

УДК 657.6

Класифікація державного аудиту

Будник Л.А.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету

Голяш І.Д.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету

Статтю присвячено проблемам виокремлення видів державного аудиту. Визначено основні принципи класифікації державного аудиту як інструменту вдосконалення його теорії та практики. Розроблено пропозиції щодо визначення критеріїв, за якими доцільно класифікувати державний аудит.

Ключові слова: державний аудит, класифікація, принципи, фінансовий аудит, аудит ефективності.

Будник Л.А., Голяш І.Д. КЛАССИФИКАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА

Статья посвящена проблемам выделения видов государственного аудита. Определены основные принципы классификации государственного аудита как инструмента совершенствования его теории и практики. Разработаны предложения по определению критериев, по которым целесообразно классифицировать государственный аудит.

Ключевые слова: государственный аудит, классификация, принципы, финансовый аудит, аудит эффективности.

Budnyk L.A., Holyash I.D. CLASSIFICATION OF STATE AUDIT

The article is devoted to the problems of type's isolation of the state audit. The basic principles of classification of state audit as a tool for improving its theory and practice are determined. Suggestions of choosing the criteria by which it is advisable to classify the state audit are developed.

Keywords: state audit, classification, principles, financial audit, performance audit.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сучасному етапі відбувається реформування державного фінансового контролю. Створення принципово нових органів державного контролю, таких як Державна аудиторська служба, вдосконалення законодавства, яке регулює такий вид контролю, передбачає вирішення актуальних проблем, пов'язаних із теорією та практикою. Однією з них є виокремлення видів державного аудиту. Дана проблема має не лише академічний інтерес, а й досить важлива з практичної точки зору. Незважаючи на те що класифікації державного контролю, у тому числі й державного аудиту, в економічній літературі приділяється багато уваги, розвиток економіки вимагає постійного перегляду критеріїв поділу державного аудиту на окремі види.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висвітлення аспектів державного аудиту знайшли своє відображення у працях вітчизняних фахівців: В. Бугаєнко [1], Л. Гуцаленко [2], Л. Дікань [3], Ю. Петренко [4], Є. Мниха [5], О. Хаблюк [6], О. Шевчук [7] та ін. У нау-

кових працях детально аналізують зміст державного аудиту, його значення в системі державного фінансового контролю, повноваження суб'єктів його здійснення, проблеми та напрями розвитку державного аудиту в нашій країні. Досліджують автори й питання класифікації державного аудиту. Заслужують на увагу наукові праці з цього питання К. Процун [8], Ю. Лядової [9], І. Стефанюка [10], Ю. Слободяник [11] та ін. Віддаючи належне результатам проведених досліджень, необхідно відзначити, що недостатньо визначені основні принципи, якими доцільно керуватися при розробці науково обґрунтованої класифікації державного аудиту.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної статті є дослідження основних принципів класифікації державного аудиту як інструменту вдосконалення його теорії та практики і виокремлення ознак, за якими доцільно класифікувати цю форму державного фінансового контролю.

Основним завданням дослідження є: систематизація пропозицій науковців щодо діючих

класифікацій; обґрунтування принципів класифікації державного аудиту; вдосконалення його класифікації виходячи з подальшого розвитку науки і практики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Класифікації належить важлива роль у пізнанні та практиці. За її допомогою отримують можливість вибудувати струнку систему розміщення різноманітних об'єктів за класами, які розміщені в таблицях, схемах тощо. Під класифікацією розуміють поділ предметів на класи таким чином, щоб кожен із них займав відносно інших точно визначене місце [12, с. 59].

Важливим завданням розробки науково обґрунтованої класифікації державного аудиту є визначення її принципів, тобто основ, засад, на яких вона ґрунтується. Принцип – це щось початкове у пізнавальному процесі, коли немає нічого, об'єкт незрозумілий, але щось задає поштовх до пізнавальної діяльності. Проте, виступаючи початковим компонентом пізнання, сам принцип є результатом численних актів пізнання [13, с. 31]. Цим філософським підходом доцільно скористатися при визначенні сутності принципів класифікації державного аудиту.

