

Царенко О.В.,

доктор економічних наук, професор,

завідувач кафедри обліку і аудиту Академії муніципального управління

Інституціональне забезпечення процесу державного регулювання траєкторії цілеорієнтованого розвитку публічного аудиту

У статті досліджено основні проблеми, які виникають у трансформаційному процесі аудиту. Обґрунтовано доміанти та функціонали державного регулювання розвитку публічного аудиту при синхронному застосуванні системного підходу до ідентифікації оптимального нормативно-правового інструментарію незалежного аудиту, ущільнення ресурсно-функціональних та системно-універсальних зв'язків ієрархічних рівнів.

Ключові слова: аудит, незалежність, публічний аудит, нормативно-правове забезпечення, державний фінансовий контроль, управління, державні органи.

Tsarenko O.V. Institutional assurance of governmental trajectory regulation process of goal-oriented development of public audit

In the article investigational basic problems which arise up in transformation process of audit. Grounded dominants and functional of government control of development of public audit are at synchronous application of approach of the systems to authentication of optimum normatively legal tool of independent audit; compression of resource-functional and system universal connections of hierarchical levels.

Key words: audit, independence, public audit, normatively legal providing, state financial control, management, public organs.

Царенко О.В. Институциональное обеспечение процесса государственного регулирования траектории целеориентированного развития публичного аудита

В статье исследованы основные проблемы, которые возникают в трансформационном процессе аудита. Обоснованы доминанты и функционалы государственного регулирования развития публичного аудита при синхронном применении системного подхода к идентификации оптимального нормативно-правового инструментария независимого аудита; уплотнение ресурсно-функциональных и системно-универсальных связей иерархических уровней.

Ключевые слова: аудит, независимость, публичный аудит, нормативно-правовое обеспечение, государственный финансовый контроль, управление, государственные органы.

Постановка проблеми. У сучасних умовах економічної та фінансової нестабільності, що властиві економіці України, особливу увагу варто приділяти процесу оцінки та аналізу існуючих ризиків управління суспільними ресурсами. Безперечно, аудит як різновид зниження інформаційного ризику, в тому числі і від імені суспільства як користувача інформації, діяльності держави з управління національними ресурсами країни, фактично втілює найважливіші конституційні основи демократичного суспільства. Здійснюючи управління такими ризиками, варто зосереджувати увагу на виборі найбільш оптимальної методики оцінки реінжинірингу публічного управління та подальшого аналізу інструментів його перевірки.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання організації та методології аудиту вивчають такі відомі вчені, як: Ф.Ф.Бутинець, С.Я.Зубілевич, Л.П.Кулаківська, О.Ю.Редько, Б.Ф.Усач та ін. Дослідженню проблем аудиторського ризику присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних вчених: А.А.Адамса, В.Д.Андрєєва, Е.А.Аренса, Дж.К.Лоббека, С.М.Петренка, В.С.Рудницького, А.А.Терехової, О.В.Царенка та ін.

Метою статті є обґрунтування доміант інституціонального забезпечення процесу державного регулювання траєкторії цілеорієнтованого розвитку публічного аудиту в системі незалежного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для ефективного та послідовного генерування інституціональних зрушень з формування соціально-економічних умов органічності функціонування якісного управління об'єктами державної власності, чіткого розподілу відповідальності державних та місцевих органів влади особливого значення набуває перебудова механізму економічного контролю, створення дієвої європейської системи державного фінансового контролю в Україні, задекларованої Конституцією України. Згідно із цим документом громадяни мають право брати участь в оцінюванні діяльності органів публічної влади, що сприяє забезпеченню якості публічного управління справами суспільства.

З метою оцінювання ефективності процесів з управління та регулювання функціонування публічної сфери у більшості розвинутих країн проводиться “публічний аудит”, що виступає важливим елементом системи публічного управління та означає будь-яке “ex-post” обстеження угоди, процедури або звіту з метою перевірки будь-якого аспекту їх точності, ефективності тощо.

Зрозуміло, що на сьогодні термін “публічний аудит” в Україні ще не є загальнозживаним та не згадується в жодному нормативно-правовому акті держави. Однак у розвинутих країнах цей термін є зрозумілим не лише вузькому колу науковців чи практиків, а й широкому загалу.

На нашу думку, одним із основних аспектів ефективного функціонування публічного аудиту в Україні в цілому як одного з ключових компонентів державного фінансового контролю є наявність чіткого, структурованого нормативно-правового забезпечення, що має підтверджувати основні принципи побудови та функціонування будь-якої державної інституції, її місію, завдання, напрями діяльності, методи, процедури, звітність тощо, визначати правила, яких мають дотримуватися всі зацікавлені сторони та формувати фундамент для довготривалого ефективного функціонування цієї системи.

З'ясовано, що в Україні всі питання, що стосуються терміна “аудит”, розглядаються виключно крізь призму Закону України “Про аудиторську діяльність”, який регулює підприємницьку діяльність у сфері аудиту та зводиться не лише до перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання, а й передбачає незалежну оцінку економічності, ефективності та результативності використання ресурсів та інші супутні аудиту послуги.

Навіть у зарубіжній та вітчизняній економічній літературі, Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (IFAC), що прийняті Аудиторською палатою України як національні [4], Державних стандартах аудиту, виданих під керівництвом Генерального контролера США (US Government Accountability Office) [2] і чинних законодавчих актах України немає єдиного підходу до визначення термінів “аудит” та “аудитор”.

Слід акцентувати увагу на тому, що публічний аудит наслідує іноземних аудиторів, які під час своєї діяльності використовують Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (ІА), Керівні принципи для оцінювачів Американської асоціації з оцінки, Стандарти оцінки програм Спільного комітету зі стандартів для оцінки освіти, Стандарти для освітнього і психологічного тестування [3].

Виходячи з цього наголошуємо на тому, що як би вітчизняні наука та законодавство у сфері аудиту не враховували сучасні світові знання і досвід, не обмежували поняття “аудит” виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання,

ототожнюючи його з поняттям “ревізія”, все одно термін “публічний аудит” (або інший аудит, тобто як би він не називався) повинен розглядатися в контексті незалежної перевірки об’єктивних даних про економічні дії та події на відповідність цієї інформації встановленим критеріям з наданням результатів зацікавленим користувачам. Інакше кажучи, публічний аудит здійснюється в інтересах суспільства для забезпечення законного, економічного, ефективного, результативного та прозорого управління публічними фінансами.

Загальні основи для легалізації аудиту в Україні були створені з прийняттям у 1991 р. Закону України “Про підприємства в Україні”. Однак правова основа для розвитку професії аудитора була сформована тільки із прийняттям Закону України “Про аудиторську діяльність” [5]. Перша його редакція була прийнята 22 квітня 1993 р., і з цього моменту вважається офіційним визнання аудиту як професійної діяльності у сфері незалежного економічного контролю. Проте вищезгаданий Закон про аудит зазнав у вітчизняній практиці небагато змін: у 1995, 1996, 2003, 2004 р., двічі – у 2005 р. і тричі – в 2006 р. Взагалі, якщо термін “аудит” у 1993 р. згадувався у шести законах України, трьох декретах Кабміну і у двох рішеннях державних регуляторних органів, то на 1 січня 2014 р. ці терміни зафіксовані у 87 законах та у 1114 постановах і рішеннях відповідних регуляторних органів державної виконавчої влади.

Додатково терміни “аудит”, “аудиторська перевірка” почали офіційно застосовувати державні фіскальні та контролюючі органи – Державна податкова адміністрація, яка ввела в обіг такі незвичні з наукової точки зору терміни, як “кабінетний аудит” та “податковий аудит”; Державна контрольно-ревізійна служба, що винайшла такий вид аудиту, як “аудит ефективності”; Рахункова палата України – “державний аудит”; органи місцевої виконавчої влади – “внутрішній державний аудит”; Держфінінспекція України – “Державний внутрішній фінансовий контроль”.

Як наслідок у суспільстві тепер існує близько 16 різновидів контрольних дій, які мають назву “аудит”. На нашу думку, у сфері контролю спостерігається певна невпорядкованість термінології, яка вводить в оману учасників господарських процесів щодо потенційних суб’єктів контролю, його завдань та наслідків.

Отже, правове поле аудиту та його державне регулювання суттєво розширюються (це стосується і введення терміна “публічний аудит”), але таке розширення супроводжується, так би мовити, “персоналізацією” видів аудиторських (а скоріше, контрольних) послуг за галузями господарської діяльності або за суб’єктами контролю.

Виділяючи *невирішені частини проблем* публічного аудиту, слід зазначити, що на сьогодні інститут публічного аудиту перебуває на етапі становлення, і наукова розробка основних проблем у цій сфері є недостатньою. Зокрема, відсутність наукових розробок у формуванні єдиних підходів до понятійної бази, основних завдань і видів аудиту, ролі і функцій керівних органів у сфері публічного аудиту, адаптації до міжнародних стандартів відображається в недосконалості законодавства в цій сфері.

По-перше, нормативно-правову базу публічного аудиту слід розробити відповідно до чітко затвердженої організаційної структури в системі задіяних державних органів. Вона повинна ніби “нанизуватися” на сформований каркас державного апарату в питаннях державного фінансового контролю. Адже без чіткого розподілу повноважень, відповідальності посадовців, задіяних у публічному аудиті, неможливо на рівні нормативного забезпечення коректно описати здійснення всіх відповідних процесів та процедур [1]. Без достатньої наочності та зрозумілості

організаційної структури з публічного аудиту використання навіть досить якісних законів та нормативних актів буде хаотичним.

По-друге, необхідно безпосередньо визначити закони та інші нормативні акти, їх ієрархічну залежність, форми подачі та користувачів інформації. Для України в умовах запозичення моделі трьох елементів PIFC [6], закріпленої в Концепції розвитку державного аудиту, важливо для їх якісного функціонування забезпечити відповідне нормативне підґрунтя, яке поділятиметься на першочергове, другорядне, рекомендоване тощо.

Зважаючи на європейський досвід, для України поряд із уже прийнятими документами, на наш погляд, актуальним залишається прийняття закону, який би регламентував питання публічного аудиту; положення (хартії) про публічний аудит в установах, де діє підрозділ публічного аудиту; порядку звітування про діяльність підрозділів публічного аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади; положення, яке б унормувало питання навчання та сертифікації публічних аудиторів; повного комплексу навчально-методичної літератури; практичних рекомендацій щодо проведення публічного аудиту тощо.

Також вважаємо за необхідне затвердити порядок організації публічного аудиту, який буде обов'язковим для застосування всіма органами державної влади, та порядок проведення оцінки якості публічного аудиту, в якому мають бути визначені критерії такої оцінки.

Особливо важливо розширити сферу дії окремих нормативно-правових актів України, що стосуються проведення аудиту/державного аудиту. Зокрема, утворення структурних підрозділів публічного аудиту та проведення такого аудиту слід передбачити не лише в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а й у всіх органах державної влади в Україні. Вважаємо за доцільне унормування порядку навчання публічних аудиторів та запозичення міжнародної практики проведення сертифікації.

Висновки. На підставі викладеного можна констатувати, що наразі відсутня нормативно-правова база з публічного аудиту, як необхідна для ефективного здійснення цієї функції, що потребує як удосконалення вже існуючих актів, так і прийняття нових нормативних документів, які сприятимуть повноцінній реалізації завдань з публічного аудиту процесів управління та регулювання функціонування публічної сфери державних органів України.

Список використаних джерел

1. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 540 с.
2. Державні стандарти аудиту. Ч. 2. US Government Accountability Office [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gsa.org/Audit_2009.pdf
3. Дідук М. С. Аудит у Швеції (з питань обміну досвідом) / М. С. Дідук // Аудитор України. – 2002. – № 10. – С. 29–31.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс] / Міжнар. Федерація Бухгалтерів, Аудитор. Палата України. – 2012. – Ч. 1. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
5. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 22 квіт. 1993 р. № 3125-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
6. Welcome to the world of PIFC [Електронний ресурс] / European Commission, 2006. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf