

УДК 657.6

Принципи державного аудиту та проблеми їх реалізації

Будник Л.А.

кандидат економічних наук, доцент,
Тернопільський національний економічний університет

Михайлишин Н.П.

кандидат економічних наук, доцент,
Тернопільський національний економічний університет

У статті обґрунтовано необхідність вдосконалення теоретичних розробок в галузі державного аудиту. Визначено, що важливою складовою теоретичних основ державного аудиту є принципи – фундаментальні засади проведення аудиту та етики аудитора. Виходячи зі специфіки державного аудиту, ми виділили групи принципів: базові, етичні, методологічні. Розглянуто питання реалізації принципів державного аудиту в сучасних умовах.

Ключові слова: державний аудит, принципи, базові принципи, етичні принципи, незалежність, конфлікт інтересів.

Будник Л.А., Михайлишин Н.П. ПРИНЦИПЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА И ПРОБЛЕМЫ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

В статье обоснована необходимость совершенствования теоретических разработок в области государственного аудита. Определено, что важной составляющей теоретических основ государственного аудита являются принципы – фундаментальные основы проведения аудита и этики аудитора. Исходя из специфики государственного аудита, мы выделили группы принципов: базовые, этические, методологические. Рассмотрены вопросы реализации принципов государственного аудита в современных условиях.

Ключевые слова: государственный аудит, принципы, базовые принципы, этические принципы, независимость, конфликт интересов.

Budnyk L.A., Mykhailyshyn N.P. PRINCIPLES OF PUBLIC AUDIT AND PROBLEMS OF THEIR REALIZATION

The article substantiates the need to improve theoretical developments in the field of public audit. It is determined that the fundamental principles of auditing and ethics of the auditor are an important component of the theoretical foundations of public audit. Based on the specifics of the public audit, the groups of principles are distinguished: basic, ethical, methodological. Issues of public audit implementation principles in modern conditions are considered.

Keywords: public audit, principles, basic principles, ethical principles, independence, conflict of interests.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Соціально-економічні перетворення, які відбуваються в Україні, стосуються майже всіх управлінських функцій держави, зокрема функції контролю. Посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових ресурсів має велике значення, оскільки кількість порушень у сфері управління державними фінансовими ресурсами, державним і комунальним майном залишається значною і потребує безперервного контролю. Запровадження державного аудиту як найновішого самостійного виду державного фінансового контролю обумовлено потребами не лише вирішення важливих завдань щодо попередження і виявлення фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок і зловживань у діяльності підприємств державного сектору. Його необхідно розуміти як інструмент державного управління, чітку

систему, яка спрямована на оцінку ефективності використання державних фінансових ресурсів, визначення стратегії поведінки об'єкта. Безумовно, розвиток державного аудиту пов'язаний з численними проблемами. На сучасному етапі недостатньо визначені основні принципи, процедури здійснення цього виду державного фінансового контролю, відсутні обґрунтування його методів; не на належному рівні досліджені питання інформаційного та програмного забезпечення процесу державного аудиту, не врегульовано визначення критеріїв і процедур вибору об'єктів аудиту; бачимо неготовність державних аудиторів до сприйняття зміни філософії державного фінансового контролю, неврегульованість взаємовідносин між державними фінансовими органами щодо призначення і проведення державного аудиту та використання його результатів [4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії та практики держав-

ного аудиту досліджували у своїх працях такі вітчизняні фахівці, як, зокрема, В. Бугаєнко [1], Л. Дікань [2], Є. Мних [3], Н. Синюга [4], Ю. Петренко [5], Ю. Слободяник [6], О. Хаблюк [7], О. Шевчук [8].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику кількість наукових праць щодо організації і методики державного аудиту, багато питань не одержали наукового, правового, методологічного обґрунтування.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Враховуючи підвищення інтересу до проблем державного фінансового аудиту, вважаємо, що теоретичні засади і напрями практичного впровадження цього виду аудиту потребують доопрацювання.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних засад і основних принципів державного аудиту, визначенні проблем і напрямів їх реалізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Наявність проблемних питань державного аудиту обумовлює потребу розгляду теоретичних основ його розвитку. «Теорія освітлює шлях до практики, без неї практика сліпа» [9, с. 10].

В.Е. Патон вивів відомий ланцюжок елементів, які несуть загальні положення і з яких можна вивести всю теорію (рис. 1).

Ці чотири елементи дають змогу послідовно перейти від абстрактного до конкретного, від теорії до практики. Пізніше С.Д. Брод та В.В. Вернтц в цей ланцюжок додали п'ятий елемент – стандарти. Однак В.Е. Патон підкреслював, що не існує жодного стандарту, який не викликав би заперечень, будь-який стандарт має лише рекомендаційний характер.

Елементи теорії державного аудиту зображені на рис. 2.

В основі будь-якої діяльності лежать постулати – положення, які прийняті як істинні дані, поки не буде доведено інше. Про аудит як про науку почали говорити з того моменту, коли Р.К. Мауц і Г.А. Шараф сформулювали вісім постулатів аудиту. Ці постулати стали відомі в Україні завдяки книзі Р. Адамса «Основи аудиту» [10]. Зго-

дом Т. Лімперг та Д. Робертсон уточнили і доповнили аудиторські постулати. Під час розроблення теорії аудиту користувалися висновками визначних філософів минулого. Були використані постулати Жан-Жака Руссо про те, що людина за своєю природою є доброю, і, відповідно, аудитор повинен виходити з того, що звіти, які підлягають перевірці, складені правильно і не містять навмисних викривлень в усіх суттєвих аспектах [11, с. 116]. Запропоновані постулати є постулатами довіри. Проте на практиці більш реалістичним виявилися погляди Томаса Гоббса, який стверджував, що природа людини є порочною, і саме цим зумовлена необхідність контролю, а аудитор повинен вважати, що звіт, який він перевіряє, складено неправильно та містить зумисні викривлення та помилки. В наукових публікаціях є пропозиції щодо постулатів державного аудиту з огляду на концепцію недовіри, що пов'язано з ризиком, який виникає під час перевірки операцій з державними фінансами [12, с. 122].

Знання постулатів дає змогу аудитору краще розуміти проблему ризику й суттєвості, тому вони повинні стати ключовими в процесі розроблення концепції державного фінансового аудиту в Україні. Вважаємо, що розроблені постулати відповідають вимогам державного аудиту, хоча вимагають певної адаптації до завдань та об'єктів, які досліджують в ході перевірки державних фінансових ресурсів.

Важливою складовою теоретичних основ державного аудиту є принципи – фундаментальні засади проведення аудиту та етики аудитора. Виходячи зі специфіки державного аудиту, вважаємо доцільним виділити такі групи принципів: базові, етичні, методологічні.

Базові принципи державного аудиту – «це прогнози, передумови, логічні принципи та умови, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки; ці загальні основи дозволяють аудитору складати висновки і звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту» [13]. Ці принципи чітко визначені в стандартах з аудиту державних фінансів. Їх метою є спрямування



Рис. 1. Елементи теорії В.Е. Патона



Рис. 2. Елементи теорії державного аудиту (розроблено авторами)

роботи державних аудиторів, допомога їм у визначенні меж своїх досліджень і характеру процедур, які повинні бути застосовані. Якість результатів аудиторської перевірки повинна бути оцінена саме через призму стандартів державного аудиту.

Етичні проблеми характерні практично для всіх видів людської діяльності. Мета роботи державних аудиторів полягає у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професійності, в досягненні найкращих результатів роботи. Така мета вимагає задоволення чотирьох потреб:

1) довіра (для суспільства є потреба в довірі до інформації, пов'язаної з управлінням державними фінансами, та до інформаційних систем);

2) професійність (є потреба у висококваліфікованих фахівцях, які мають відповідні знання, вміння, навички, здібності, цінності, уміння, особисті якості, які дають змогу забезпечити виконання професійних обов'язків на високому рівні);

3) якість аудиторської перевірки (є потреба у визначенні та дотриманні критеріїв та загальної основи, які дають змогу державному аудитору виконувати свою роботу точно, системно та уважно);

4) дотримання стандартів проведення аудиту (є потреба щодо впевненості в тому, що всі роботи, виконані державним аудитором, виконуються згідно з найвищими стандартами якості).

Професійна етика впливає на роботу державних аудиторів шляхом формування моральних вимог, категорій та норм поведінки. Цим самим професійна етика створює передумови для укріплення престижу професії, зміцнення репутації державних аудиторів, підтримки їх честі та гідності, зменшення випадків шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі таких професійно-моральних якостей, як, зокрема, чесність, самокритичність, принципівість, повага.

Предметом професійної етики виступає професійна мораль, причому кожна професія має свої особливі характеристики моралі. Соціальне і морально-психологічне обличчя особи невіддільне від її трудової основи. Професійна етика визначає певну сукупність рис професії, що вказують на якісну характеристику відносин як всередині виробничих груп, так і в межах суспільства. Професійна етика державного аудитора виробляє загальні принципи, які стають основою моралі у сфері