Принципи побудови будь-якої системи, як правило, є самоочевидними, детермінованими її внутрішніми зв'язками. Тобто зсередини кожна система виглядає несуперечливою, логічною, причинно-обумовленою, аргументованою. Тому не доцільно застосовувати внутрішню логіку однієї системи для критики іншої. Першим принципом слід назвати принцип об'єктивності, тобто визнання об'єктивного існування дійсності як об'єкта пізнання. Це означає, що перш ніж ставити питання про можливість пізнання, треба з'ясувати питання про те, чи існує об'єкт пізнання. Важливо також знати, що в нашому знанні за змістом є об'єктивним, як можна обмежити суб'єктивні моменти в пізнавальній діяльності.

Державний аудит є однією з форм державного фінансового контролю. Його необхідно розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих органів, а як інструмент державного управління, чітку систему та безперервний процес, направлені на оцінку достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів. І тому одним із перших принципів його класифікації є об'єктивність.

Наступним принципом класифікації доцільно назвати принцип пізнаваності. Від-

повідно до цього принципу, обґрунтовано, що знання людини здатні адекватно відобразити дійсність, створювати за певними критеріями істинну картину. Це означає, що, з одного боку, процес пізнання не має межі, а з іншого – він на кожному історичному етапі обмежений рівнем можливостей і потребами практики.

Принцип практики є третім у цьому переліку. Тобто не можна зрозуміти сутність пізнавальної діяльності, не з'ясувавши природи людської діяльності. Практика у зв'язку з цим принципом проголошується відповідною точкою, джерелом, основою процесу, кінцевою метою і результатом пізнання і найважливішим об'єктивним критерієм істинності. Варто відзначити, що у формах діяльного освоєння людиною світу практика включає в себе всю сукупність предметних форм діяльності людей – від економічного виробництва до виробництва матеріальної і духовної культури. Пізнання носить суспільний характер, який обумовлюється працею і мовою, відображає реальну дійсність не безпосередньо, а опосередковано – через матеріально-практичну діяльність. Практика породжує потребу в нових матеріалах, джерелах енергії і т. п., і це стимулює розвиток пізнання. Отже, історичний розвиток практики є рушійною силою пізнання.

Важливими принципами, які доцільно враховувати при обґрунтуванні класифікації державного аудиту, є принципи цілісності та системності. Вони передбачають дослідження державного аудиту з двох позицій: у співвіднесенні об'єкту із середовищем, зовнішнім оточенням і через внутрішній розподіл самої системи з виділенням її елементів, властивостей, функцій та їх місця в межах цілого. При цьому властивості цілого досліджують з урахуванням властивостей елементів, і навпаки.

Отже, загальні принципи класифікації державного аудиту повинні відповідати таким вимогам:

- об'єктивно відображати сутність реальних процесів;
- відповідати законам розвитку суспільства і бізнесу;
- визначати загальні положення, властиві організаціям різних типів і видів;
- бути визнаними суспільством;
- мати системний характер;
- відповідати вимогам практики.

При дослідженні класифікації державного аудиту застосовують різні ознаки його поділу. Окремі автори поділяють державний аудит на фінансовий та аудит ефективності

[2; 3]. Інші визначають такі класифікаційні ознаки державного аудиту: за суб'єктами, які мають право проводити державний аудит, за об'єктами, за підконтрольними суб'єктами, за метою [14, с. 21].

Кожному підвиду державного аудиту притаманні властиві йому процедури, тобто порядки дій, які здійснюються за допомогою методів. К. Процун при дослідженні питання класифікації державного фінансового аудиту виділяє такі критерії його поділу: процедури, методи, форми, підвиди [8, с. 282].

Види і форми як класифікаційні ознаки державного аудиту виділяє Ю. Лядова [9, с. 31]. Автор запропонувала класифікацію, що враховує напрями, за якими здійснює державний аудит Державна фінансова інспекція (орган реорганізовано в Державну аудиторську службу).

Окремі автори визначають види державного аудиту залежно від рівня їх проведення. На першому рівні виділяють міжнародний і національний державний аудит. Другий рівень – зовнішній і внутрішній державний аудит, паралельний, спільний і узгоджений аудит [11, с. 353].

Вибір нашої позиції щодо класифікації державного аудиту наведений у табл. 1.

Вважаємо, що класифікація державного аудиту повинна не бути громіздкою, однак повною мірою розкривати внутрішній зв'язок і спосіб організації цієї форми державного фінансового контролю, взаємодію елементів, процесів, явищ як між собою, так і з зовнішнім середовищем.

Суб'єктами, які відповідно до чинного законодавства мають право проводити державний аудит, є Рахункова палата України і Державна аудиторська служба.

Законом України «Про Рахункову палату» чітко визначено, що державний фінансовий контроль здійснює цей орган через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [15].

Державна аудиторська служба реалізує державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель; контролю стану внутрішнього аудиту [16].

Таблиця 1

Класифікація державного аудиту

№ з/п	Критерії класифікації	Види аудиту
1.	Залежно від суб'єкту, який проводить державний аудит	державний аудит, який проводить Рахункова палата України
		державний аудит, який проводить Державна аудиторська служба
2.	Організаційні взаємозв'язки контролюючого і підконтрольного суб'єкта	зовнішній державний аудит
		внутрішній державний аудит
3.	За підконтрольними суб'єктами	аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, державного і комунального майна
		аудит бюджетних установ
		аудит органів державної і місцевої влади
4.	За об'єктами	аудит ефективності використання державних коштів і майна
		аудит виконання державного і місцевого бюджетів
		аудит виконання бюджетних програм
		аудит окремих господарських операцій
		аудит правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету
5.	За метою	фінансовий аудит
		аудит ефективності
6.	Функції в управлінні економічною діяльністю	Запобіжний
		Оперативний
		Ретроспективний
		Стратегічний

Джерело: розроблено авторами

У теорії та в практичній діяльності використовують поняття «податковий аудит» і ведуть мову про Державну фіскальну службу як суб'єкт державного аудиту. Вважаємо, що цей орган проводить заходи фіскального контролю, які, по суті, не є аудитом як формою державного фінансового контролю. І в Податковому кодексі, який регулює проведення фіскального контролю, термін «податковий аудит» не зазначений.

Державний аудит поділяють на зовнішній та внутрішній. Сутність зовнішнього і внутрішнього аудиту досить детально розкрито у багатьох працях як вітчизняних, так і зарубіжних учених [1; 5; 7–10]. Якщо зовнішній аудит проводиться спеціалізованими органами державного фінансового контролю, то внутрішній – спеціально створеними підрозділами в системі управління. Метою внутрішнього державного аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами [17, с. 25]. Створення підрозділів внутрішнього аудиту пов'язане з посиленням функції державного фінансового контролю. Внутрішній аудит розглядають як ланку внутрішнього контролю. Він сприяє створенню високоефективної системи управління державними коштами, державним і комунальним майном.

Важливою ознакою класифікації видів аудиту є класифікація залежно від функцій в управлінні фінансово-господарською діяльністю. Порівняно з іншими формами контролю державний аудит має інші ідеологію, мету і завдання. Його необхідно розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих органів, а як інструмент державного управління, чітку систему та безперервний процес, направлений на оцінку достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів. Доцільно внести корективи до завдань, які виконує державний аудит. Відповідно, державний аудит повинен виконувати не лише завдання виявлення помилок і порушень, тобто завдання ретроспективного характеру. Державні аудиторі повинні бути творцями, які виявляють неефективність і визначають шляхи усунення проблем і ризиків, з якими зустрічається цей підконтрольний суб'єкт. Тому крім ретроспективного характеру, функції державного аудиту повинні бути направлені на запобігання передкризових явищ, помилок і порушень, оцінки стратегії роз-

витку підконтрольної установи, обґрунтування оптимальної або пропозицію альтернативної стратегії і перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання, оцінку прогнозів і напрямів розвитку окремих галузей економіки, регіонів і держави в цілому. Державний стратегічний аудит, з одного боку, можна розглядати як особливий вид контролю, направлений на виявлення відповідності витрачених фінансових коштів рівню досягнення стратегічних цілей, а з іншого боку – інструмент управління, що дає змогу оцінити та скоригувати прийняті стратегічні рішення [18].

З усіх видів аудиту найменше досліджений аудит ефективності. Законодавством визначено й суть аудиту ефективності як «встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів» [15]. У Стандартах аудиту Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) чітко зазначено, що в процесі аудиту ефективності перевіряють економічність (economy), ефективність (efficiency) і результативність (effectiveness) програми чи діяльності організації [19].

Аудит ефективності є перевіркою діяльності органів державної влади, одержувачів державних коштів, підприємств, установ і організацій, які використовують державне і комунальне майно, з метою визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів і майна. Такий аудит передбачає: а) контроль економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності; б) контроль продуктивності використання організацією трудових, фінансових та інших ресурсів у процесі виробничої й іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій; в) контроль результативності діяльності організації, яка перевіряється.

Висновки з цього дослідження. Кожна класифікація розкриває зв'язки між предметами, що класифікуються. Важливим аспектом теорії державного аудиту є доцільність обґрунтування принципів такої класифікації. До цих принципів слід віднести принципи об'єктивності, пізнаваності, практики, цілісності та системності. Класифікація держав-

ного аудиту необхідна для наукової розробки основ його теорії, подальшого вдосконалення практики, підвищення ефективності та якості, підготовки і покращання кваліфікації державних аудиторів.

Запропонована авторами класифікація є змістовною, враховує основні аспекти теорії і практики державного аудиту. Всі види аудиту

взаємопов'язані в єдиній системі державного фінансового контролю, спрямовані на вдосконалення управління державними ресурсами.

Будь-яка класифікація відносна. Із розвитком науки практики вона уточнюється, доповнюється, замість однієї класифікації створюється нова, більш відповідна до вимог сьогодення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бугасенко В. Проблеми державного фінансового аудиту / В. Бугасенко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 4. – С. 100–106.
2. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
3. Державний аудит : [навч. посіб.] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – К., 2011. – 503 с.
4. Петренко Ю.П. Державний фінансовий аудит: проблеми та перспективи запровадження в Україні / Ю.П. Петренко // Культура народів Причорномор'я. – 2011. – № 205. – С. 80–82.
5. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : [монографія] / Є.М. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш [та ін.] ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : КНТЕУ, 2009. – С. 41.
6. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О.А. Хаблюк, Л.А. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4(43). – С. 151–158.
7. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : [монографія] / О.А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.
8. Процун К.С. Державний фінансовий аудит в Україні: елементи класифікації / К.С. Процун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1(59). – С. 81–82.
9. Лядова Ю.О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю / Ю.О. Лядова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4(20). – С. 27–32.
10. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І. Стефанюк // Вісник КНТУ. – 2011. – № 4. – С. 42–49.
11. Слободяник Ю.Б. Види і форми державного аудиту / Ю.Б. Слободяник // Бізнес Інформ. – 2013. – № 4. – С. 351–355.
12. Жеребкін В.Є. Логіка : [підручник] / В.Є. Жеребкін ; 9-те вид. – К. : Знання, КОО, 2006. – 255 с.
13. Арутюнов В.Х. Методологія соціально-економічного пізнання : [навч. посіб.] / В.Х. Арутюнов, В.М. Мішин, В.М. Свінцицький. – К. : КНЕУ, 2005. – 353 с.
14. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : [підручник] / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
15. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
16. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>.
17. Мельник О.П. Аудит у системі державного внутрішнього фінансового контролю / О.П. Мельник // Міжнародний юридичний вісник : збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. – 2014. – № 1(1). – С. 24–29.
18. Алексеева И.В. Исследование сущности и экономической природы стратегического аудита / И.В. Алексеева [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.auditfin.com/fin/2010/6/04_01/04_01%20.pdf.
19. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE19957.html.