

Н.Г. Ревенко,
м. Дніпродзержинськ
О.Г. Триндик,
м. Дніпродзержинськ

РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Економічна безпека держави та ефективне використання бюджетних коштів залишається однією із суттєвих проблем виконання бюджету в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Фінансовий контроль у державі з ринковою економікою — важлива функція управління національною економікою.

На сучасному етапі виникає потреба адаптації стандартів контролю і аудиту з метою використання державного аудиту.

Теоретичні питання державного аудиту досліджуються значною кількістю фахівців, серед них І. Б. Стефанюк, Н.І.Рубан, І.Я.Чугунов, М.В. Бариніна-Закірова, О.В.Кривда, М.О.Никонович, О.О.Чечуліна, В.М.Чайка, Т.І.Єфіменко, Л.Г. Словінська, І.С.Бурей, І.С.Дребот, Т.В.Микитченко, О.Л.Шерстюк, О.І.Щербаков. Однак вивчення широкого кола публікацій дозволило виявити, що в запровадженні принципово нової для України форми державного фінансового контролю — бюджетного аудиту ще є багато проблем, які потребують досконалого вивчення й осмислення щодо теоретичного, правового, організаційного й методологічного характеру, які повинні бути при вдосконаленні існуючої методики та її здійсненні.

Аудиторські стандарти має більшість країн (у тому числі Україна), де розвинута аудиторська діяльність. Міжнародні асоціації бухгалтерів і аудиторів узагальнили досвід організації та методики аудиту в країнах з різними формами власності й господарювання у вигляді міжнародних норм аудиту, що певною мірою виконують функції стандартів з аудиту.

Аудит виконує роль правової та функціональної процедури, покликаної забезпечити прозорість та ефективність бюджетної сфери, гарантувати надходження вірогідної інформації про стан державних фінансів до законодавчих органів і громадськості. За визначенням, сформульованим Американською бухгалтерською асоціацією, аудит — «систематизований процес одержання й оцінювання об'єктивних даних стосовно фінансово-економічних дій і фактів з метою з'ясування відповідності зафіксованих явищ установленим критеріям та параметрам».

За словами піонера науки управління, лауреата Нобелівської премії (1978 р.) Герберта Саймона, «у широкому розумінні «діяти ефективно» означає вико-

ристовувати найкоротший спосіб і найдешевші засоби для досягнення бажаних цілей» [1].

Аудит органів державного управління, державних установ і організацій взагалі, тобто бюджетний аудит, — це «перевірка відповідності використання державних коштів установленим правилам, а також точності звітних даних».

Попри серйозні заходи щодо вдосконалення контролю над державними фінансами, здійсненими у ХХ ст., ефективність бюджетного аудиту в державному секторі, за визнанням західних спеціалістів, все ще залишається нижчою, ніж у приватному секторі. На те є вагомі причини. Адже у сфері господарсько-комерційної діяльності діють такі могутні засоби аудиту, як баланс, рахунок прибутків і збитків, моніторинг виручки та інших фінансових потоків, яких немає в державних установах.

Можливості аудиту державних організацій значно нижчі, тут критерії ефективності менш чіткі, відсутні такі заінтересовані учасники, як акціонери і кредитори. Тому якість складання бюджетів і кошторисів (бюджетування) й аудиту в державному секторі об'єктивно нижча, ніж у приватному. Передбачення державних доходів і видатків бувають неочікуваними: у зв'язку з тим, що ті чи інші фінансові заходи не мають належного економічного обґрунтування, а здійснюються з політичних міркувань.

Дійсно, державний аудит — це нове для нас явище, що потребує досконалого вивчення й осмислення. Його впровадження пов'язане з цілою низкою проблем, які необхідно вирішувати, і як можна скоріше. Ці проблеми пов'язані з такими обставинами, а саме на сьогодні ще не сформовано досконалої системи контролю за фінансовими потоками та використанням державної власності. Багато проблем з законодавчою базою.

Статус та повноваження контрольних органів визначає велика кількість законодавчих та нормативних актів, які часто допускають дублювання та паралелізм у здійсненні фінансового контролю. Тому одним з найважливіших стратегічних завдань сучасного етапу є формування системи фінансового контролю як складового процесу, що включає різні форми, методи, етапи роботи. Для виконання цього завдання

необхідно, у першу чергу, розробити Концепцію фінансового контролю.

Необхідність створення єдиної та ефективної системи державного фінансового контролю є об'єктивною вимогою часу.

Ефективний фінансовий контроль за управлінням державними коштами — це, перш за все, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб консолідації влади та суспільства для забезпечення добробуту громадян і стабільності державної влади. Звичайно, такому контролю тільки тоді довірятимуть громадяни, коли він буде об'єктивним та незалежним від органів виконавчої влади — розпорядників державних коштів

Хоча контроль — не самоціль, але він стає основним незалежним джерелом інформації для з'ясування причин порушень, що виникають у процесі управління державними фінансами та державною власністю, а також методом впливу прийняття рішень щодо певного порушення. Успішний розвиток економіки будь-якої держави багато в чому залежить від достовірності та оперативності отримання інформації про стан державних фінансових і матеріальних ресурсів, а також можливості ефективного управління ними.

Шлях до підвищення ефективності фінансового контролю полягає через удосконалення основних складників його системи, зокрема через уточнення мети, завдань, об'єктів і вдосконалення форм контролю.

Незважаючи на те що форми контролю в цьому переліку посідають останнє місце, недооцінювати їх значення не можна. Адже форма контролю — це багатofункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів (методів) дослідження. Від вибору форми контролю значною мірою залежить його оперативність, економічність, можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо законності, доцільності, ефективності використання ресурсів.

Концепція та процес державного аудиту тісно пов'язані з державним фінансовим управлінням. Державний аудит є частиною регулятивно-правової системи і має на меті виявлення та надання оцінки:

- 1) відступів від прийнятих стандартів обліку;
- 2) порушення принципів обліку;
- 3) порушення законності;
- 4) неефективності використання людських, фінансових, матеріальних та інших ресурсів (одним із основних принципів, на якому тримається бюджетна система України) — це принцип ефективності.

Бюджетний кодекс визначає: при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при

залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

5) не результативності діяльності (результативність визначається як ступінь досягнення цілей і співвідношення запланованих результатів діяльності й фактичних);

6) неекономічності фінансового управління (економічність визначається як мінімізація витрат, здійснюваних при тій чи іншій діяльності зі збереженням якості результату).

Відповідно до класифікації INTOSAI досягнення перших трьох цілей є завданням аудиту фінансової та господарської діяльності, останніх трьох — аудиту ефективності діяльності.

Аудит фінансової та господарської діяльності включає:

1) аудит фінансових систем та/або операцій з метою оцінки їх відповідності існуючим законодавчим та нормативним актам;

2) підтвердження змісту та порядку подання фінансової звітності державним відомствами, що включає перевірку й оцінку фінансової документації та фінансової звітності, у разі необхідності — підготовку висновків про фінансові звіти;

3) аудит правомірності та доцільності адміністративних рішень, що приймаються організацією — об'єктом перевірки;

4) аналіз звітності будь-яких питань, що стосуються аудиту або є його наслідком і підлягають висвітленню.

Отже, аудит фінансово-господарської діяльності, про який йде мова, містить в собі елементи аудиту фінансової звітності та аудиту відповідності законодавству.

Аудит ефективності діяльності (по суті, операційний аудит) — це перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності.

При цьому результативність характеризує досягнення поставлених цілей, а економічність — ресурси, які використовуються для досягнення цих цілей.

Аудит економічності спрямований на оцінку :

- 1) придбання, захисту та використання установою своїх ресурсів;
- 2) причин непродуктивності або неекономічної роботи;
- 3) дотримання установою законів і правил.