державного фінансового контролю. Поняття «етика» виражає конкретний прояв норм та принципів моралі у відносинах та поведінці людей окремих професій. В процесі формування професійної моралі професійна етика пояснює її походження, сутність, специфіку, функції та закономірності розвитку на різних історичних етапах. Професійна мораль є сукупністю ідеалів і цінностей, етичних принципів та норм поведінки, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен аудитор в ході здійснення своєї професійної діяльності [14]. Оскільки професійна етика формується на основі характерних обов'язків і завдань державного аудитора в межах тих ситуацій, які можуть виникнути в процесі виконання цих завдань, то головною соціальною функцією професійної етики є сприяння успішному вирішенню завдань в межах професії. Крім того, вона відіграє роль посередника, який поєднує інтереси суспільства і професійних груп населення. Можна зробити висновок, що професійна етика повинна виступати основою регулювання дій державного аудитора, не врегульованих законодавством. Держава при цьому повинна здійснювати контроль за дотриманням норм професійної етики шляхом закріплення вимог дотримання етичних норм в окремих законодавчих актах.

До етичних принципів, яким керується державний аудитор, відносять:

- незалежність (аудитор повинен бути незалежним у вирішенні всіх питань перевірки використання державних фінансових ресурсів);

- конфлікт інтересів (суперечність між особистими майновими чи немайновими інтересами державного аудитора та його службовими повноваженнями, наявність якої може вплинути на об'єктивність прийняття рішень, а також на вчинення чи не вчинення дій під час виконання наданих службових повноважень) [15];

- компетентність (поняття компетентності доцільно визначити через такі характеристики, як поінформованість, обізнаність, авторитетність, практичні навички та виконання поставлених завдань);

- ретельність (державний аудитор повинен ретельно планувати контрольні заходи, виявляти, збирати та оцінювати докази, складати звіти і рекомендації за результатами перевірки).

Концепцію незалежності державних аудиторів доцільно розглядати в таких напрямках:

- незалежність думки про предмет перевірки, про систему обліку і контролю, яка перевіряється, про наявність помилок і шахрайства, про законність діяльності об'єкта перевірки та його персоналу тощо; тобто це такий спосіб мислення, який дає змогу сформувати професійну об'єктивну думку, яка не залежить від впливу будь-яких чинників і не може бути піддана сумніву, а також який дає можливість державному аудитору виконувати свої функції з усією відповідальністю, спираючись тільки на законодавство;

- незалежність поведінки по відношенню до керівництва, персоналу підприємства, яке використовує державні ресурси, державного регулятора.

Державний аудитор повинен бути незалежним від керівництва і працівників об'єктів аудиту. Однак йому треба проводити перевірки таким чином, щоб посадовим особам об'єкта контролю були зрозумілі його роль та функції. При цьому спілкування повинне бути у дусі взаєморозуміння та взаємної поваги, що сприятиме безперешкодному отриманню необхідної інформації.

На відміну від аудиту, який проводять у приватному секторі, коли укладають договір, в якому визначаються умови здійснення аудитором його функцій, в державному секторі економіки об'єкт аудиту не є клієнтом органу аудиторського контролю. Державний аудитор повинен виконувати свої повноваження незалежно та неупереджено для формування своєї думки, робити об'єктивні висновки та рекомендації. Зі свого боку керівники об'єкта аудиту жодним чином не повинні вирішувати, яку перевірку слід здійснювати, в якій сфері, а також впливати на думку державного аудитора. Особи, які проводять державний аудит, не можуть входити до складу керівних органів об'єкта аудиту, а в разі необхідності надання рекомендацій такою особою слід чітко зазначити, що йдеться лише про рекомендації чи поради.

Якщо у державного аудитора є стосунки соціального, особистого чи іншого характеру з керівництвом об'єкта аудиту, які можуть зашкодити об'єктивності результатів перевірки, то, відповідно, проведення аудиту в цій структурі йому доручати не можна.

Орган державного аудиту може співпрацювати з науково-дослідними закладами, професійними експертними організаціями з метою отримання консультацій у досвідчених експертів, які спеціалізуються на окремих питаннях аудиту. Необхідно врахувати, що така співп-

раця не повинна зашкодити незалежності та об'єктивності результатів державного аудиту.

Важливим етичним принципом, який, як ми вважаємо, особливо стосується державного аудиту, є вирішення етичних конфліктів (конфлікту інтересів). В контексті дослідження цього принципу доцільно розглянути правові, етичні та економічні аспекти. Зміст принципу вирішення конфлікту інтересів визначають за такими двома обов'язковими ознаками:

1) конфлікт інтересів – це суперечність між особистими інтересами державного аудитора та його службовими повноваженнями;

2) наявність конфлікту інтересів, що може негативно впливати на об'єктивність або неупередженість прийнятих рішень, а також на вчинення чи не вчинення дій під час проведення державного аудиту.

Наявність конфлікту інтересів є фактично передумовою вчинення корупційних дій. Це не значить, що він обов'язково призведе до фактів корупції, однак істотно підвищує ризик їх вчинення. Конфлікт інтересів має місце не тільки в тому разі, якщо зазначена суперечність вже фактично вплинула на об'єктивність або неупередженість висновків державного аудитора, але й тоді, коли вона потенційно може вплинути на них.

Особистими інтересами визначаються будь-які інтереси особи, зумовлені родинними, дружніми чи іншими позаслужбовими стосунками з іншими особами, зокрема особисті майнові та немайнові інтереси, а також ті, що виникають у зв'язку з діяльністю особи, не пов'язаною з виконанням функцій держави або місцевого самоврядування, у громадських, релігійних чи інших організаціях.

Особистий інтерес може мати майновий і немайновий характер. Крім того, конфлікт інтересів має місце й тоді, коли існує суперечність особистого інтересу близької особи державного аудитора з його службовими повноваженнями.

Завжди може виникнути конфлікт в результаті подання неточної інформації; може існувати небезпека тиску з боку керівництва чи державного органу; аудитора можуть попросити діяти проти технічних або професійних стандартів.

Зустрічаючись з етичними проблемами, державний аудитор повинен слідкувати вимогам чинних законодавчих актів, принципам професійної етики, політиці підприємства.

Невід'ємними етичними принципами державного аудиту повинні бути:

– конфіденційність, тобто невикористання інформації, отриманої під час перевірки, у власних інтересах та інтересах третіх осіб;

– професійна поведінка, тобто створення іміджу професії, дотримання субординації.

Аудитору необхідно планувати і проводити перевірку інформації з професійним аскетизмом, усвідомлюючи, що певні обставини можуть привести до викривлення інформації.

Висновки з цього дослідження. На сучасному етапі вимагають доопрацювання теоретичні засади державного аудиту, важливе місце серед яких належить принципам.

Вимоги до професії державного аудитора є дещо вищими, ніж до звичайних державних службовців. Поряд із визначеними кваліфікаційними вимогами до посади такий аудитор повинен приймати і дотримуватися спеціально розроблених правил поведінки та принципів етики для виконання поставлених перед ним завдань.

Аналіз змісту принципів державного аудиту, умов їх дотримання, інтересів сторін показав необхідність у регламентації професійної поведінки. Потреба у такій регламентації виникає у тих випадках, коли від представників професії вимагається підвищена моральна відповідальність, що якраз і виявляється під час проведення державного аудиту. Важливо, щоб суспільство ставилося до державного аудитора з довірою й повагою, покладаючись на його порядність і об'єктивність.

Згідно з принципами професійної етики державний аудитор повинен відповідати рівню професії. Оцінюючи діяльність однієї людини, суспільство виносить оцінку всієї професії.

Вимагають подальшого дослідження проблеми вдосконалення і впровадження методологічних принципів державного аудиту, тобто таких, які регулюють порядок здійснення аудиту, відповідно до поставлених завдань.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту / В. Бугаєнко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С. 100–106.
2. Державний аудит : [навч. посіб.] / [Л. Дікань, Ю. Голуб, Н. Синюгіна]. – К., 2011. – 503 с.
3. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : [монографія] / [Є. Мних, М. Никонович, Н. Барабаш та ін.]; за ред. Є. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 415 с.
4. Синюга Н. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні / Н. Синюга // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 3 (8). – С. 106–111.
5. Петренко Ю. Державний фінансовий аудит: проблеми та перспективи запровадження в Україні / Ю. Петренко // Культура народів Причорномор'я. – 2011. – № 205. – С. 80–82.
6. Слободяник Ю. Розвиток теорії державного аудиту / Ю. Слободяник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу – 2015. – № 2 (32). – С. 342–354.
7. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О. Хаблюк, Л. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4 (43). – С. 151–158.
8. Шевчук О. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : [монографія] / О. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.
9. Ришар Ж. Бухгалтерський учет: теория и практика / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под. ред. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
10. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; пер. с англ. ; под ред. Я. Соколова. – М. : Аудит ; СНИТИ, 1995. – 393 с.
11. Руденко І. Етичні аспекти обліку і аудиту / І. Руденко, О. Лаврова // Фінансовий простір. – 2013. – № 2 (10). – С. 113–120.
12. Процун К. Державний фінансовий аудит в Україні: теоретичні основи становлення і розвитку / К. Процун // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4 (58). – С. 121–123.
13. Стандарти з аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836.
14. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : [підручник] / за ред. В. Немченко, О. Редько. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
15. Методичні рекомендації щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [ftp://91.142.175.4/2017/Методрекоменд/№%20839%20Метод%20рек%20\(конфлікт%20інтересів\).pdf](ftp://91.142.175.4/2017/Методрекоменд/№%20839%20Метод%20рек%20(конфлікт%20інтересів).pdf).