

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ В ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Наукові праці МАУП, 2009, вип. 2(21), с. 128–131

*Розглянуто і проаналізовано проблемні питання зовнішнього контролю за діяльністю бюджетних установ, зокрема висвітлено особливості проведення державного фінансового аудиту.*

Інтеграція України в європейське співтовариство супроводжується сьогодні впровадженням загальнодержавних норм і стандартів. Тому цілком можливим є запровадження в Україні більш прогресивних форм контролю. Як зазначалося вище, такими формами контролю є аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.

Необхідність посилення контролю у напрямку виявлення результативності використання бюджету, а також вивчення досвіду країн з розвиненою ринковою економікою щодо організації державного фінансового контролю спонукало керівництво ДКРС до застосування у роботі поряд з традиційними формами контролю таких, що дають змогу попередити фінансові порушення, оперативно вжити необхідні заходи у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювати внесення змін у законодавчі й нормативно-правові акти. Передбачено, що такою формою державного контролю в Україні стане аудит.

Всебічний аналіз нормативної бази, окремих наукових досліджень та практичної діяльності показав, що сьогодні зовнішній контроль за діяльністю бюджетних установ містить багато недоліків.

У зв'язку з цим дослідимо особливості вживання контрольних заходів за діяльністю бюджетних установ. Слід зазначити, що від належним чином організованого контрольного процесу залежить достовірність інформації про стан діяльності бюджетних установ.

Питання контролю за діяльністю бюджетних установ висвітлені в економічній літературі як з

теоретичного, так і з практичного боку. Вагомий внесок у розвиток цих напрямків зробили такі українські та зарубіжні вчені, як М. Т. Білуха, М. В. Бариніна-Закірова, І. К. Дрозд, С. О. Левицька, І. Б. Стефанюк, М. І. Диба, С. В. Свірко, М. В. Романів, В. О. Шевчук та ін.

Визнаючи значний доробок цих учених, слід зазначити, що сучасні умови ставлять нові завдання до вирішення проблем контролю за діяльністю бюджетних установ, які потребують подальшого наукового дослідження.

Зважаючи на реформи в управлінні активами держави, стала очевидною сьогодні потреба не тільки перевіряти операції з бюджетними коштами на предмет дотримання цільового призначення та достовірності відображення їх в обліку, а й оцінювати рівень ефективності та результативності використання державних ресурсів [3, 110].

За словами М. І. Диби, державний контроль в Україні успадкував від СРСР суто фіскальний характер. Нині ця система контролю не віддзеркалює реальної картини і не дає довершеної практичної оцінки ефективності управління державними ресурсами. Тому на часі впровадження нових форм і методів контролю.

Першочерговість запровадження нової форми контролю, як зазначає І. Стефанюк, — це необхідність заміни ідеології та мети контролю: не знайти після закінчення бюджетного періоду якнайбільше порушень, коли збитки важко або взагалі неможливо відшкодувати, а допомогти розпорядникам бюджетних коштів попередити їх або хоча б мінімізувати наслідки уже вчинених порушень. Таким чином, сьогодні виникає необхідність за-

провадження у бюджетній сфері нової менш фіскальної, але більш оперативної та партнерської форми контролю — фінансово-господарського аудиту [5].

При фінансово-господарському аудиті, як зазначає М. Бариніна-Закірова, основну увагу аудиторів перенесено з детальної перевірки окремих операцій на оцінку внутрішньогосподарського контролю установи; особливого значення набувають оцінні судження аудитора; більше використовують статистичні методи, аналітичні процедури та широко застосовуються інформаційні технології [1].

На відміну від інспектування, головним завданням фінансово-господарського аудиту, як передбачено у постанові № 1777, є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дійового внутрішньогосподарського фінансового контролю [4].

Порівняльна характеристика аудиту та інспектування наведена в табл. 1.

Методичними рекомендаціями з проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ № 451

встановлено, що базовим елементом фінансово-господарського аудиту є визначення ризиків та оцінювання їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності бюджетної установи і показники її фінансової звітності [8].

При перевірці бюджетних установ аудиторам необхідно передусім звертати увагу на суттєвість та пов'язані з цим ризики. Суттєвість, на нашу думку, це важливість того чи іншого питання порівняно з іншими. Суттєвість не має загального математичного визначення, оскільки вимірюється в якісних і кількісних вимірниках. Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або некоректний виклад може вплинути на рішення користувачів.

Наприклад, згідно з чинним законодавством облік окремих необоротних активів бюджетних установ ведеться в повних гривнях без копійок, тому, зважаючи на вартість необоротних активів, інформація щодо копійок є несуттєвою.

Визначившись із суттєвістю, аудитор оцінює можливі ризики або ризикові операції, а також оцінює їх можливий вплив. Ризик — це ймовірність негативного впливу на бюджетну установу, яка перевіряється, певних чинників, результатом якого може бути неефективне використання бюджетних коштів.

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика інспектування та аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ**

№ пор.	Порівняльна ознака	Інспектування	Аудит фінансово-господарської діяльності
1	Визначення	Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб	Аудит фінансово-господарської діяльності — це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності
2	Регламентация	Постанова КМУ "Про порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою" від 20 квітня 2006 р. № 550	Постанова КМУ "Про порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ" від 31 грудня 2004 р. № 1777
3	Мета проведення	Виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних осіб та запобігання таким діям у майбутньому	Сприяння бюджетній установі у забезпеченості правильності ведення бухгалтерського обліку, законності і ефективності використання бюджетних коштів, формування достовірної фінансової звітності та організації дійового внутрішньогосподарського фінансового контролю
4	Джерела інформації	Зовнішні (статистичні, фінансові звіти, дані органів ДКУ) та внутрішні джерела інформації	
5	Оформлення результатів	Акт ревізії, який містить підставу для проведення ревізії, інформацію про результати ревізії, а також висновок про наявність або відсутність правопорушень	Аудиторський звіт, який містить лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію про виявлені та не усунуті недоліки

**Узагальнення результатів аналізу ризиків в аудиті фінансово-господарської діяльності бюджетних установ**

№ пор.	Назва процедури	Ризик	Суттєвість ризику
1	Вивчення діяльності бюджетної установи	Зовнішній (зміни нормативно-правових актів)	Висока
		Внутрішній (аналіз видів діяльності установи, створення відокремлених підрозділів)	Середня
2	Вивчення системи бухгалтерського обліку та використання інформаційних технологій	Внутрішній (відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій, зміни показників кошторису порівняно з попередніми роками, аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів, застосування неліцензійних програм, відсутність розмежування доступу до комп'ютерної програми та ін.)	Висока
3	Вивчення договірних відносин	Зовнішній (ознайомлення договірних відносин із суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію)	Середня
		Внутрішній (вивчення законності проведення тендерних процедур)	Висока
4	Оцінювання стану внутрішньогосподарського контролю	Внутрішній (відсутність внутрішніх наявних розпорядчих документів, неврахування специфіки діяльності установи)	Висока

Це може бути ризик із загрозою втрати або uszkodження активів; не виявлення помилок; несприятлива для установи громадська думка; судова відповідальність та ін. Загальної методики щодо визначення ризику немає, тому ми вважаємо, що необхідно розробити спеціальні критерії оцінювання ризику.

Оскільки ризики поділяються на зовнішні та внутрішні, то при аудиті бюджетних установ окремо оцінюються зовнішній та внутрішній ризики (табл. 2). До внутрішнього ризику можна віднести часту зміну керівництва установи, матеріально-відповідальних осіб, не врегульовані наслідки минулих ревізій чи аудитів; нецільове витрачання бюджетних коштів; недофінансування установи та ін. Зовнішні ризики зазвичай не залежать від діяльності установи і впливають на її діяльність ззовні, зокрема, це можуть бути такі ризики, як прийняття нових нормативних актів, вплив навколишнього природного середовища, гострі дискусії в засобах масових інформації про об'єкт контролю та ін.

Аудитору ще до початку роботи в бюджетній установі необхідно встановити наявність ризиків та визначити їх сутність, вплив, з'ясувати, якими можуть бути відхилення у функціонуванні даної установи. Розуміння ризиків допомагає визначити сутність сфери аудиту, його цілі, встановити найважливіші критерії, а також дає змогу обрати належні методи вибірки.

У бюджетних установах ризик оцінюється аудитором шляхом отримання документів від са-

мої установи, проведення зустрічних перевірок з пов'язаними особами, отримання письмових пояснень від керівництва бюджетних установ, проведення в установі опитування, анкетування, тестування, обстеження та інших аудиторських процедур, які дають змогу оцінити ризики і скласти програму аудиту. Таким чином, результатом проведеної підготовчої роботи є програма аудиту, яка може у процесі перевірки переглядатися та уточнюватися в порядку, встановленому для затвердження програми.

Таким чином, доходимо наступних висновків:

- 1) запровадження нової форми контролю — аудиту фінансово-господарської діяльності має на меті зближення відносин між контролюючими органами та бюджетними установами;
- 2) ревізія та аудит фінансово-господарської діяльності виконують одне завдання — виявляють порушення у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ з метою їх усунення і недопущення у подальшому. Використовуючи однакові джерела інформації та різноманітні методики, вони формують свої висновки у вигляді актів та аудиторських звітів, які спрямовані на встановлення осіб, винних у завданні збитків та недопущенні їх в майбутньому;
- 3) правильне оцінювання ризику та суттєвості значно допомагає формуванню загальної інформації про стан контролю бюджетних установ.



## Література

1. Бариніна-Закірова М. В. Відстеження ризикових операцій — головна "фішка" фінансового аудиту // Фінансовий контроль. — 2006. — № 1(30).
2. Методичні рекомендації з проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: Затв. наказом ГоловКРУ від 19 грудня 2005 р. № 451.
3. На варті державного добра. Історико-публіцистичний нарис становлення Державної контрольно-ревізійної служби в Україні (1993–2005). — К.: Піраміда, 2005. — 272 с.
4. Про затвердження Порядку проведення органами ДКРС аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: Постанова № 1777 від 31 грудня 2005 р.
5. Стефанюк І. Б. Аудиту бюджетних установ — зелене світло // Фінансовий контроль. — 2006. — № 1(30). — С. 9.
6. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін; За заг. ред. Є. В. Мниха. — К.: КНТЕУ, 2008. — 186 с.

Надійшла 21 лютого 2009 р.