.

*Державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету* проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

За результатами проведеного аудиту встановлюються причини невиконання запланованих показників доходів і видатків місцевого бюджету та вносяться пропозиції щодо удосконалення його формування і виконання, управління комунальними коштами, майном та іншими активами [10].

Таблиця 1

Вид державного фінансового аудиту	Завдання проведення	Джерела інформації	Нормативний документ
Державний фінансовий аудит бюджетних програм	Оцінка виконання результативних показників бюджетних програм; оцінка ефективності виконання бюджетних програм; виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей; визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей; розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів.	Нормативно-правові акти, розрахунки та обґрунтування, методичні документи, видання і публікації щодо напряму діяльності в бюджетній програмі; результати раніше здійснених контрольних заходів; показники статистичної, фінансової та оперативної звітності; дані порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетних програм із запланованими в динаміці за кілька років, а також з вітчизняним і зарубіжним досвідом за напрямом діяльності в бюджетній програмі; дані інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб.	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм
Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів	Оцінка формування і рівня виконання місцевого бюджету; встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету; визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, зокрема щодо можливості збільшення доходів місцевого бюджету.	Відомості про фактори, що впливають на формування, і дані про виконання дохідної та видаткової частини бюджету.	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів
Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки	Оцінка дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів; досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.	Нормативно-правові акти, установчі, розпорядчі та інші документи суб'єкта господарювання; розпорядчі документи органу управління; фінансова і статистична звітність; матеріали попередніх контрольних заходів; дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських документів, договорів та документів, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю; фактична наявність та стан активів.	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Державний фінансовий аудит бюджетних установ	Сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.	Нормативно-правові акти, методичні документи, розрахунки та обґрунтування, матеріали, пов'язані з проведенням попередніх контрольних заходів, публікації у засобах масової інформації, звернення громадян, інформація суб'єктів господарювання та державних органів щодо використання бюджетною установою коштів та майна, інших активів і пасивів, первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.	Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ
Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій	Сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання достовірної фінансової звітності.	Платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів; платіжні доручення за розрахунками з ризикових операцій; фінансова звітність.	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій;

Джерело: сформовано авторами на основі (нідставі) джерел [9, 10, 11, 12, 13].

Відповідно до затвердженого порядку [11], *державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання* полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно. Виокремлюють чотири етапи даного виду аудиту: планування, підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану, перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, звітування про результати аудиту.

*Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит)* – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

Процес здійснення фінансово-господарського аудиту передбачає: вивчення сфери діяльності бюджетної установи, системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішнього фінансового контролю; аналіз відповідних джерел інформації; виявлення можливих недоліків у фінансово-господарській діяльності бюджетної установи та здійсненні внутрішнього фінансового контролю; підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту; проведення моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, перевірка використання активів і пасивів, правильності ведення бухгалтерського обліку, врахування попередньо внесених пропозицій та інших контрольних процедур; оформлення за результатами моніторингу відповідної довідки або акту, складання аудиторського звіту; інформування у разі потреби інших державних органів про результати проведеного аудиту [12].

*Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій (операційний аудит)* є новим напрямом контролю який почав здійснюватися у 2010–2011 рр. Операційний аудит складається з етапів: проведення моніторингу окремих господарських операцій, які здійснені суб'єктами господарювання та заплановані до здійснення; розроблення програми аудиту; перевірка здійснення ризикових операцій щодо використання державних чи комунальних коштів або майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення і подання фінансової звітності; підготовка пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу або перевірки; оцінка стану усунення керівником суб'єкта господарювання попередньо виявлених недоліків і порушень, розроблення проекту аудиторського звіту; обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання; підписання аудиторського звіту; подання аудиторського звіту керівникові суб'єкта господарювання [13].

Відповідно до Переліку суб'єктів господарювання, щодо яких проводиться державний фінансовий аудит окремих господарських операцій [13], визначено 66 об'єктів, які можуть підлягати цьому виду аудиторської перевірки

**Висновки з даного дослідження.** Державний фінансовий аудит є відносно новою, проте достатньо прогресивною формою державного фінансового контролю, яка реалізується Державною фінансовою інспекцією та її органами на місцях. На даний час ця форма контролю здійснюється у п'яти напрямках: державний фінансовий аудит бюджетних програм; державний фінансовий аудит місцевих бюджетів; державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки; державний фінансовий аудит бюджетних установ; державний фінансовий аудит окремих господарських операцій. Особливістю їх здійснення є відсутність чітко вираженого фіскально-караючого спрямування. Державний фінансовий аудит покликаний попередити можливі порушення та виправити існуючі, що обґрунтовує необхідність та перспективність його здійснення.

### Література

1. Економічна енциклопедія: У 3 т. – Т.1. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
2. Положення про Державну фінансову інспекцію України / Затверджено Указом Президента України від 23 квітня 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/82637>.
3. Постанова КМУ “Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції” від 20 липня 2011 р. № 765 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84556>.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV: [Електронний ресурс]. / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?ткуп=436-15>.
5. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.



6. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами / Затверджено постановою КМУ від 8 серпня 2001 р. № 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>.

7. Розпорядження КМУ “Про затвердження основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції та її територіальних органів на 2012 р.” від 14 грудня 2011 р. № 1260-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://document.ua/pro-zatverdzhennja-osnovnih-naprjamiv-kontrolno-reviziinoi--doc80808.html>.

8. Бровченко С. Коментар фахівця / С. Бровченко // Фінансовий контроль. – 2012. – №1 (72). – С. 7.

9. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Затверджено постановою КМУ від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84540>.

10. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів / Затверджено постановою КМУ від 12 травня 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84542>.

11. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання / Затверджено постановою КМУ від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://document.ua/pro-zatverdzhennja-osnovnih-naprjamiv-kontrolno-reviziinoi--doc80808.html>.

12. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / Затверджено постановою КМУ від 31 грудня 2004 р. № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :[http://www.uazakon.com/documents/date\\_4x/pg\\_ikgnxq.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_4x/pg_ikgnxq.htm).

13. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських опе-

рацій / Затверджено постановою КМУ від 20 травня 2009 р. № 506 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84564>.

Якубів В.М., Сас Л.С.

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ОСОБЛИВОСТІ ТА НАПРЯМИ ЗДІЙСНЕННЯ**

Анотація. У статті розкрито сутність та особливості державного фінансового аудиту як форми державного контролю. Висвітлено напрями здійснення державного фінансового аудиту.

Ключові слова: контроль, державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, бюджетні програми, місцеві бюджети, суб'єкти господарювання державного сектору економіки, бюджетні установи, господарські операції.