

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА

Пожарицкая И.М., к.э.н., доцент,  
Плугарь Е.В., аспирант, НАПКС

Сегодня аудит стал важной и неотъемлемой частью хозяйственной жизни нашего государства. Наряду с независимым аудитом субъектов хозяйствования органами контрольно-ревизионной службы Украины проводится государственный финансовый аудит. Правовые основы его осуществления определены в ст.363 Хозяйственного кодекса Украины, ст.26 Бюджетного кодекса Украины, в ст.3 Закона Украины «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине». Государственная контрольно-ревизионная служба Украины (далее ГKRСУ) разработала методические рекомендации по проведению государственного финансового аудита бюджетных учреждений, исполнения местных бюджетов, бюджетных программ; аудита деятельности субъектов хозяйствования государственного сектора экономики, и субъектов хозяйствования, которые получали, использовали бюджетные средства, государственное или коммунальное имущество.

Вместе с тем, методологические основы государственного финансового аудита в научной литературе не изучены. Авторами данной статьи проводились исследования вопросов становления и функционирования финансового контроля, государственного и независимого аудита в Украине [5, 6, 7, 8, 9].

Целью статьи является исследование методологических основ государственного финансового аудита и его сравнение с аудитом субъектов хозяйствования, который проводится независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами.

В законе Украины «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине» термин «государственный финансовый аудит» трактуется как разновидность государственного финансового контроля и заключается в проверке и анализе фактического состояния дел по законному и эффективному использованию государственных или коммунальных средств и имущества, других активов государства, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности, функционирования системы внутреннего контроля. В методических рекомендациях по проведению органами ГKRСУ аудита финансовой и хозяйственной деятельности бюджетных учреждений приведен термин «финансово-хозяйственный аудит», который определяется как форма государственного финансового контроля, направленная на предупреждение финансовых нарушений в бюджетном учреждении и обеспечение достоверности его финансовой отчетности. В методических рекомендациях по проведению органами ГKRСУ государственного финансового аудита бюджетных программ приведен термин «аудит эффективности» — форма контроля, которая направлена на определение эффективности использования бюджетных средств для реализации запланированных целей и установления факторов, которые этому препятствуют.

Таким образом, разработанные методические рекомендации по проведению государственного финансового аудита и закон, регламентирующий деятельность контрольно-ревизионной службы Украины содержат разные трактовки «главного» термина.

Методологические основы государственного финансового аудита с сохранением стилистики нормативных документов обобщим в таблице 1.

Государственный финансовый аудит проводят государственные аудиторы, т.е. уполномоченные лица государственной контрольно-ревизионной службы Украины по ранее утвержденным планам работы. Цели и объекты ГФА различаются в зависимости от его видов. Процесс аудита состоит в основном из последовательных его стадий: подготовки, проведения и реализации материалов. Методические приемы, используемые в аудиторском процессе — общенаучные, приемы фактической и документальной проверки. Формой отчета по результатам аудита во всех его видах является аудиторский отчет, который направляется распорядителю бюджетных средств, органам государственной власти и местного самоуправления и по решению органов ГKRСУ может быть обнародован.

Проведем сравнительную характеристику независимого и государственного финансового аудита на основе обобщенных данных табл. 1 (табл. 2).

Таким образом, проведенный сравнительный анализ свидетельствует о принципиальных расхождениях между независимым аудитом и государственным финансовым аудитом как в постановке целей и объектах аудита, так и основании для проведения, методах и результатах аудита.

### ВЫВОДЫ

Проведенный критический анализ существующих нормативно-правовых документов, свидетельствует о несовпадении термина «государственный финансовый аудит» в методических рекомендациях по проведению государственного финансового аудита и Закону Украины «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине». Выделяют четыре методики и соответственно вида государственного финансового аудита, которые имеют различные объекты и методы исследования. Методологически, следует различать независимый и государственный финансовый аудит, которые имеют принципиально отличные субъекты, объекты и методы контрольного исследования.

## Методологические основы государственного финансового аудита

Нормативный документ	Методические рекомендации по проведению органами ГКРСУ аудита финансовой и хозяйственной деятельности бюджетных учреждений [1]	Методика проведения органами ГКРСУ государственного финансового аудита субъектов хозяйствования [2]	Методические рекомендации по организации и проведению государственного финансового аудита исполнения местных бюджетов [3]	Методические рекомендации по проведению органами ГКРСУ государственного финансового аудита бюджетных программ [4]
Цель аудита	содействие бюдж. учреждению в обеспечении правильности ведения бухгалтерского учета, законности и эффективности использования бюджетных средств, имущества, формирования достоверной фин. отчетности и организации внутривозвратного фин. контроля.	оценка эффективности и законности управления имуществом, достижение субъектом хозяйствования определенных целей и задач	Оценка формирования и уровня исполнения местного бюджета, установление причин, негативно влияющих на исполнение местного бюджета	Оценка эффективности исполнения бюджетных программ, выявление проблем и разработка предложений по повышению эффективности использования ресурсов государства
Субъект аудита	государственный аудитор — должностное лицо органа ГКРС	государственный аудитор — должностное лицо органа ГКРС	Работник органа ГКРСУ, привлеченные специалисты	Работник органа ГКРСУ, привлеченные специалисты
Объект аудита	Управленческие решения, плановые учетные, документы, финансовая и статистическая отчетность и внутривозвратный финансовый контроль	В документе не определен	В документе не определен	Бюджетные средства, направленные на выполнение бюджетной программы
Методы аудита	Камеральная проверка, мониторинг, обследование и др.	Проверка, анализ, анкетирование, тестирование, получение пояснений, сверка, обследование, экспертиза	Методы и процедуры применяются в зависимости обстоятельств (анализ, сравнение, анкетирование, получение информации от третьих лиц)	
Процесс аудита (этапы)	1. Подготовка к аудиту 2. Проведение аудита 3. Исследование годовой финансовой отчетности	1. Подготовка к аудиту 2. Изучение объекта аудита и составление программы 3. Проверка факторов риска 4. Подготовка аудиторского отчета	1. Подготовка к аудиту 2. Проведение аудита 3. Реализация результатов аудита	
Форма отчета	Аудиторский отчет			
Базовый элемент аудита	Определение факторов рисков и оценка их возможного воздействия на результаты деятельности	Формулирование проблемы аудита и определение гипотезы аудита		
Реализация материалов аудита	Аудиторский отчет направляется распорядителю бюджетных средств	Аудиторский отчет может быть направлен ВРУ, Секретариату Президента, КМУ, Министерству финансов	Аудиторский отчет направляется руководителю органа местного самоуправления, может быть обнародован	Аудиторский отчет может быть направлен ВРУ, Секретариату Президента, КМУ, органам гос. власти и местного самоуправления, обнародован

Сравнительная характеристика независимого аудита и государственного финансового аудита

№	Признак	Независимый аудит	Государственный финансовый аудит
1	Правовая основа	Закон Украины «Об аудиторской деятельности», Международные стандарты аудита	Закон Украины «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине»
2	Цель аудита	Выражение мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности	В зависимости от видов аудита
3	Основание для проведения	Договор с хозяйствующим субъектом	Планы контрольно-ревизионной работы
4	Субъекты	Аудиторские фирмы, независимые аудиторы	Государственный аудитор
5	Объекты	Финансовая отчетность, данные бухгалтерского учета	В зависимости от видов аудита
6	Принципы	Независимость, честность, объективность, конфиденциальность, профессиональный скептицизм	Не определены
7	Методы	Аудиторские процедуры	Общенаучные методические приемы, приемы фактического и документального контроля
8	Виды	Внутренний, внешний, Аудиторские услуги; обязательный, инициативный	Аудит финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений; государственный финансовый аудит субъектов хозяйствования государственного сектора экономики; государственный финансовый аудит исполнения местных бюджетов; государственный финансовый аудит выполнения бюджетных программ
9	Результаты	Аудиторское заключение	Аудиторский отчет

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Методические рекомендации по проведению органами государственной контрольно-ревизионной службы аудита финансовой и хозяйственной деятельности бюджетных учреждений / Кабинет Министров Украины. — Офіц.вид. — К.: Офіційний вісник України, 2005 р. — №1, ст.1 — (Нормативный документ Государственной контрольно-ревизионной службы Украины).

2. Методика проведения органами государственной контрольно-ревизионной службы государственного финансового аудита субъектов хозяйствования / Кабинет Министров Украины. — Офіц.вид. — К.: Офіційний вісник України, 2006 р. — №13, ст.866 — (Нормативный документ Государственной контрольно-ревизионной службы Украины).

3. Методические рекомендации по организации и проведению государственного финансового аудита исполнения местных бюджетов / Кабинет Министров Украины. — Офіц.вид. — К.: Офіційний вісник України, 2007 р. — №30, ст.1236 — (Нормативный документ Государственной контрольно-ревизионной службы Украины).

4. Методические рекомендации по проведению органами государственной контрольно-ревизионной службы Украины государственного финансового аудита бюджетных программ / Кабинет Министров Украины. — Офіц.вид. — К.: Офіційний вісник України, 2004 р. — №32, ст.2140 — (Нормативный документ Государственной контрольно-ревизионной службы Украины).

5. Роль государственного финансового аудита: Матеріали науково-практичної конференції [«Фінанси, грошовий обіг і кредит в підвищенні добробуту населення України»], (Сімферополь, 16-18 травня 2008 р) / М-во образ. и науки Украины, М-во образ. и науки АР Крым, НАПКБ, — Сімферополь: НАПКБ 2008. — С. 44-45.

6. Государственный аудит как предмет преподавания : Материалы международной научно-практической конференции [«Научное обеспечение процессов реформирования экономических отношений в условиях глобализации»], (Сімферополь, 20-22 апреля 2007 г) — Симферополь: Крымский институт бизнеса. 2007. — С. 93-94.

7. Пожарицкая И.М., Плугарь Е.В. Современные проблемные аспекты формирования учебных программ контрольно-аналитических дисциплин / И. Пожарицкая, Е. Плугарь // Экономика и управление. — 2007. — № 1. — С. 101-105.

8. Международные стандарты аудита в практике государственного финансового контроля Украины: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених та спеціалістів [«Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів»], (Сімферополь, 24-25 квітня 2008 р.) / М-во образ. и науки Украины, Академія економ. наук, М-во економ.АР Крым, Крымский эконом.институт, ДВНЗ «Київск.нац.економ.универс.ім.В.Гетьмана». — Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2008. — С. 277-278.

9. Особенности проведения государственного финансового аудита: Материалы научно-практической конференции [«15-летие аудита Украины. Достижения, проблемы и перспективы развития»], (Симферополь, 17 апр.2008 г.) / Под ред.И.М. Пожарицкой, А.Г. Жилиной. — Симферополь: «Национальная академия природоохранного и курортного строительства», 2008. — С. 41-43.