Аудит результативності, або цільових програм, включає визначення:

- 1) ступеню досягнення бажаних результатів або отримання прибутку, що визначається чинним законодавством або уповноваженим органом;
- 2) ефективності організацій, функціонування;

3) дотримання законів і правил щодо даної програми.

При здійсненні аудиту ефективності найскладнішим є вибір спеціальних критеріїв для оцінки, які, на відміну від аудиту фінансово-господарської діяльності, не чітко визначені й при кожному конкретному аудиті є дуже суб'єктивними. Одним із способів визначення критеріїв для аудиту ефективності є усвідомлення того, що його цілі повинні дозволити визначити, чи можна підвищити для будь-якої галузі діяльності установи досягнутий рівень ефективності і які вдосконалення є необхідним.

З 2003 року органами Державної контрольно-ревізійної служби (далі ДКРС) запроваджено нову нефіскальну форму контролю — аудит ефективності виконання бюджетних програм. Протягом 2005 року у централізованому порядку проведено 17 аудитів, у ході яких досліджено ефективність використання більш як 15,6 млрд грн. бюджетних коштів, спрямованих на виконання 35 програм державного бюджету, газифікацію населених пунктів, надання громадянам соціальних гарантій у сфері освіти та охорони здоров'я [4].

Тематику аудитів ефективності, бюджетних програм, проведених органами ДКРС у 2005 році, наведено в таблиці №1.

За результатами проведених упродовж трьох останніх років аудитів надано понад 2 тис. пропозицій, з яких враховано 60%.

Зокрема, на регіональному рівні прийнято та уточнено близько 350 бюджетних програм, місцевими бюджетами та підприємствами додатково виділено на виконання державних програм близько 120 млн грн., забезпечено економію 138 млн грн. бюджетних коштів та ресурсів підприємств, додатково отримано майже 290 млн грн., доходів.

Але необхідно зазначити, що всі проведені аудити засвідчили наявність ряду факторів, що заважають отриманню максимального результату від використання бюджетних коштів, а також громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі.

А саме, зміст окремих програм нівелює саму ідеологію програмно-цільового методу: планування бюджетних видатків не передбачає безпосереднього зв'язку між обсягом їх освоєння та досягненням мети — забезпечення громадян конституційно гарантованим обсягом якісних соціальних послуг чи інтенсивного розвитку економіки у певних соціально-економічних сферах діяльності. Натомість головними розпорядниками бюджетних коштів фактично здійснюється утримання або покриття витрат установ та суб'єктів господарювання.

Наприклад, у сферах освіти та охорони здоров'я на державному та регіональному рівнях взагалі

відсутні нормативи надання гарантованого обсягу послуг, а відтак і єдині підходи до їх фінансового забезпечення. Планування й фінансування видатків здійснюється виходячи з чисельності учнів освітніх закладів і обрахованої вартості одного ліжко-дня лікувально-профілактичних установ або планових потужностей, тобто фактично здійснюється утримання цих закладів і установ. Застосування на практиці формульного підходу до обрахування, що залежить від рівня доходів місцевих бюджетів, ставить у край нерівні умови громадян, які проживають у різних населених пунктах, навіть в межах одного регіону.

Досліджуючи впровадження аудиту в бюджетній сфері, а саме аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ слід зазначити, що не зважаючи на те, що ще у 2001 році ст. 26 Бюджетного кодексу було передбачено проведення контролю за використанням бюджетних коштів у формі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [5], цей вид контролю ще тільки запроваджується у дію так званих пілотних проектів. Так, на 2006 рік було заплановано:

1) Кількісні показники:

— охоплення аудитом 122 бюджетних установи, у т.ч. 4 головних розпорядників коштів державного бюджету;

— охоплення обсягу бюджетних ресурсів на суму 1,8 млрд грн., з них 1,4 млрд грн. коштів загального фонду державного бюджету.

2) Якісні показники:

— висновок про достовірність не менше 80% річних фінансових звітів охоплених аудитом бюджетних установ буде позитивним та позитивним із застереженням, у т.ч. 3 звітів головних розпорядників коштів державного бюджету;

— завдяки проведенню аудиту передбачається запобігти фінансовим порушенням на суму 40 млн грн., а також підвищити абсолютні значення усунення та мінімізації негативних наслідків допущених, виявлених та виправлених впродовж 2006 бюджетного року фінансових порушень.

Станом на 15.11.2006 року в ході проведення аудиту фінансової та господарської діяльності досягнуто таких показників.

1) Кількісні показники:

— охоплено аудитом 145 бюджетних установ, у т.ч. 4 головних розпорядників коштів державного бюджету;

— обсяг бюджетних ресурсів становить 1,4 млрд грн. з них коштів загального фонду державного бюджету — 1,1 млрд грн.

2) Якісні показники:

— оскільки термін складання річної фінансової

Про стан виконання аудиту бюджетних програм у 2005 році

№ п/п	Тема аудиту	Досліджено використання коштів, млн грн.
<u>Виробнича сфера</u>		
1.	Газифікація населених пунктів	1621,0
2.	Розвиток малого підприємництва	146,1
3.	Розвиток мінерально-сировинної бази	563,6
4.	Охорона навколишнього природного середовища	361,0
5.	Вугільна галузь	7367,4
6.	Туризм	89,7
7.	Машинобудування для агропромислового комплексу	111,7
8.	Лісове господарство	345,7
9.	Інвестиційні проекти, попередження аварій на об'єктах житлово-комунального господарства	1212,5
<u>Невиробнича сфера</u>		
1.	Надання соціальних гарантій у галузі освіти	330,0
2.	Надання соціальних гарантій у галузі охорони здоров'я	1000,0
3.	Збереження культурної спадщини (історико-культурні заповідники)	200,5
4.	Підготовка кадрів для культури	221,0
5.	Фундаментальні дослідження та прикладні розробки	159,5
6.	Санітарно-епідеміологічний нагляд	1181,4
7.	Підтримка дітей, молоді, жінок, сім'ї, молодіжних організацій	109,0
8.	Реформування та розвиток Збройних Сил	659,0

звітності за 2006 рік ще не настав, проаналізовано достовірність звітності за 9 місяців п. р., встановлено що питома вага звітів є позитивними та позитивними із застереженнями, і як бачимо перевищує очікуваний результат і становить 90 відсотків (проти 80 відсотків запланованих);

— за результатами аналізу звітності за 9 місяців п. р. та впровадження бюджетними установами пропозицій, що надавалися в ході аудиту, є підстави стверджувати, що висновки про достовірність фінансової звітності за 2006 рік при проведенні аудиту буде позитивним та позитивним із спостереженням не менше 80% бюджетних установ.

Завдяки проведенню аудиту вдалося запобігти фінансовим порушенням на суму понад 63,2 млн грн. (при очікуваних 40 млн грн.), а рівень усунення виявлених порушень перевищив 90%.

На підставі наведених у статті досліджень окремих питань стану фінансового контролю в Україні можна зробити висновок, що застосування органами державного фінансового контролю нових форм роботи у вигляді аудиту ефективності та аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних коштів дозволить здійснювати певний комплекс контрольних дій,

спрямованих на підвищення ефективності використання фінансових ресурсів держави.

Взагалі метою дослідження залишається подальша розробка теоретичного, організаційного й методологічних засад удосконалення та впровадження державного аудиту.

Література

1. **Андрущенко В.** Камералістика: витоки фіскально-адміністративної науки // Вісник податкової служби України. — 2003. — Квітень— травень. — С. 46—53.
2. **Андрущенко В. Л.** Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. — Л.: Каменяр, 2000. — 302 с.
3. **Матеріали** науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження» — К., 2005.
4. **Загальні** результати контрольно-ревізійної роботи за 2005 рік».
5. **Бюджетний** кодекс №2542 — III від 21.06.2001 р.
6. **Звіт** про результати повторного відстеження результативності постанови КМУ від 31.12.2004 №1777 «Про затвердження порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ».