

Передумови проведення дослідження. Демократизація суспільства, зміни в економіці потребують нових підходів до організації контролю, орієнтованого на якість, інновації, ефективність кадрового потенціалу тощо. Прозорість, відкритість і підзвітність органів держави суспільству забезпечує законність їх дій. Тому сучасна система контролю в державі має виходити із інтересів громадськості, ставити владні органи і окремих чиновників під контроль суспільства, забезпечувати незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в країні.

Інститут державного аудиту є відносно новим для України, як і для інших країн пострадянського простору. Новою для нашого сприйняття стала система суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі виборців (громадян – платників податків) в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами. Укорінення цієї ідеї у свідомості громадян пов'язане зі змінами у світогляді, в уявленнях про принципи взаємовідносин особи, суспільства і держави. Проте у багатьох країнах з давніми традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства зовнішній аудит є обов'язковим елементом суспільного управління фінансами. Належне функціонування системи державного аудиту дозволяє завчасно виявляти відхилення від прийнятих стандартів законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами. В результаті функціонування системи державного аудиту суспільство отримує важливу інформацію про якість роботи держави, що безпосередньо впливає на рівень суспільної підтримки чинної влади.

Разом з тим відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Але світова теорія і практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалося у XIX столітті. Західна практика аудиту політичних партій, громадських організацій,

соціальних проблем, навколишнього середовища, національних відносин тощо сьогодні в Україні лише почала обговорюватися.

Зазначене і обумовило необхідність проведення досліджень у сфері аудиту державних фінансів. Для повного розуміння процесів, що відбуваються у цій сфері сьогодні, зробимо стислий історичний екскурс.

Системи контролю державних фінансів зарубіжних країн розвивалися еволюційним шляхом в напрямку розширення зовнішнього незалежного контролю. Побудова демократичних суспільств на засадах сталого розвитку вимагала відповідних змін і у контрольних системах держав. Після Другої світової війни було покладено початок заснуванню міжнародних організацій, що об'єднують вищі контрольні органи різних країн, а також розробці стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації. Виникнення таких об'єднань значно вплинуло на сучасну історію розвитку державного аудиту, адже виявило синергійний ефект – поєднання зусиль багатьох держав, обмін кращим досвідом між ними дозволили удосконалити контрольні системи учасників з найменшими втратами і в коротші терміни.

Головним фундатором об'єднання вищих органів контролю державних фінансів країн-членів ООН, стала Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), що була заснована у 1953 р. Основним завданням INTOSAI є надання державним аудиторам усього світу можливості обміну інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері державного аудиту та застосування професійних стандартів і кращої методології, що становить спільний інтерес. INTOSAI декларує сприяння ефективному державному управлінню шляхом заохочення вищих органів державного аудиту до підтримки урядів у вдосконаленні їх діяльності, підвищенні прозорості бюджетної сфери, забезпеченні підзвітності, боротьбі з корупцією, сприянні кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь нації.

Сьогодні практично у кожній країні є вищий орган державного аудиту, призначений для підтримки конституційного поділу обов'язків між урядом і парламентом. Зазвичай він формується відособлено від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади. У демократичних країнах його незалежність завжди гарантується законом, адже аудит державних фінансів допомагає забезпечувати демократичний контроль і сприяти ефективному і надійному державному управлінню.

Початок 2000-х рр. охарактеризувався зміною підходів до організації державного аудиту, що супроводжується оновленням повноважень вищих контрольних органів багатьох країн, переорієнтацією їх на здійснення державного аудиту. На порядок денний вийшли стратегічні задачі вищого органу державного аудиту – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління. Основними вимогами стало залучення широких кіл громадськості до контролю за діяльністю урядів, підзвітність органів державної влади суспільству, прозорість їх діяльності та відповідальність. Крім того, відбулося розширення кола підконтрольних суб'єктів, що включає в себе не лише державні установи та підприємства, а й приватних суб'єктів господарювання.

Глобалізаційні процеси сприяли напрацюванню і широкому застосуванню міжнародних стандартів обліку, звітності й аудиту, що вплинуло і на необхідність уніфікації форм, методів і прийомів у сфері контролю державних фінансів. У сфері державного аудиту стандартизація розпочалася не так давно. Керівна рада Комітету INTOSAI з професійних стандартів на засіданні у Вашингтоні у 2006 р. затвердила так званий «подвійний підхід» (dual approach), який полягав у тому, щоб визнати для державного аудиту стандарти, що регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх недостатньо, розробити власні. Це дозволило певним чином уніфікувати підходи до проведення державного аудиту, визначити єдині принципи і правила, що сприяє впровадженню найкращих технологій, досягнень світової науки і практики контролю, спрямоване на забезпечення високої якості, економічності, ефективності та транспарентності діяльності вищих органів державного аудиту.

Разом з тим проводилася подальша робота у напрямку розробки єдиних Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI). Перший комплект ISSAI був представлений і схвалений на XX Конгресі INTOSAI у Південній Африці у 2010 році. А вже у 2013 р. після тривалого обговорення і консультацій було оновлено фундаментальні принципи державного аудиту відповідно до сучасних вимог. Відтепер ISSAI встановлює обов'язкові для всіх фундаментальні принципи, що застосовуються у сфері державного аудиту.

Сучасний період трансформації системи контролю державних фінансів в Україні багато в чому обумовлений особливостями контрольної системи, що дісталася у спадок від колишнього СРСР. Майже повна відсутність приватної власності у СРСР не сприяла розвитку незалежного аудиту, як це відбувалося у зарубіжних країнах. Фінансовий контроль єдиного власника – держави – розвивався за загальними тенденціями, удосконалювався, набував певних рис незалежності. Державні контрольні органи по суті були представниками власника, проводили тотальний контроль усіх економічних суб'єктів і цього було достатньо. Саме тому такий контроль отримав назву «державний фінансовий контроль».

Початок розвитку державного аудиту в Україні було покладено заснуванням у 1996 р. Рахункової палати, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів. Проте вперше термін «аудит» у сфері державних фінансів було застосовано лише у 2001 р. у Бюджетному Кодексі, у статті 26 якого зазначалося, що зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом [1]. І лише в результаті прийняття у 2005 р. Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було дано офіційне трактування терміну «державний фінансовий аудит» та скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби, а також встановлено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюватимуться на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту [2].

Зауважимо, що з самого початку застосування терміну «державний аудит» не сприймалося професійною спільнотою аудиторів. Пояснюється це тим, що насправді незалежну оцінку ефективності використання державних ресурсів можуть надати лише органи, що мають функціональну, організаційну та фінансову незалежність по відношенню до об'єкта перевірки. Незалежність державних органів, що мали проводити державний аудит, у цьому сенсі уявлялася неможливою.

Саме в цей час автор долучився до проведення досліджень у сфері державного аудиту, що дало змогу відстежити трансформацію ставлення до ідеї проведення державного аудиту не лише з боку професійної спільноти, але й з боку всього українського суспільства. Крім того, дослідження тривалого процесу становлення державного аудиту в зарубіжних країнах, прикладів кращої практики та аналіз національних особливостей дозволили розробити ґрунтовні пропозиції щодо подальшого розвитку вітчизняного державного аудиту [3].

Зауважимо, що в ході досліджень було визначено некоректність вимог чинного вітчизняного законодавства щодо покладення розширених функцій у сфері державного аудиту на Державну фінансову інспекцію. На наш погляд, подальший інституційний розвиток Рахункової палати, як вищого органу державного аудиту, дозволить повноцінно реалізувати державний аудит та досягти його мети – забезпечити транспарентність системи державного управління. Разом з тим нерозвинена організаційна структура не лише не дозволяє повноцінно виконувати покладені на Рахункову палату функції, але й гальмує її розвиток у майбутньому. Так, станом на 31.12.2012 фактична кількість працівників Рахункової палати налічувала 454 особи, або 84 % від затвердженої штатної чисельності. Крім того, за останні 5 років чисельність поступово зменшувалася – від 500 осіб у 2008 р. до 454 у 2012 р. [4].

Вищевикладене стало потужним чинником, що спонукав автора розглядати можливості залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту. Зауважимо, що практичне втілення цієї ідеї потребує численних організаційних та методичних напрацювань, а головне, – усвідомлення необхідності цього кроку суспільством, державними органами і незалежними аудиторами. Означена співпраця є новою для вітчизняної практики, раніше не застосовувалася, проте має своє переваги. Приміром, недостатньо розгалужена структура Рахункової палати не дозволяє оперативно і з найменшими витратами отримати інформацію з регіонів під час здійснення окремих аудитів. Залучення до проведення певних робіт аудиторів, що працюють у регіонах, з дотриманням принципів державного аудиту і контролем якості з боку Рахункової палати дозволило б значно розширити можливості останньої. Слід зауважити, що залучення приватних аудиторів доречно не для всіх об'єктів державного аудиту, але може підвищити ефективність функціонування всієї системи.

Задля усвідомлення міркувань незалежних аудиторів щодо зазначеної проблеми і було проведене дослідження, результати якого оприлюднимо далі.

Результати дослідження. Метою опитування було отримання експертної думки щодо організації проведення державного аудиту, а також необхідності та можливості залучення до цього процесу незалежних аудиторів. Питання до експертів були оформлені у вигляді анкети, 300 примірників якої було розіслано за адресами, а також поширені серед учасників групи журналу «Аудитор України» у соціальній мережі Facebook. На момент оприлюднення результатів було отримано відповіді від 104 незалежних аудиторів з усіх регіонів України. Автор висловлює вдячність всім, хто взяв участь у цьому дослідженні, оскільки його результати дають можливість більш точно визначити основні проблемні аспекти проведення державного аудиту на сучасному етапі, а також обґрунтувати подальші кроки щодо його розвитку.

Отже, 97,1 % опитаних вважають необхідним проведення аудиту державних фінансів, оскільки аудит є більш дієвим для визначення прозорості та ефективності використання державних ресурсів. Відповідно 2,9 % вважають достатнім проведення державного фінансового контролю у вигляді ревізій та перевірок. При цьому 98,1 % респондентів схвалюють залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту, мотивуючи це можливостями забезпечення прозорості використання державних ресурсів (4,9 %), розширенням ринку аудиторських послуг (2,9 %) та обома причинами одночасно (90,3 %). Цікаво, що негативне ставлення до залучення незалежних аудиторів до процесу державного аудиту (1,9 %) було пояснене небажанням витратити час на освоєння цієї сфери, тобто суто суб'єктивними причинами.

Важливим, з огляду на мету дослідження, став блок питань стосовно професійної підготовки до проведення державного аудиту та обізнаності незалежних аудиторів зі згадуваними вище Міжнародними стандартами вищих органів державного аудиту (ISSAI). Так, 58,3 % респондентів зазначили, що знають про існування цих стандартів, проте звертатися до них у своїй професійній діяльності не мали потреби, 30,1 % опитаних не зверталися до цих стандартів, а 11,6 % зауважили, що працювали зі стандартами ISSAI. Разом з тим на питання щодо рівня потрібної додаткової фахової підготовки аудиторів для залучення їх до проведення державного аудиту відповіді розподілилися таким чином: 44,7 % аудиторів вважають, що достатньо звичайних курсів підвищення кваліфікації до 40 годин, 27,2 % висловилися за більш тривалу підготовку (1–3 місяці), а 28,1 % опитаних впевнені, що додаткова підготовка не потрібна. На підтвердження останньої тези серед опитаних висловлювалися думки, що сертифікат аудитора є доказом вищої кваліфікації та можливе лише встановлення вимог до досвіду роботи аудитора (наприклад, «не менше ніж __ років»). Також зауважували, що має бути розроблена методика перевірки та формат підсумкового документу.

Цікавим виявився розподіл відповідей на поставлене нами дещо провокаційне питання «Чи доводилося Вам брати участь у проведенні аудиту ефективності?». Так, 11,7 % опитаних зауважили, що аудит ефективності не проводиться незалежними аудиторами, 38,8 % визнали, що не брали участь в аудиті ефективності, 30,1 % – брали участь частково шляхом надання консультацій. Водночас 19,4 % опитаних аудиторів відповіли, що брали участь у проведенні аудиту ефективності, і лише один з них зауважив, що це відбувалося в межах надання супутніх аудиторських послуг за Міжнародними стандартами аудиту, а не в рамках перевірок Державної фінансової інспекції.

На питання щодо оцінки можливості проведення аудиту органами Державної фінансової інспекції було отримано такі відповіді: 4,9 % позитивно розцінюють таку можливість, що відповідає вимогам часу, 8,7 % не змогли відповісти на це питання, 66,0 % опитаних переконані, що аудит може проводитися лише незалежними аудиторами. Також нами було запропоновано респондентам дати власну відповідь на поставлене питання. Відповідно серед 20,4 % опитаних, що скористалися цією можливістю, висловлювалися наступні міркування:

- проведення аудиту органами Держфінінспекції є можливим, але цього недостатньо;
- необхідно проводити аудит органами Держфінінспекції і один раз на 3 роки незалежними аудиторами;
- аудит може проводитися лише незалежними аудиторами, а його результати прийматимуться державними органами;
- аудит, що проводиться органами Держфінінспекції, по суті є ревізією і може призвести до корупції, як і проведення перевірок іншими контролюючими органами;
- необхідно делегувати незалежним аудиторам проведення аудиту, а за Держфінінспекцією залишити

- моніторинг цих перевірок;
- потрібен поділ перевірок між Держфінінспекцією (значущі підприємства, організації, установи) та аудиторськими фірмами.

Крім того, висловлювалася думка, що Держфінінспекція не може проводити аудит у зв'язку з тим, що не є повністю незалежною. Оскільки дотримання принципу незалежності є ключовою ознакою аудиту, нами було запропоновано оцінити забезпечення незалежності фахівців Державної фінансової інспекції та Рахункової палати під час виконання ними своїх професійних функцій. Отже, за результатами опитування 69,9 % аудиторів зауважують, що фахівці Держфінінспекції не є незалежними, 8,7 % вважають, що їх незалежність можна забезпечити законодавчо, а 21,4 % наголошують на існуванні певних обмежень їх незалежності. Серед основних факторів, що обмежують незалежність фахівців Держфінінспекції, було названо наступні:

- наявність вищестоящого керівництва;
- залежність від керівництва та їх планів;
- призначення наказом фахівця для проведення перевірки, який починає працювати до вивчення клієнта та оцінки факторів незалежності;
- відсутність процедури якості прийняття клієнта чи продовження співпраці;
- наявність впливу на фахівців Держфінінспекції уряду та інших державних органів;
- необхідність наповнення державного бюджету, наявність корупції;
- утворення у державі системи збору коштів, за якою домовленість досягається з контролерами за умови узгодження суми коштів, які будуть виділені для Акту. Нерезультативні перевірки не допускаються;
- зацікавленість у поповненні бюджету (або власного, або державного) будь-яким способом, що спричиняє загрозу тиску.

На аналогічне питання щодо оцінки забезпечення незалежності фахівців Рахункової палати під час виконання ними своїх професійних функцій було отримано наступні відповіді: 41,7 % аудиторів заперечують можливість незалежності Рахункової палати, 43,7 % вважають можливим законодавче забезпечення її незалежності, а 14,6 % погоджуються з частковою незалежністю, на якій позначається дія таких факторів, як вплив уряду, загрози власного інтересу, відсутність професійного контролю за самою Рахунковою палатою. Крім того, опитувані висловлювали думки щодо можливого розв'язання проблем незалежності шляхом формування групи перевірки, що складатиметься з представників Рахункової палати та незалежних аудиторів у співвідношенні 50/50, та залучення громадських організацій до контролю функціонування самої Рахункової палати.

Питання щодо того, хто має узгоджувати та координувати залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту, викликало найбільшу дискусію серед експертів, 32,0 % яких переконані, що це має бути Аудиторська палата України. При цьому 23,3 % опитаних вважають, що координатором має виступати Рахункова палата України, адже відповідно до діючого законодавства Аудиторська палата України має вплив на аудиторів, оскільки проводить перевірку контролю якості та здійснює регулювання аудиторської діяльності, що може стати обмеженням незалежності аудиту. Проте 44,7 % аудиторів висловили власне бачення координування процесу залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту, що має проводитися іншим органом або у співпраці, зокрема:

- громадською організацією контролю;
- Міністерством фінансів і Аудиторською палатою України;
- колегіальним органом, що включає представників незалежних професійних організацій;
- громадською Спілкою аудиторів, яка є незалежною;
- Спілкою аудиторів України, яка може взяти участь в координації, методичному забезпеченні та співпраці з Рахунковою палатою;
- Міністерством фінансів, оскільки саме це міністерство є замовником послуг;
- спільна робота Рахункової палати, Аудиторської палати України та Спілки аудиторів України;
- органом виконавчої влади;
- Аудиторською палатою України за документом, що розроблений спільно з Рахунковою палатою;
- новоствореним Вищим органом фінансового контролю як громадською організацією.

Також було висловлено думку щодо необхідності розробки стандартів аудиту державних коштів. При

цьому аудиторські фірми мають проходити відповідне навчання за цими стандартами та акредитацію, а вибір аудитора має проходити кожного разу на тендерній основі.

Таким чином, отримані результати проведеного дослідження свідчать про те, що професійна спільнота незалежних аудиторів усвідомлює важливість і необхідність співпраці у сфері аудиту державних фінансів. Варіанти можливого залучення незалежних аудиторів до проведення державного аудиту можуть виноситися на широке обговорення. Водночас оцінка незалежності Рахункової палати з боку професіоналів відображає в цілому невисоку підтримку її функціонування у сучасному українському суспільстві. На нашу думку, це спричинено низькою поінформованістю громадськості щодо діяльності Рахункової палати та відсутністю реальних механізмів реагування на виявлені нею порушення.

Висновки. Підсумовуючи викладене, зазначимо, що результати проведеного опитування незалежних аудиторів обґрунтовують необхідність подальших розробок у цій сфері. Важливими уявляються пропозиції, що дозволять на практиці реалізувати ідею залучення до проведення державного аудиту незалежних аудиторів. Отже, розроблене автором методичне забезпечення організації і проведення державного аудиту з урахуванням оновлених вимог Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI), зокрема Стандарт «Порядок залучення приватних аудиторів до проведення державного аудиту», а також окремі форми робочих документів аудитора, можуть стати основою для наступного обговорення у професійних колах. У будь-якому випадку, широка дискусія дозволить більш чітко окреслити варіанти співпраці, яка сприятиме забезпеченню прозорості системи державного управління та поставленню державних чиновників під контроль суспільства.

Список літератури

1. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37. – ст. 189.
2. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : закон України від 15.12.2005 № 3202-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 14. – ст. 117.
3. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. – 321 с. – ISBN 978-966-2746-03-7.
4. Звіти Рахункової палати за 2003–2012 рр. [Електронний ресурс] / Рахункова палата. – Режим доступу : www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826?page=0.