

МІНІСТЕРСТВО ОБОРОНИ УКРАЇНИ
ВІЙСЬКОВИЙ ІНСТИТУТ
КИЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

С.Є. Шпильовий

О.О. Місяць

Фінансово–господарський аудит у Міністерстві оборони та Збройних Силах
України : необхідність та шляхи впровадження

Навчальний посібник

Київ-2010

УДК 336.012.23.355.1 (477)

ББК 65.01(4УКР)+68(4УКР)

Рекомендовано Вченою радою Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка „ ” травня 2010 року (протокол №)

**Рецензенти: Г. І. Купалова, доктор економічних наук, професор
І. В. Кириленко, кандидат економічних наук, доцент**

За загальною редакцією Директора контрольно-ревізійного департаменту Міністерства оборони України кандидата економічних наук В.І. Ільченка.

**Автори: кандидат економічних наук, доцент Шпильовий С.Є.,
Місяць О.О.**

Фінансово–господарський аудит у Міністерстві оборони та Збройних Силах України: необхідність та шляхи впровадження

У навчальному посібнику висвітлені методичні рекомендації впровадження фінансово–господарського аудиту в Міністерстві оборони та Збройних Силах України та запропонований порядок проведення фінансово-господарського аудиту у військовій частині.

Розраховано на керівників і фахівців військових формувань, а також на курсантів і слухачів вищих навчальних закладів Міністерства оборони України.

Зміст

Вступ		4-6
Розділ 1.	Аудит у системі управління бюджетними установами	7
1.1.	Виникнення та розвиток аудиту в системі фінансово-економічного контролю	7-13
1.2.	Суть аудиту, його мета і завдання	13-25
1.3.	Методи і методичні прийоми аудиту, відмінність фінансово-господарського аудиту від ревізії	25-44
Розділ 2.	Вивчення систем фінансово–господарського аудиту розвинених країн світу	44
2.1.	Міжнародні Стандарти аудиту та європейський досвід у сфері контролю та аудиту державних фінансів	44-49
Розділ 3.	Аналіз проблемних питань фінансово-господарського аудиту в Міністерстві оборони та Збройних Силах України	49
3.1.	Фінансово–господарський аудит як складова фінансового контролю Збройних Сил та Міністерства оборони України	49-59
3.2.	Аналіз фінансових порушень, виявлених ревізіями фінансово-господарської діяльності у 2009 році, їх причини та передумови запровадження внутрішнього фінансового аудиту	59-64
Розділ 4.	Методичні рекомендації впровадження фінансово-господарського аудиту в Міністерстві оборони та Збройних Силах України	64
4.1.	Можливі перспективи розвитку фінансово–господарського аудиту в Збройних Силах України та Міністерстві оборони України	64-95
4.2.	Пропозиції щодо удосконалення внутрішнього фінансового контролю та запровадження внутрішнього фінансового аудиту в Міністерстві оборони України	95-96
4.3.	Методика проведення внутрішнього фінансово-господарського аудиту військової частини Збройних Сил України	97-126
Література		127-132

Вступ

На сьогоднішній день діюча система фінансового контролю не забезпечує повністю виконання своєї попереджувально-профілактичної функції, виступаючи, як правило, лише реєстратором порушень. Ревізія та перевірка, – основні форми наступного контролю, які застосовуються в державному фінансовому контролі, – ґрунтуються на дослідженні завершених, здійснених господарських операцій, а отже, їх профілактична дія досить сумнівна.

Проблемою сьогодення є необхідність змінити ідеологію та мету контролю, відійти від пошуку як найбільшої кількості порушень, коли збитки важко або і взагалі неможливо відшкодувати, а допомогти розпорядникам бюджетних коштів попередити їх або хоча б мінімізувати наслідки окремих управлінських рішень.

Інтеграція України в європейське співтовариство супроводжується впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів. Не є виключенням і перехід державного фінансового контролю до більш прогресивних форм. Однією з таких форм контролю в багатьох європейських країнах є фінансовий аудит.

Тема аудиту в різноманітних варіаціях упродовж останніх років є однією з найпопулярніших. І це цілком природно, адже все нове зазвичай викликає інтерес, породжує дискусії, є підґрунтям для створення нових шкіл, а іноді навіть стає предметом конфлікту інтересів.

Головна мета аудиту – консультування керівництва об'єктів контролю стосовно можливих факторів ризику, оцінка достовірності фінансової звітності та надання рекомендацій з удосконалення системи внутрішнього контролю.

Аудит, як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству

та встановленим нормативам, набуває все більшої вагомості й суспільної необхідності.

Аудит, як форма фінансового контролю господарюючих суб'єктів, не новина, особливо якщо зважити, що його появу відносять до третього тисячоліття до нової ери. Нововведенням є застосування аудиту у внутрішньому фінансовому контролі бюджетних установ, у тому числі в силових структурах, які повністю фінансуються з державного бюджету.

В Україні на законодавчому рівні не визначено сутність та процедури контролю в діяльності органів державного й комунального сектора.

Питання цілісності системи державного фінансового контролю частково врегульовано окремими законами та підзаконними нормативно-правовими актами, де визначено контрольні повноваження й процедури лише для деяких міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, однією з функцій яких є контроль за фінансово-господарською діяльністю інших органів державного сектора, що не належать до сфери їх управління. Крім того, постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.02 р. № 685 "Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю" регламентовано діяльність контрольно-ревізійних підрозділів центральних органів виконавчої влади.

Згідно зі статтею 26 Бюджетного кодексу України та статті 363 Господарського кодексу України "Зовнішній контроль і аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України та Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом".

На даний час у Україні внутрішній аудит не здійснюється. Лише Головне КРУ та підпорядковані йому територіальні органи відповідно до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм,

затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.04 № 1017, здійснюють централізований внутрішній аудит ефективності.

Крім того, постановами Кабінету Міністрів України від 31.12.04 № 1777, від 25.06 № 361 та від 12.05.07 № 698 затверджено порядки проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання та виконання місцевих бюджетів. Проте на практиці зазначені види аудиту повною мірою не проводяться.

В Україні не створено правового й методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектора. Фактично в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади функціонують контрольно-ревізійні підрозділи, але їх діяльність не може ототожнюватися з проведенням внутрішнього аудиту згідно з нормами та правилами ЄС.

У навчальному посібнику розкриті види та форми аудиту в бюджетній установі; розглянуті системи фінансово-господарського аудиту розвинених країн світу; проведено аналіз проблемних питань фінансово-господарського аудиту в Міністерстві оборони та Збройних Силах України; розроблені методичні рекомендації проведення фінансово-господарського аудиту у військовій частині.

Питання, що розглядаються в навчальному посібнику, мають практичну цінність для підвищення рівня управління фінансово-економічною діяльністю і фінансового контролю в Міністерстві оборони та Збройних Силах України.

При написанні навчального посібника використовувались закони України, Постанови Верховної Ради України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, керівні документи з питань аудиту та контрольно-ревізійної роботи, що діють в Україні та Міністерстві оборони, а також останні періодичні видання.

Розділ 1. Аудит у системі управління бюджетними установами

1.1. Виникнення та розвиток аудиту в системі фінансово-економічного контролю

Першими державами, в яких виник аудит, вважаються Єгипет, Вавилон, Рим і Греція. У цих державах становлення аудиту припадає на третє тисячоліття до нашої ери. У той період основною метою діяльності аудиторів, які за своїм статусом були казначейськими чиновниками, був контроль рахівництва у володіннях (провінціях).

Специфічні риси розвитку економічних відносин у вищезгаданих країнах привели до розмежування господарського (приватного) і державного контролю. Так, господарський контроль був найбільше поширений у Греції та Римі. В інших країнах панував державний контроль.

Важливим досягненням розвитку аудиту в стародавньому світі вважається розмежування обліку й аудиту як контрольного процесу за веденням обліку. Таке розмежування почало проявлятися приблизно в першому столітті до нашої ери. У цей же період виникають посади, що є прообразами сучасних аудиторів – куратори, прокуратори, квестори.

Термін "аудитор" – латинського походження, що в перекладі на українську мову означає "він вислуховує".

Епоха середньовіччя характеризується сповільненням розвитку аудиту. Після розпаду Римської імперії аудит продовжував розвиватися у Венеції, Флоренції, Генуї. Передумовами розвитку аудиту було розширення зовнішньої торгівлі цих країн. Головною метою аудиторів виступало контролювання правильності ведення обліку, тобто найбільш поширеним був господарський контроль. В Європі аудит на той період ще не здобув широкого застосування, тільки у Франції і Англії почала формуватися система аудиту, основною метою якого був контроль сплати податків, формування та витрачання державних коштів, тобто державний контроль.

Відродження стало епохою масштабного розвитку аудиту. Особливо стрімко розвивався аудит в Італії. Розмежування приватного й державного контролю поглибилось: якщо раніше в різних країнах панував той чи інший вид контролю, то в цей період в Італії вони почали рівноправно функціонувати.

Безсумнівно, велику роль у розвитку аудиту відіграла Великобританія. Перші згадки про аудит у Великобританії датуються IX ст. нашої ери. Але тільки в XIII ст. аудит набуває державного визнання, що підтверджується виданням у 1285 р. першого в світі законодавчого акта, який регламентував аудиторську діяльність. Із цього часу починається становлення незалежного аудиту в сучасному його розумінні, який базується на принципах обережності, чесності й компетентності. Аудиторська діяльність полягала в перевірці фінансових записів.

Визнання необхідності оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю як невід'ємної частини аудиторської перевірки у XIII–XVI ст., й особливо в перші десятиріччя XX ст., стало підставою зародження внутрішнього аудиту. У міру розвитку аудиту поступово змінювались його цілі й методи.

В еволюції аудиту з певною часткою умовності можна виділити такі етапи:

початок XV ст. – до 1850 рр. Події, що відбувалися в той час у світі, наклали свій відбиток на розвиток аудиту. Ця дата визначена довільно, але вона найбільш точно відображає стан "перелому" в загальній економічній ситуації. Однією з причин цього було відкриття Америки, і, як наслідок, збільшення обсягу товарів, капіталу, робочої сили в загальносвітовому масштабі. Інша причина – 1494 р. вважається датою заснування вчення про подвійний запис (Лука Пачоллі). Аудит був державним та незалежним, його основним завданням було викриття шахрайства, масштаби перевірки були детальні й глибинні, проте оцінка ефективності внутрішнього контролю на достатньому рівні не здійснювалась.

1850 – 1905 рр., – період відрізняється бурхливим економічним зростанням. Значним поштовхом у розвитку фінансово-господарського контролю у світі, а отже, і професії аудитора, було зародження капіталістичного способу виробництва. Аудиторські перевірки проводились із метою визначення правдивості та якості фінансової звітності й викриття шахрайства. Основний акцент був направлений на систему контролю грошових потоків. В умовах швидко зростаючого виробництва аудитор більше не міг перевіряти кожну операцію величезної корпорації. Оскільки й облікова система, і організаційна структура зазнали значних змін у бік посилення, то й аудитори могли вже застосовувати прийоми вибірки. В останні десятиріччя XIX ст. стало використовуватися тестування.

У 1905 – 1940 рр. існував державний, незалежний та внутрішній аудит, основним завданням їх також було визначення достовірності фінансової звітності, розроблялися тести і вже давалася оцінка внутрішньому контролю на об'єктах, де надавались аудиторські послуги.

Достовірність та правдивість фінансової звітності перевірялись аудиторами у 1940 – 1960 рр., а з 1960 р. і донині основна мета аудиту – це визначення достовірності фінансової звітності, при цьому особлива увага приділяється ефективності внутрішнього контролю.

Відокремлення власників від безпосереднього управління власністю стало важливою передумовою розвитку аудиту та створення інститутів професійних бухгалтерів і аудиторів.

Більшість вчених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні є 23 жовтня 1854 р. Саме тоді Спілці бухгалтерів Единбурга був наданий статус королівської, а її членам присвоєно звання ”привілейованих бухгалтерів” .

На початку 70-х років XX ст. почалася розробка міжнародних аудиторських стандартів. В історії аудиту можна прослідити певні тенденції: основною метою аудиту завжди визнавалося встановлення достовірності

наданої звітності; увага приділялася зростанню надійності внутрішнього контролю і зниженню деталізації мети.

Існування певних тенденцій глобалізації бізнесу, концентрації інтелектуальних ресурсів у процесі розподілу праці, стрімке зростання інформаційної складової систем управління стало значним поштовхом у подальшому розвитку аудиту на вищому рівні.

Щодо становлення та розвитку аудиту в Україні слід зазначити наступне. Однією з причин повільного розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть не була самостійною країною, а перебувала в складі інших держав. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім – Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивались мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств був потрібний незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

За часів, коли Західні землі України входили до складу Польщі, розвиток аудиту сповільнився. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією в розвитку промисловості була відсталішою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали наглядачі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів.

Центральні, східні й південні регіони України входили до складу Російської імперії. Розвиток аудиту в цих регіонах був адекватний його розвитку в Росії. Перша згадка про аудиторів у Росії відноситься до початку XVIII ст., де аудиторами називали військових слідчих.

Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в "Табелі про ранги" до військових чинів відніс й аудитора. У 1797 р. аудиторів були переведені в цивільні чини. А в 1833 р. з метою

навчання аудиторів у Петербурзі було засновано школу, названу пізніше Аудиторським училищем.

За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря та прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи в 1867 р. посаду аудитора було скасовано. Спроби створити наприкінці XIX – початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів (рахівників) закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Професійну організацію бухгалтерів (аудиторів) у Російській імперії так і не вдалося створити. Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями. До складу цих комісій часто входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневого перевороту 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система. За цих умов контрольні функції повністю виконували контрольно-ревізійні органи.

Перші зародки аудиту в Україні можна віднести до 1987–1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В Україні було створено дочірнє відділення „Інаудиту”.

Розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу і створення незалежної держави.

Формування приватної власності як альтернативи державному сектору економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

З прийняттям Закону України ”Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 р. становлення і розвиток аудиту здійснювалися прискореними темпами. Йдеться насамперед про сертифікацію аудиторів, створення аудиторських фірм та надання ліцензії (дозволу) на цей вид діяльності.

У 1994–1995 рр. критерієм високої якості роботи аудитора й аудиторської фірми була гарантія своєчасності й правильності сплати

податків та інших платежів у бюджет і позабюджетні фонди підприємствами після аудиторської перевірки.

Відносний спад в аудиті відбувся в 1997 р. у зв'язку із законодавчим звуженням кола об'єктів обов'язкового аудиту. В останні роки спостерігається ускладнення ділових господарських операцій, що вимагає підвищення надійності та достовірності фінансової інформації в економіці. Тому саме на незалежний аудит покладаються функції отримання та висловлення достовірної думки про фінансову звітність окремих підприємств, доведення своїх висновків до заінтересованих користувачів такої інформації.

Але для багатьох людей досі нерозв'язаним залишається питання: наскільки вітчизняний аудит відповідає об'єктивно існуючим потребам у ньому? Не секрет, що в перші два-три роки після примусового запровадження аудиту в Україні (1993–1996 рр.) це викликало негативні емоції в багатьох підприємців і тільки з часом ставлення до аудиторів змінилося.

Іноді окремі науковці й практики висловлювали думки, що аудит в Україні запроваджено передчасно, він є лише способом заробітку "легких" грошей певною категорією людей; що користі він нікому не приносить і потрібен тільки державі (або, конкретніше, її фіскальним органам) для утримання під наглядом недержавного сектора економіки, який формується швидкими темпами. Подібна позиція не тільки не враховує багатьох факторів, що вплинули на зародження українського аудиту, а й ігнорує об'єктивні передумови, що склалися в нашій державі у зв'язку з переходом до ринкових економічних відносин.

Коли проаналізувати історію виникнення та розвитку аудиту за кордоном, то можна зауважити, що аудит є своєрідним "супутником" ринкової економіки.

Отже, з усього вищезазначеного можна зробити такий висновок, що аудит у своєму розвитку має тривалу історію й сягає корінням у третє

тисячоліття до нової ери. Сучасна наука пов'язує виникнення та розвиток аудиту із розвитком ринкової економіки, а ще із запровадженням системи подвійного запису в бухгалтерському обліку.

1.2. Суть аудиту, його мета і завдання

Економічна наука дає багато визначень аудиту. Аудит правомірно уявляти як процес, під час якого компетентна, незалежна особа збирає й оцінює свідчення про кількісну інформацію, що стосується конкретного економічного суб'єкта, з метою встановлення та відображення у звіті ступеня відповідності цієї кількісної інформації встановленим критеріям. Існує і таке визначення:

аудит – це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан.

Відомий автор книги "Основи аудиту" Р. Адамс дав класичне визначення суті аудиту, за яким **аудит** – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує й оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці та стосується специфічної господарської системи, з тим, щоб визначити й виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим стандартам.

Різні законодавчі акти України дають дещо різні тлумачення поняттям аудиторська діяльність й аудит. Основна причина тому – різна сфера застосування окремих законодавчих актів.

Стаття 363 Господарського кодексу України дає таке визначення:

аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими законодавчими та нормативними актами України. Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

У наступних пунктах статті 363 зазначено, що "Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими організаціями, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю".

Класифікація організаційних форм аудиторського контролю.

Залежно від завдань замовника аудит виконує різні функції. Відповідно до організаційних принципів і класифікаційних ознак аудит поділяється:

За організаційними ознаками:

Регламентований — проведення його регламентується законодавством і нормативними актами, де визначено категорії підприємств, які підлягають обов'язковому аудиту.

Договірний — об'єкт аудиту, обсяг робіт, періоди та терміни їх виконання обумовлюються угодою між суб'єктами господарювання й аудиторською фірмою.

Внутрішній (відомчий) — провадиться власником залежно від потреб управління.

Державний — здійснюється аудиторськими підрозділами державних податкових адміністрацій для перевірки повноти і своєчасності нарахування та сплати податків до державного й муніципального бюджетів платниками податків.

За процесуальними ознаками:

Однопредметний — досліджуються питання одного виду аудиту, наприклад, платоспроможності, правильності нарахування резерву сумнівних боргів тощо.

Багатопредметний — комплексний аудит стратегії управління господарюючим суб'єктом.

Комісійний аудит проводиться фахівцями різних спеціальностей. При цьому узагальнення роблять в одному аудиторському висновку, який підписують всі аудитори, що брали участь в аудиторській перевірці.

За змістом і функціями в управлінні:

Запобіжний — аудит, який має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до їх виникнення, тобто на стадії підготовки технології виробництва, до проведення маркетингових операцій тощо. Як правило, здійснюється внутрішнім аудитом.

Перманентний — аудит, який проводиться безперервно в процесі фінансово-господарської діяльності з метою забезпечення менеджерів інформацією про відхилення від заданих параметрів.

Ретроспективний — який здійснюється після виконання господарських операцій, як правило, за минулий звітний період.

Стратегічний — аудит, який вирішує питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу.

За формою розрізняють аудит **зовнішній** — незалежний і **внутрішній** — підлеглий тій фірмі, в якій він проводиться.

За масштабами роботи внутрішній аудит поділяється на **загальний** — з усіх питань аудиту в цілому і **локальний** — з окремих напрямів.

У світовій практиці виділяють три типи аудиту:

Операційний аудит (управлінський) — перевірка процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки її продуктивності й ефективності. Ефективність господарської системи складніше об'єктивно оцінити, ніж її відповідність певним критеріям або відповідність фінансової звітності загальноприйнятим бухгалтерським принципам. Таким чином

операційний аудит більше схожий на консалтинг адміністрації, ніж на те, що звичайно вважається аудитом.

Аудит на відповідність. Його мета — визначити, чи дотримуються в господарській системі специфічних процедур і правил, які входять до службових обов'язків персоналу. Наприклад, перевірка відповідності рівня заробітної плати мінімальному рівню, гарантованому законом.

Аудит фінансової звітності здійснюється для визначення того, чи узгоджується фінансова звітність із певними критеріями, як правило, з загальноприйнятими бухгалтерськими принципами.

Існують три основних відмінності між операційним аудитом і аудитом фінансової звітності:

1. Призначення аудиту.

При операційному аудиті досліджуються продуктивність й ефективність господарської системи, при аудиті фінансової звітності — чи правильно відображені в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності господарські операції. Аудит фінансової звітності орієнтований на минуле, операційний стосується перспектив господарської діяльності.

2. Надання висновку.

Операційний аудиторський висновок призначений у першу чергу адміністрації. При аудиті фінансової звітності висновок, як правило, публікується.

3. Включення не фінансових областей.

Операційний аудит стосується багатьох аспектів ефективності і продуктивності господарської системи, у тому числі і не фінансової, наприклад, ефективність рекламної компанії. Аудит фінансової звітності обмежений фінансовими проблемами.

Сутність аудиту полягає в перевірці бухгалтерської звітності, обліку, первинних бухгалтерських документів та іншої інформації, що стосується фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих

аспектах і відповідність вимогам законів України та національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або іншим правилам згідно з вимогами її користувачів.

У більшості країн державний аудитор виконує не тільки роль контролера, а й консультанта — активного учасника процесу вдосконалення управління бюджетними ресурсами.

Державний аудитор не лише досліджує фінансові звіти й бухгалтерські документи, перевіряє законність витрачання коштів урядовими структурами, але й проводить контрольні заходи, які називаються **державним аудитом ефективності**, що є аналогом державного фінансового аудиту в Україні. Цей вид діяльності державних аудиторів, запроваджений у багатьох країнах, належить до сфери аудиту урядових структур, державних підприємств та неприбуткових організацій, а часом поширюється і на приватні фірми та корпорації. У такому разі особи, що здійснюють перевірку, набувають статусу незалежних аудиторів.

Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Державний аудит ефективності являє собою нове бачення контрольної функції, яку державний аудитор виконує разом із керівниками організацій, що підлягають дослідженню. У цьому контексті державний аудитор виступає як партнер (учасник) процесу впровадження якісного управління в бюджетній сфері. Саме державний аудит ефективності демонструє важливість партнерства між державними аудиторами й керівниками державних структур. Аудитор, як порадник, виконує об'єктивно важливу й конструктивну функцію переконання державних службовців, відповідальних за визначення структури і функцій державного органу, а також робить свій внесок в удосконалення процесу управління.

Слід зауважити, що державний аудит ефективності становить значний інтерес для української системи державного фінансового контролю. Адже у нас і досі не розв'язана проблема реформування системи управління бюджетними установами, яка на сьогодні неефективна і не відповідає вимогам ринкової економіки й очікуванням суспільства.

Усі види контролю мають свої цілі та ключові критерії. Традиційна ревізія в державному секторі економіки України ставить за мету перевірку дотримання чинного законодавства. Ревізори переважно зосереджують увагу на фінансових аспектах. Не є таємницею, що в їхній роботі оцінка ефективності управління бюджетними ресурсами з об'єктивних причин відходить на другий план.

Основними критеріями державного аудиту є економічність, продуктивність та ефективність. Зазначені критерії не випадково замикаються саме на останньому-ефективності.

Поняття ефективності, як його трактують зарубіжні вчені, полягає в тому, наскільки ефективно й раціонально міністерство, відомство чи установа витрачає ресурси для досягнення поставлених цілей.

Сучасний державний аудит ефективності — це комплексний процес, який охоплює різні сфери господарювання. Розпочинається він з отримання необхідних відомостей про державний орган (установу чи організацію), його діяльність, основні функції, здатність керівництва виконувати свою роботу.

Розуміння й оцінка цих аспектів дозволяє державному аудиторю зосереджуватися на ключових проблемах управління установою чи організацією. У його полі зору — ефективність витрачання ресурсів. На підготовчій стадії увага аудитора перш за все прикута до оцінювання ризиків визначення критеріїв проведення аудиту - двох головних факторах державного аудиту ефективності.

У багатьох країнах зміст програми державного аудиту ефективності значною мірою визначається попередніми оцінками ризику. Зокрема, для оцінювання ступеня ризику, з яким зустрічаються державні аудитори Канади

при здійсненні перевірок у державному секторі економіки, використовується методика, за якої високий рівень ризику зумовлений насамперед тим, наскільки суттєвим є очікувані відхилення від цілей, норм, стандартів. Другим показником, який також впливає на ризик, є можлива частота появи відхилення (порушення).

Слід зазначити, що до лексикону аудиторів нещодавно увійшли такі поняття, як "ризикові операції", "видатки з ознаками ризиків". Проте єдиного визначення словосполучення досі немає. Тому можливі різні підходи при визначенні операцій та видатків, які належать до ризикових. На думку деяких фахівців, до таких видатків та операцій належать значні обсяги витрат на придбання цінностей, виконання певних робіт за умов недостатньої прозорості. Але, на нашу думку, ризики можуть виникнути і при витрачанні коштів на заробітну плату (це найбільша частка видатків бюджетних установ) та нарахування на неї. Тому необхідно сформулювати й закріпити єдине визначення поняття ризикових операцій, а також критеріїв, за якими видатки та операції можна віднести до категорії ризикових. При цьому слід розмежовувати доцільність охоплення ревізією чи аудитом.

Окрім того, не менш важливо якомога швидше запровадити у практику роботи, поняття оцінки стану внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів, зокрема на етапах планування та організації контрольних заходів. Адже таке поняття значно ширше за ризикові операції, тож може охоплювати більше питань діяльності установи чи організації. При розробці критеріїв оцінки внутрішнього контролю можна автоматично оцінювати можливі ризикові операції чи видатки. Зокрема, прослідковується така взаємозалежність: що нижчий рівень внутрішнього контролю, то вищі ризики, і навпаки — чим вищий рівень внутрішнього контролю, тим нижчі ризики.

Практичну оцінку можливих відхилень зарубіжні державні аудитори здійснюють із допомогою процедур перевірки за певною системою ознак (сигналів), наприклад:

— недосконале управління. Ознаками цього можуть служити нездатність використовувати наявні засоби контролю, неадекватний нагляд за процесом контролю в організації, невиявлення фактів шахрайства;

— слабкий внутрішній контроль за неадекватним розподілом обов'язків (він дає змогу окремим співробітникам здійснювати крадіжки коштів або інших цінностей);

— помилки й випадки шахрайства, виявлені раніше (інформація про виявлені при попередніх перевірках факти сумнівної або недозволеної діяльності повинна вказувати, де потрібно шукати під час проведення повторної перевірки);

— неетична поведінка керівництва (керівники, які не дотримуються правил і зосереджуються лише на досягненні особистих цілей, досить часто припускаються незаконних, неефективних дій);

— обіцянки вигоди з явно невеликими шансами на це (посадові особи, які працюють в установах зі слабким управлінням і внутрішнім контролем, використовують ситуацію на свою користь, висуваючи нездійсненні або не вигідні пропозиції, сподіваючись, що обман не буде викрито);

— необгрунтовані рішення й господарські операції (здебільшого незвичні операції, не обгрунтовані належним чином, що містять ознаки шахрайства);

— порушення законодавства або прийнятих норм (відхилення від вимог законодавства чи норм, прийнятих у певній сфері (галузі), не повинні допускатися в бюджетних установах);

— відсутність або несанкціоноване виправлення документів (особи, винні в крадіжках чи шахрайстві, підробляють документи, вносять до них неправдиву інформацію, хоч іноді такі факти залишаються незамаскованими).

Крім того, до індикаторів (сигналів) небезпеки можна віднести випадки приховування компрометуючої інформації, ненадання документації, що вимагається, знищення документів. На думку американського вченого

Дональда Г. Фулвайдера, це може свідчити про можливе шахрайство, яке поділяється на шість категорій: крадіжки, розтрата, фіктивні операції, незаконні винагороди, хабарництво та конфлікти інтересів. Звичайно, кожна з перелічених категорій впливає на загальну ефективність витрачання державних ресурсів. Тому перевірка має проводитися хоч і вибірково, але ретельно.

Одним із важливих питань загальної теорії аудиту є визначення його предмета. Виходячи з загального положення про предмет науки, можна зробити висновок, що визначення предмета аудиту і його змісту потребує системного підходу, тобто має охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиторських послуг. Сам зміст предмета аудиту повинен розкривати його значення та роль у системі ринкових відносин.

Предметом аудиту правомірно вважати процеси або явища, що зафіксовані документально та відображають стан майна, ресурсів, джерел їх формування, господарських процесів суб'єкта господарювання. Факти, які відображені у фінансових звітах, є предметом аудиторської перевірки. Аудитор має знайти й оцінити докази, що підтверджують його судження про відповідність фактів встановленим критеріям. Кінцеві результати аудиторської перевірки оформлюються аудиторським висновком, в якому аудитор оцінює відповідність фінансового звіту прийнятим принципам обліку.

Таким чином, предмет аудиту – це господарська діяльність, її економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики, що знаходиться у сфері аудиторської оцінки. Як видно з цього формулювання, предмет аудиту (аудиторських послуг) має багато спільного з предметом ревізії та економічного аналізу. Як відомо, предметом економічного аналізу є господарські процеси та явища, їх кількісна характеристика й оцінка економічних об'єктів-ресурсів, продукції, прибутку. Предметом ревізії є ті ж процеси та явища і їх оцінка з точки зору законодавства. Разом із цим

предмет аналізу, ревізії й аудиту має розбіжності. Аудит виходить за рамки контролю та ревізії. Питання податків, оцінки майна, ефективності систем управління не є питаннями ревізії.

Планування контрольно-ревізійної роботи з проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08. 01 № 955 (зі змінами та доповненнями), Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом Головного КРУ від 26.10. 05 № 319.

Аудитори й аудиторські фірми України мають право: самостійно визначати форми та методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду; отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником; отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника; перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів; залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Аудитори й аудиторські фірми зобов'язані: належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку та звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам; повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та звітності; зберігати в таємниці інформацію,

отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг; не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб; відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України; обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Забороняється проведення аудиту: аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється; аудитором, який має особисті майнові інтереси в господарюючого суб'єкта, що перевіряється; аудитором-членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється; аудитором-працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється; аудитором-працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється; аудитором в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності. Аудиторська діяльність включає в себе організаційне й методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог законів України. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини. Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням

довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Проведення аудиту є обов'язковим для: підтвердження достовірності та повноти річного балансу та звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю. Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу та звітності господарюючих суб'єктів із річним господарським обігом менш як двісті п'ятдесят неоподаткованих мінімумів проводиться один раз на три роки; перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдінгових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників; емітентів цінних паперів; порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом. Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, визначеного законодавством України, своєчасне та повне надання бухгалтерської звітності користувачам та аудиторам покладається на керівника господарюючого суб'єкта.

Завданнями аудиту є: оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми із заданими параметрами; виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному й повному виконанню бюджетної програми; підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої

реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення; визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

Зважаючи на це, можна зробити висновок, що впровадження фінансово-господарського аудиту в Збройних Силах України на даний час є одним з важливих завдань.

1.3. Методи аудиту та відмінність фінансового аудиту від ревізії

Метод-це спосіб дослідження явищ, процесів створених людиною систем і сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається. Методи будь-якої науки поділяють на загальнонаукові та спеціальні.

Методи аудиту як науки поділяються на загальнонаукові й власне аудиторські.

Аудит має свій метод дослідження, який ґрунтується на основних положеннях діалектичного методу пізнання і на законах економічної теорії.

Економічні процеси, що виникають і проходять на підприємствах, являють собою дещо ціле, узагальнене, без відмінності окремих частин та властивостей.

За такими узагальнюючими даними можна з'ясувати тенденції розвитку підприємства, але це не дає можливості встановити причини цих явищ, виявити напрямки й шляхи впливу на економічні процеси на підприємстві. Тому виникає необхідність загальне явище розчленити на складові частини, щоб виділити провідні чинники. Таке розчленування об'єкта, що вивчається, на його складові частини називається аналізом. Таким чином, аналіз економічних явищ являє собою абстрактне розчленування цих явищ на складові частини шляхом використання спеціальних прийомів.

Розчленування загального явища на складові частини дає змогу вивчити окремі сторони цього явища. Але таке розчленування, разом із тим, порушує цілісність сприйняття об'єкта, що досліджується. Тому,

розчленивши економічне явище на складові частини, необхідно відновити єдність об'єкта, що вивчається. Цей зворотній процес абстрактного дослідження отримав назву синтезу-з'єднання у думці окремих сторін явища. Під синтезом економічних явищ розуміється об'єднання однорідних явищ, узагальнення впливу різних причин.

У тісному зв'язку з аналізом і синтезом знаходяться такі категорії пізнання, як індукція та дедукція.

Індукція являє собою спосіб логічного мислення, застосовуючи який від знання одиничного, меншого ступеня узагальненості переходять до знання, яке має більш загальний характер. Таким чином, об'єкт вивчають, переходячи від часткового до загального. Згідно з індуктивним методом об'єкт вивчають, поступово переходячи від приватного до загального. Загальні положення при цьому засновуються на численних спостереженнях, локальних висновках, узагальненнях.

Дедукцією називають спосіб логічного мислення, який полягає в русі від загального до одиничного, від пізнання більш загального до пізнання спільності меншого ступеня. Отже, дедукція-це методичний прийом, що дозволяє робити висновки, поступово переходячи від загальних законів, положень і понять до приватних, навіть одиничних.

В аудиті важливе значення мають обидві категорії, обидва способи методу. Дедуктивний метод використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємств, системи бухгалтерського обліку і взагалі ефективності системи управління підприємства. Індуктивний метод застосовують, в основному, для вирішення різних локальних завдань, оцінки окремих господарських операцій. Індуктивний і дедуктивний методи в практиці економічних досліджень використовуються взаємозв'язано.

До загальнонаукових методів, що використовуються в аудиті, доцільно віднести також абстрагування, моделювання, порівняння, групування та ін.

Розглядаючи аудит як науку, до власне аудиторських правомірно віднести методи, які можна об'єднати в три групи:

органолептичні (інвентаризація, спостереження, експертизи, обстеження та ін.);

документальні (перевірка документів по формі, суті та за змістом, камеральна перевірка, зустрічна перевірка, сканування, групування недоліків, узагальнення результатів та ін.);

розрахунково-аналітичні (арифметична перевірка, економічний, статистичний, фінансовий аналіз).

Метод аудиту як практичної діяльності являє сукупність способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці методи можна об'єднати в наступні групи:

прийоми першої групи дозволяють визначати кількісний і якісний стан об'єкта;

друга група прийомів дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єкту від діючих норм і нормативів, планових показників та інших правил;

прийоми третьої групи пов'язані з оцінкою стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому).

До першої групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта.

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

– фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами та нормативами;

– кількість фактично використаних у виробництві сировини та матеріалів за діючими нормами;

– дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках та ін.);

– показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється з відповідними документами інших підприємств щодо конкретних господарських операцій;

– результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт й аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;

– фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;

– господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства і інших нормативних документів;

– діючі на підприємстві системи управління та їх окремі підсистеми (структури, функції, методи і ін.) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

Зіставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

Третя група прийомів пов'язана з оцінкою минулого, справжнього та майбутнього стану об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, у тому числі бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Отже, *методом аудиту* є визначення реального дійсного якісного та кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень, які мають місце, від базового або нормативного його стану й оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

Методичні прийоми організації аудиторської перевірки правомірно поділити на дві групи:

способи організації перевірки;

порядок проведення перевірки.

До способів організації перевірки відносять: суцільний, вибірковий, аналітичний або комбінований.

При суцільному способі організації проводиться перевірка всієї без винятку інформації про господарські факти, процеси та явища. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок про достовірність, повноту й законність всіх операцій і звітних даних за весь період, що підлягав перевірці.

При застосуванні суцільного способу організації перевірки значно зростають трудовитрати на її проведення, і, відповідно, її вартість. Але суцільна перевірка зводить до мінімального ризик невиявлення помилок. Як правило, суцільні перевірки проводяться в окремих випадках, коли необхідно встановити факт правопорушення, завданих збитків, шкоди або ін. На замовлення клієнта, найчастіше проводиться перевірка, що базується на вибіркового способі організації.

Вибірковий спосіб організації перевірки передбачає вивчення частини документів. Обсяг документів, що підлягають перевірці, визначається аудитором, виходячи з необхідності отримання достатніх доказів. Обсяг вибірки також залежить від рівня довіри до системи внутрішнього контролю. Головна вимога до формування вибірки – її репрезентативність, тобто вона повинна відображати всі основні властивості генеральної сукупності для того, щоб аудитор мав змогу розповсюдити на всю сукупність власну думку, що склалася при проведенні перевірки вибірки документів. Якщо при проведенні вибіркової перевірки окремих господарських процесів

встановлено факти порушень, помилок або зловживань, виникає необхідність проведення суцільної перевірки.

Аналітичний спосіб організації перевірки полягає в оцінці фінансових показників на підставі даних звітності. Тобто за такого способу організації перевірки не висловлюється думка аудитора про достовірність, повноту та законність звітних даних, а з'ясовується фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Комбінований спосіб організації перевірки поєднує всі розглянуті вище. При організації перевірки із застосуванням комбінованого способу виділяються сфери обліку, що підлягають суцільній перевірці (сфери, в яких висока ймовірність помилок, порушень і зловживань). До таких сфер відносять розрахунки за податками, операції з готівкою і валютними грошовими коштами та ін. Сфери обліку, що не ввійшли до переліку суцільної перевірки, підлягають вибірковій перевірці. При цьому обсяг вибірки може бути різним для кожної такої сфери обліку. Перевірені суцільним і вибірковим способами документи та зібрані докази дозволяють сформуванню думки аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних. Наступним кроком при проведенні перевірки комбінованим способом є виконання аналітичних розрахунків фінансових показників із метою формування думки аудитора про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Серед методичних прийомів організації аудиторської перевірки, крім способів, що застосовуються в аудиторській діяльності, виділяють порядок проведення перевірки.

Перевірка документів за всіма сферами обліку і по всіх операціях без попереднього групування – це хронологічний порядок дослідження документів. Перевірка документів по кожній сфері обліку окремо-це систематизований порядок дослідження документів. Перевірка документів упорядку їх підшивки та за економічно однорідними операціями – це

комбінований порядок дослідження документів. Перевірка частини документів-це вибіркового порядку дослідження документів.

До методичних прийомів проведення аудиторської перевірки відносять: огляд, опитування, підтвердження, фактичний контроль, документальну перевірку, сканування, аналітичні процедури, перерахунок.

Огляд – візуальна оцінка певних подій. У ході аудиторських процедур широко використовується обстеження об'єктів. Воно включає коло питань, пов'язаних із вивченням організаційно-виробничої діяльності та перевіркою забезпечення збереження майна підприємства, що контролюється.

Обстеження об'єктів доцільно провести на початку аудиторсько-ревізійних процедур. У процесі обстеження можна отримати інформацію про неполадки в організаційно-виробничій діяльності, а також одержати відповіді на багато питань, пов'язаних із забезпеченням збереження майна безпосередньо на об'єктах: наявність невикористаного обладнання, його якісний стан й умови зберігання; причини перебоїв у роботі діючого обладнання; наявність запасів сировини, матеріалів і готової продукції та умови їх зберігання; дієвість пропускної системи підприємства при ввезенні й вивозі сировини, матеріалів і готової продукції; ведення оперативного обліку замовлень і постачання продукції та ін.

При обстеженні об'єктів доцільно ознайомитися з організацією та веденням обліку в місцях зберігання матеріальних цінностей і готової продукції, дотриманням діючих правил і порядку оформлення документами операцій з їх оприбуткування та вибуття. При цьому особливу увагу звертають на ознайомлення з неофіційною документацією, тобто документами, що не проходять бухгалтерську обробку (документами і записами, які матеріально відповідальні працівники ведуть із власної ініціативи для фіксації розрахунків, пов'язаних із рухом грошових, матеріальних та інших цінностей).

При необхідності в коло обстеження включають: анкетування, хронометраж, фотографування, спостереження за поведінкою матеріально відповідальних працівників на робочих місцях та ін.

Опитування – цей метод збору аудиторських доказів на початковій стадії перевірки дає аудитору можливість здобути інформацію для оцінки обсягів і ступеня складності робіт, які необхідно запланувати при складанні програми аудиту.

Підтвердження – це отримання письмової відповіді від незалежної третьої особи, яка підтверджує інформацію, що перевіряється аудитором.

Фактичний контроль – до прийомів фактичного контролю можна віднести інвентаризацію, контрольний обмір, обстеження об'єктів, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз, контрольні перевірки та ін.

Інвентаризація являє собою перевірку грошових коштів, матеріальних цінностей, стану розрахунків та інших статей балансу на певну дату.

Без інвентаризації неможливо дати об'єктивну оцінку збереження майна, визначити дійсні втрати сировини і матеріалів при їх зберіганні й перевезеннях у межах норм природного спаду, збиток, заподіяний недостачами, розтратою та іншими зловживаннями. Вона також використовується для визначення вилученого майна за підробленими документами, завищення цін та інших неправомірних дій посадових осіб.

Інвентаризація грошових коштів на банківських рахунках підприємства проводиться шляхом звіряння залишків грошових коштів у балансі з приведеними залишками грошових коштів у виписках банку.

Залежно від стану, способу обліку розрахункових операцій і форм розрахунків інвентаризація розрахунків із дебіторами та кредиторами може проводитися шляхом:

- запиту в дебіторів і кредиторів про стан розрахунків;
- взаємного звіряння заборгованості безпосередньо на підприємствах, з якими ведуться розрахунки;

– зіставлення дат і сум, що перераховуються за платіжними дорученнями, з датами і сумами оприбуткованих матеріальних й інших цінностей підприємства, яке перевіряється, і виявлення розходжень по документах без виїзду представника;

– порівняння особових рахунків, що висилаються дебіторами та кредиторами, з особовими рахунками підприємства, яке перевіряється;

– зіставлення заборгованості по особовому рахунку дебітора або кредитора, що утворилася на кінець місяця з сумою подальшої оплати через банк (при кредиторській заборгованості) або з сумою оприбуткованих матеріальних чи інших цінностей у перших числах наступного місяця (при дебіторській заборгованості).

При вивченні капітальних і ремонтних робіт використовують контрольні обміри. Вони проводяться для визначення фактично виконаного об'єму будівельних та ремонтних робіт і застосовуються для перевірки достовірності обліку незавершеного виробництва, витрачання будівельних матеріалів у порівнянні з нормами і фактично виконаним обсягом робіт, перевірки правильності нарахування заробітної плати, розрахунків із підрядчиками та іншими підприємствами за виконані обсяги робіт.

Для здійснення обмірів виконаних робіт створюється комісія з обов'язковим залученням фахівця з будівництва (інженера-будівельника, майстра).

Комісія проводить обмір об'єкта, визначає обсяг фактично виконаних робіт:

– кладка підмурівка (в кубічних метрах); кладка стін (в кубічних метрах);

– настил підлоги (в квадратних метрах) і т. п.

Результати обміру оформляються актом. Якщо контрольний обмір проводився з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то на основі акта складається заставна відомість, в якій наводяться дані про найменування матеріалів, витрачених на фактичні об'єми виконаних робіт по

встановлених нормах, фактичну витрату матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результат обміру (списано більше або менше).

Однак у процесі аудиторських процедур не у всіх випадках доводиться вдаватися до інвентаризації матеріальних цінностей і контрольного обміру. Аудитор може використати дані інвентаризацій і контрольних обмірів, проведених у процесі внутрішнього контролю, якщо він переконаний, що внутрішні контролери методично правильно провели інвентаризацію та її результати відображені в обліку.

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів із метою визначення достовірності й законності операцій, що в них зафіксовані.

Кожна господарська операція оформляється відповідними документами, на підставі їх також роблять записи в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку. На основі реєстрів бухгалтерського обліку складають бухгалтерський баланс і звітність. Тому аудитори для оцінки достовірності господарських операцій передусім вдаються до використання методичних прийомів перевірки документів і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Без використання методичних прийомів перевірки первинної документації, зроблених записів в облікових реєстрах і бухгалтерській звітності, ніяка аудиторська діяльність неможлива.

Залежно від змісту контролю і стану бухгалтерського обліку для оцінки завершених господарських операцій використовують різні методичні прийоми перевірки документів. Серед них можна виділити формальну, арифметичну, експертну, логічну, економічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку документів, контрольну звірку, зворотну калькуляцію (зворотний рахунок), оцінку документів за даними кореспондуючих рахунків, аналітичну (рахункову) перевірку звітності і балансів, порівняння та ін.

Формальна перевірка документа передбачає перевірку дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти й правильності заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації та наявності відповідних підписів у документах.

Арифметична перевірка документів включає правильність проставлених цін у документі, приведених надбавок, націнок, знижок, зроблених обчислень і таксировок, підрахунок підсумків та інших арифметичних дій, що виконуються при оформленні й обробці документа.

Експертна перевірка доповнює формальну й арифметичну та спрямована на виявлення підрбок у документах. Зустрічаються різні підробки: дописка тексту, букв, цифр, закреслення, часткове або повне видалення написаного тексту, цифрових записів, підроблення підписів і т. п. Вони можуть бути виявлені при уважному огляді документа. Звичайно доброякісний документ має однаковий колір паперу, друкарський текст або чорнило, каліграфію листа або шрифт букв, стійкі цифри і букви.

Одержані документи підлягають глибокому вивченню. Для цього використовують інші прийоми перевірки документів (логічну та зустрічну перевірку), що дозволить отримати додаткові докази про підробку документа. Такі документи доцільно направляти в спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу. Її висновок використовується для безперечного доказу зловживань.

При логічній перевірці шляхом зіставлення господарської операції, відображеній у документі, з різними взаємопов'язаними показниками, подіями, явищами, визначається, чи була об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, наведені в накладній дані про масу та об'єм вантажу зіставляються з вантажопідйомністю або об'ємом автомобіля, на якому перевозився вантаж, місткість тари, вказаної в накладній; кількість якої-небудь сировини або матеріалу, зафіксованої в інвентаризаційному описі, з розміром площі, на якій він міг зберігатися, місткістю цистерн, бочок; кількість випущеної готової продукції-виробничою потужністю обладнання, цеху, комбінату.

Логічна перевірка в поєднанні з іншими методичними прийомами перевірки документів дозволяє виявити приховання розкрадання, приписки виконаного обсягу робіт та інші зловживання.

При нормативно-правовій перевірці встановлюється відповідність доведеної операції діючим правилам, вимогам статуту або засновницького документа, законам, чи немає відхилень від затверджених норм, кошторисів, лімітів і т. п. За їх наявності складають розрахунки й аналітичні таблиці, з'ясовують наслідки та винних осіб, визначають збиток, заподіяний неправомірними діями працівників підприємства.

При економічній перевірці з'ясовують економічну доцільність операції, обґрунтованість операції джерелами фінансування, плановими розрахунками, вивчають отримані результати від даної операції або її вплив на кінцевий фінансовий результат (прибуток).

Сутність зустрічної перевірки полягає у вивченні достовірності операцій шляхом зіставлення документів і записів в облікових регістрах, що відносяться до тих самих взаємопов'язаних операцій.

Звичайно документи складають у двох і більше примірниках, а окремі операції оформляють додатковими документами. Такі документи знаходяться при звітах (реєстрах) різних матеріально відповідальних працівників. Багато разів можуть повторюватися і записи в облікових регістрах бухгалтерського обліку. Усе це відкриває великі можливості для зустрічної перевірки документа, що вивчається, та уточнення достовірності операції.

Контрольне звіряння застосовують переважно там, де ведеться облік матеріальних цінностей за найменуваннями без вказівки сорту, марок, номерів та інших ознак, що мають особливу ціну, при занедбаності аналітичного обліку за окремими сортами, марками, номерами матеріальних цінностей і у всіх випадках, коли окремі підприємства вдаються до сумарного обліку матеріальних цінностей.

Контрольне звіряння знаходить широке застосування для перевірки правильності оприбуткування та списання у витрати окремих сортів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку.

Зворотна калькуляція (зворотний рахунок) використовується для перевірки розміру необґрунтованого списання сировини на виробництво при

випуску певного виду готових виробів. Суть цього методичного прийому полягає в тому, що за фактичним випуском готових виробів обчислюється витрата сировини відповідно до встановлених норм за міжінвентаризаційний період, який зіставляється з фактично виробленими списаннями сировини по первинних документах за цей же час. Унаслідок цього встановлюють факти незаконного списання сировини і матеріалів на виробництво.

Інколи виникає необхідність перевірки правильності списання сировини, матеріалів по випуску готових виробів у зв'язку з уточненими нормами витрат за висновком спеціальної експертизи про дійсні витрати сировини й матеріалів. У цьому разі фактично випущену кількість виробів за період, що вивчається, множать на різницю між фактично списаною сировиною на одиницю виробу та реальними нормами згідно з висновком спеціальної експертизи.

Сканування-за допомогою сканування вивчають нетипові статті й події, відображені в документації підприємства. В аудиторській програмі типові напрямки сканування формулюються як сканування кредитових записів рахунків витрат із підтвердженням їх даними первинних документів.

При застосуванні перевірки документів за даними кореспондуючих рахунків можна виявити документи, за якими довершені незаконні, недоцільні операції і в ряді випадків розкрити зловживання. Це може виражатися в невірній кореспонденції рахунків, невідповідності записів у регістрах бухгалтерського обліку доданим документам, відсутності бухгалтерських проводок, згортанні сальдо по окремих рахунках, повторенні кореспонденції в однакових сумах по тому самому документу, в необґрунтованих документами сторніровочних і додаткових записах на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналітичні процедури використовують для одержання аудиторських доказів. Серед методичних прийомів перевірки документів особливе місце займає аналітична (рахункова) перевірка звітності й балансів. За допомогою цього прийому вивчається обґрунтованість показників звітності й балансів

даним аналітичного та синтетичного обліку, узгодженість показників в окремих формах бухгалтерської звітності й балансу, в регістрах бухгалтерського обліку і первинних документів.

Цей методичний прийом застосовується в поєднанні з іншими прийомами контролю, що дозволяє здійснити не тільки технічну (рахункову) перевірку бухгалтерської звітності й балансів, але й вивчити стан розрахункових взаємовідносин із фінансовими органами по платежах податків і зборів до бюджету, з банками по короткостроковому і довгостроковому кредитуванню, а також з іншими підприємствами і установами за різними розрахунками.

Крім того, аналітична (рахункова) перевірка звітів і балансів дозволяє провести підготовчу роботу з підбору й систематизації звітних матеріалів для виконання аналітичних розрахунків, пов'язаних з оцінкою фінансового стану підприємства, при вивченні фінансових результатів і порівнянні стану збереження майна підприємства. З його допомогою фактичні дані, відображені у звітності, зіставляються з базисними періодами, плановими, нормативними та іншими показниками.

Для вивчення фінансових результатів, наведених у балансі й звітності, та розкриття їх якісної сторони використовують відносні величини, виражені в коефіцієнтах, індексах, процентах.

У ряді випадків аудит пов'язаний із вивченням великого потоку документації та бухгалтерських записів. Тому перевірка документів і записів в облікових регістрах не може бути суцільною на всіх ділянках господарської діяльності. За умови великого потоку документації та бухгалтерських записів виникає необхідність у вибіркового вивченні документів і бухгалтерських записів в облікових регістрах.

У практичній роботі аудиторів використовують різні варіанти не суцільної перевірки документів: перевірка частини документів за період, що вивчається; перевірка однорідних операцій за кілька місяців, за останній

місяць кожного кварталу, за останній квартал або навіть за останні два місяці.

Найбільш прийнятним є перший варіант. У цьому разі ризик зводиться до мінімуму, оскільки імовірність помилки може бути незначною. На початку виконують розбивки документів на однорідні групи залежно від змісту та місця їх здійснення. Потім проводять відбір документів із заданим інтервалом вибірки. Наприклад, припустимо, що обсяг дослідження операцій по поточному рахунку за період, що перевіряється, становить 750 виписок банку з прикладеними до них первинними документами. Заздалегідь нами запланований інтервал вибірки в 100 одиниць. Якщо на облік взяли першу одиницю 50, то надалі повинні бути перевірені виписки банку з усіма прикладеними документами через кожний інтервал в 100 одиниць: 150, 250, 350 і так до кінця всієї сукупності. Якщо внаслідок перевірки виписок банку помилки не були виявлені, аудитор вирішує сам, що він зробить надалі, або буде вірити в ефективність внутрішнього аудиту і залишить без перевірки інші документи з руху коштів на поточному рахунку, або продовжить подальшу перевірку, знизивши інтервал вибірки. Треба мати на увазі, що чим менший інтервал вибірки, тим більша достовірність операцій.

Якщо внаслідок вибірки документів за інтервалом будуть виявлені помилки, потрібно вимагати від адміністрації перепереверки всіх виписок банку та внесення відповідних виправлень у регістрах і рахунках бухгалтерського обліку.

При аудиторських перевірках іноді необхідно перевірити якість готової продукції. У цьому разі проводять контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво або здають готову продукцію для лабораторного аналізу.

При контрольному запуску сировини та матеріалів у виробництво в присутності контролера й запрошеного фахівця перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування відповідної сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової

продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід готової продукції і дійсну кількість витраченої сировини та допоміжних матеріалів і зіставити з тими даними, які мали місце до контрольного запуску.

Лабораторні аналізи частіше за все застосовують при перевірках відповідності якості готової продукції діючим стандартам. Лабораторні аналізи проводять як харчових, так і нехарчових готових виробів, що випускаються підприємствами. Для аналізу вилучають пробу готового виробу. Одну пробу беруть у виробника, а іншу бажано отримати в покупця. Вилучені проби пломбують і з письмовим супроводом направляють у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія дає висновок, який потім використовується контролером.

На багатьох ділянках виробничо-фінансової діяльності аудитори використовують різні за своїм змістом контрольні перевірки. Вони застосовуються для вивчення повноти оприбуткування вантажів, прибулих автомобільним, водним і залізничним транспортом, достовірності операцій, що здійснюються з відпуску матеріальних цінностей зі складів, якості інвентаризацій, що проводиться в процесі аудиту або ревізії, дотримання правил відпуску матеріалів, готової продукції та інших цінностей.

Важливе місце відводиться контрольним перевіркам із розпізнання завуальованого розкрадання. Іноді розкрадачі вдаються до створення неврахованих надлишків матеріальних цінностей на різних етапах їхнього руху. Джерелами таких надлишків можуть бути фіктивні комерційні акти на нестачу матеріальних цінностей, прибулих залізничним або водним транспортом, фіктивні приймальні акти, що складаються в місцях остаточного приймання вантажу, який поступив, обрахування або обмір одержувачів при відпуску їм цінностей безпосередньо зі складів, випуску готової продукції за рахунок зміни компонентів набору сировини для її виготовлення. Звичайно подібне розкрадання, якщо воно має місце, має не разовий, а систематичний характер.

Тому уважне вивчення записів в аналітичному обліку складів, комор і первинних документів дає змогу напасти „на слід“, де створюються невраховані надлишки. При цьому для розпізнання завуальованого розкрадання потрібний комплекс методичних прийомів документального контролю. Важливо з'ясувати не тільки осіб, які займаються неправомірними діями, але й способи та шляхи збуту неврахованих надлишків. У цьому разі істотну допомогу перевіряючим можуть надати контрольні перевірки повноти оприбуткування вантажів, достовірності операцій із відпуску матеріальних цінностей, вибіркові контрольні інвентаризації та ін.

Відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності

Спільним між аудитом і ревізією насамперед є те, що вони проводяться на основі документально перевірених показників. Однак між ними є і суттєві відмінності, які можна розглядати за їх сутністю, цілями, характером, правовим регулюванням, об'єктами, зв'язками, принципом оплати роботи, практичними завданнями й результатами.

Ревізія проводиться на підставі наказів державних органів управління. Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували) кошти з бюджетів усіх рівнів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Аудит є видом підприємницької діяльності, тоді як ревізія являє собою виконавчу діяльність. Контрольно-ревізійний апарат й аудитори використовують під час перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств однакові методичні прийоми, джерела інформації, зокрема, законодавчі й нормативно-правові акти, первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, баланс і звітність. Правове регулювання ревізії та

аудиту також різне. Аудит як незалежна форма контролю добровільно обирається власником, котрий формулює питання, на які аудитори мають дати обґрунтовані висновки для подальшого удосконалення роботи підприємства.

Кредитори, акціонери, засновники, власники цінних паперів та інші суб'єкти зацікавлені в тому, щоб перевірка достовірності звітності була проведена належним чином, щоб правильно були нараховані та сплачені податки до бюджету, бо в цьому разі, якщо будуть конфліктні ситуації з податковою адміністрацією, вони матимуть надійний захист в особі аудитора або аудиторської фірми.

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями, а й організаційними формами проведення. Аудит виконують незалежні аудиторські фірми чи особи, які здійснюють приватну підприємницьку діяльність, мають сертифікат і включені до Національного реєстру на проведення аудиту, причому на платній основі за договорами з адміністрацією різних підприємницьких структур. Аудитор й аудиторські фірми несуть відповідальність перед зовнішніми споживачами (акціонерами, кредиторами) щодо якості зробленого висновку згідно з укладеним договором і чинним законодавством.

Аудит і ревізія досліджують один предмет – фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю, використовуючи при цьому спільні методичні прийоми та процедури фінансово-господарського контролю. Вони виявляють негативні явища в господарюванні з метою їх ліквідації та неприпустимості в наступні періоди, тобто активно впливають на виявлення причин безгосподарності, порушення законодавства й нормативних актів, які є нормами господарського права, сприяють відшкодуванню заподіяних збитків конкретними особами. Крім того, вони використовують однакові джерела інформації – законодавство й нормативні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинну облікову документацію, реєстри бухгалтерського обліку, баланс і звітність суб'єктів підприємницької

діяльності. Разом із тим між аудитом і ревізією фінансово-господарської діяльності є суттєві відмінності, які можна розглядати за їх сутністю, цілями, характером, правовим регулюванням, об'єктами, зв'язками, практичними завданнями й результатами.

Основна відмінність між цими двома формами контролю, на нашу думку, впливає з мети кожного з них. Так, основною метою ревізії є пошук порушень, зловживань та ініціювання у передбачений законом спосіб усунення недоліків та відшкодування збитків. Тоді як основною метою аудиту є отримання науково обґрунтованих висновків та надання рекомендацій керівництву бюджетної установи щодо подальшого удосконалення фінансово-господарської діяльності, фінансового, оперативного та бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю тощо.

Суттєвою відмінністю аудиту від ревізії є не тільки перелік виявлених недоліків, а й детальні вказівки аудитора щодо того, як їх виправляти.

Аудит ніколи не проводиться за зверненням правоохоронних органів.

Ревізія проводиться періодично, як правило, не рідше одного разу на два роки. Тоді як аудит проводиться у разі потреби в ньому.

Пропозиції за актом ревізії є обов'язковими до виконання. А пропозиції за аудиторським висновком носять рекомендаційний характер, і обов'язковими до виконання стануть лише тоді, коли вони будуть сформульовані у вигляді наказу відповідного начальника.

Термін ревізії фінансово-господарської діяльності не повинен перевищувати 30 робочих днів, а термін аудиту фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю в цілому може перевищувати календарний рік.

Для ревізії характерне чітко визначене коло питань обов'язкових для перевірки. До сфери аудиту входить перелік питань для перевірки, визначений замовником його проведення.

Отже, суттєва відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності полягає в тому, що параметри його дослідження обмежені колом

питань, поставлених на його вирішення замовником або законодавством, а також цільовим використанням висновків аудиторів.

Розділ 2. Вивчення систем фінансово – господарського аудиту розвинених країн світу

2.1. Міжнародні Стандарти аудиту та європейський досвід у сфері контролю й аудиту державних фінансів

Одним із проявів і шляхів здійснення інтеграції та гармонізації аудиту є його стандартизація. Стандарт у перекладі з англійської – норма, зразок, еталон, модель, що приймаються за вихідні для порівняння з ними інших подібних об'єктів. Тому можна стверджувати, що стандартизація аудиту – це процес розробки та послідовного застосування комплексу правил, принципів і процедур у процесі здійснення аудиторської діяльності. Таким чином, стандарт аудиту є нормативним документом, який має рекомендаційний характер. Мета стандартів – бути детальними й повними, щоб їх тлумачення було однаковим у різних країнах, регіонах, фірмах. Серед стандартів аудиту доцільно виокремлювати чотири рівні: міжнародні, регіональні, національні, внутрішні.

Стандартами аудиту називають загальні вимоги щодо проведення аудиту, яких повинні дотримуватись аудитори під час виконання ними своїх професійних обов'язків, тобто здійснюючи аудит фінансової звітності. Ці вимоги стосуються як професійної підготовки аудиторів (компетентність та незалежність аудиторів), так й аудиторської звітності та достатності аудиторських свідчень і доказів.

Найзагальніші вимоги щодо проведення аудиту містяться в десяти загальноприйнятих стандартах аудиту. Ці стандарти були розроблені Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів багато років тому й досі залишаються майже незмінними.

Загальноприйняті стандарти згруповані в три групи: загальні, робочі та стандарти звітності.

Загальні стандарти:

- аудиторська перевірка повинна виконуватись особою (особами), яка має необхідну академічну й технічну підготовку як аудитори;
- аудитор (аудитори) повинен бути неупередженим і незалежним від об'єкта перевірки;
- виконуючи процедури перевірки та готуючи аудиторські звіти, аудитори повинні відповідально ставитися до роботи, яку вони виконують.

Робочі стандарти. Робота має бути належним чином спланована, за нею повинен здійснюватись відповідний нагляд із боку керівництва аудиторської фірми. Аудитор повинен бути достатньо обізнаним зі структурою внутрішнього контролю, щоб спланувати проведення аудиту й визначити характер і кількість тестових перевірок, які необхідно виконати. За допомогою перевірок, спостережень та опитувань аудитор повинен отримати таку кількість компетентних свідчень, яка є достатньою для аудиторського висновку про фінансову звітність, що перевірялася.

Стандарти аудиторської звітності. Аудиторський звіт повинен визначити, чи відповідає фінансова звітність загальноприйнятим принципам, вказати на причини, з яких не було дотримано цих принципів у поточному звітному періоді, якщо в попередніх звітних періодах такі принципи дотримувалися.

Вважається, що повнота відображеної у фінансовій звітності інформації є достатньою, якщо інше не вказано в аудиторському звіті.

В аудиторському звіті має бути висловлена думка аудиторів щодо фінансової звітності в цілому, або зазначено, що ця думка висловлена бути не може. Якщо в аудиторському звіті не висловлюється думка аудиторів щодо фінансової звітності в цілому, то потрібно вказати причину цього. В усіх випадках звіт повинен чітко вказувати характер проведеної аудиторами перевірки (якщо вона була проведена) і ступінь відповідальності аудиторів.

Загальні стандарти підкреслюють важливі особисті якості, які повинен мати аудитор.

Перший загальний стандарт – достатня технічна підготовка та професіоналізм. Як правило, він означає вимогу до аудитора мати академічну освіту в галузі бухгалтерського обліку й аудиту та достатній практичний досвід аудиторської роботи. Крім того, аудитор повинен постійно підвищувати свій професійний рівень.

Другий загальний стандарт–незалежність і неупередженість. Цей стандарт вимагає від аудиторів дотримуватись певних правил поведінки й етичних норм. Детально цей стандарт викладено в Кодексі професійної етики аудитора, розробленому Американським інститутом дипломованих бухгалтерів.

Третій стандарт–відповідальне ставлення до роботи. Він означає, що аудитор – це професіонал, який мусить виконувати свої обов'язки відповідально й ретельно. Зокрема, це передбачає повноту робочої документації, достатність аудиторських доказів і свідчень, правильність аудиторського висновку тощо.

Робочі стандарти стосуються збирання аудиторських свідчень і доказів під час безпосереднього проведення аудиторських перевірок. Перший стандарт-планування й нагляд за роботою. Він вимагає, щоб аудиторська фірма належним чином спланувала перевірку. Насамперед це стосується призначення аудиторського персоналу, який міг би виконувати передбачену планом аудиту роботу, а також призначення керівника, котрий наглядав би за роботою персоналу.

Другий стандарт вимагає розуміння структури внутрішнього контролю клієнта. Якщо аудитор впевнений, що клієнт має відмінну структуру внутрішнього контролю, яка передбачає надійний внутрішній контроль за складанням фінансової звітності і за збереженням фінансових активів та інформації, то він може значно зменшити кількість аудиторських свідчень і доказів, які вважає за необхідне зібрати. І навпаки, в деяких випадках

структура внутрішнього контролю клієнта може бути настільки недосконалою, що проводити аудит буде просто недоцільно. Третій стандарт-достатність компетентних аудиторських свідчень і доказів. Згідно з цим стандартом аудитор повинен сам прийняти рішення, яку кількість аудиторських свідчень і доказів він вважає за необхідне зібрати за обставин, що склалися.

Стандарти аудиторської звітності вимагають, щоб аудитор підготував висновок щодо фінансової звітності в цілому, вказавши при цьому, чи є опублікована у фінансовій звітності інформація достатньою і чи опублікована вона в повному обсязі.

Здійснюючи роботу, спрямовану на дальший розвиток й удосконалення аудиту в нашій державі, необхідно вивчати передовий досвід аудиторських послуг в інших країнах із метою використання його в аудиторській практиці.

Аудитор повинен виконувати свої функції неупереджено, для чого він мусить бути незалежним, чесним та об'єктивним на всіх етапах його роботи. Прагнення до підвищення свого професійного та загальноекономічного рівня є обов'язком аудитора. Аудитор зобов'язаний зберігати в таємниці всю інформацію, яка стосується стану справ клієнта.

Аудиторська палата України прийняла рішення № 73 від 18.02.98 і затвердила Національні нормативи аудиту в Україні, аналогічні міжнародним нормативам аудиту.

Проте національні нормативи аудиту були настільки новими, що багато аудиторів, особливо тих, хто не мали досвіду, їх просто не розуміли й тому не використовували. Застосування нормативів потребувало роз'яснювальної роботи серед самих аудиторів, особливо тих, які не бачили суттєвої різниці між аудитом та ревізією або вважали, що кожен кваліфікований бухгалтер міг зразу ж стати аудитором.

Наслідком таких непорозумінь стало те, що 30.10.03 Аудиторська палата України прийняла Рішення від № 128/1, відповідно до якого рішення

№ 73 від 18.02. 98 з 1.01. 04 втратило чинність. Отже, на час підготовки цієї роботи в Україні не було затверджених національних нормативів аудиту.

Згідно з рішенням Аудиторської палати України від 18.04.03 Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту й підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до річної фінансової звітності, починаючи зі звітності за 2003 рік, але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів.

Міжнародні стандарти аудиту необхідно застосовувати в аудиторській перевірці фінансової звітності. Крім того, Міжнародні стандарти аудиту використовуються в аудиторській перевірці іншої інформації, а також при наданні супутніх послуг.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) не є законодавчим документом, як, наприклад, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, недотримання яких вважається порушенням законодавства у сфері обліку. МСА містять основні принципи й процедури, а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу. МСА треба застосовувати тільки в суттєвих аспектах. За виняткових обставин аудитор може, якщо вкрай необхідно, відступити від МСА для ефективнішого досягнення мети аудиторської перевірки. При виникненні такої ситуації аудитор має бути готовий обґрунтувати зроблений відступ.

МСА юридично не мають переважної сили над національними нормативними документами, які регулюють аудиторські перевірки фінансової чи іншої інформації в конкретній країні. Аудиторська перевірка фінансової або іншої інформації з певного питання, здійснена згідно з національними нормативними документами цієї країни, автоматично вважатиметься такою, що відповідає Міжнародним стандартам аудиту, тією мірою, якою Міжнародні стандарти аудиту відповідають нормативним документам стосовно цього питання. Якщо національні нормативні документи відрізняються від Міжнародних стандартів аудиту чи суперечать

їм у певному питанні, організаціям-членам слід виконувати обов'язки, викладені в Конституції МФБ щодо Міжнародних стандартів аудиту.

Стандарти аудиту передбачають основні принципи виконання аудиторських робіт, але не є методиками або інструкціями до застосування методичних прийомів і властивих їм процедур. Вони не мають законодавчого статусу, тому не є обов'язковими для застосування в практиці аудиторської діяльності, хоча в міжнародному та вітчизняному аудиті цих стандартів здебільшого дотримуються.

Отже, застосування міжнародних стандартів аудиту сприяє поліпшенню якості контролю й активізації діяльності суб'єктів господарської діяльності й достовірності відображення її в бухгалтерському обліку та звітності. Єдиний професійний підхід до аудиту у всьому світі дозволить реальніше оцінювати фінансову звітність підприємств.

Розділ 3. Аналіз проблемних питань фінансово-господарського аудиту в Міністерстві оборони та Збройних Силах України

3.1. Фінансово–господарський аудит як складова фінансового контролю Збройних Сил України та Міністерства оборони України

Фінансовий контроль є одним із основних важелів держави, який використовується для успішного виконання завдань і функцій, що стоять перед нею, а також, для здійснення якісного, більш ефективного керівництва суспільством. Одним із критеріїв розв'язування цих проблем є розроблення та застосування нових форм, методології й алгоритму фінансового контролю. Тому актуальність теми полягає в розгляді пропозицій і прийомів здійснення контрольно-ревізійної роботи, відповідаючим сучасним вимогам не тільки в господарстві держави, а й окремо в фінансовій системі Збройних Сил України. Це пов'язано з тим, що виділення державою коштів на воєнні

потреби завжди супроводжувався контролем за їх використанням як зі сторони держави, так і з боку керівництва збройних сил.

Фінансовий контроль у Міністерстві оборони України розповсюджується на всі сторони фінансово-господарської діяльності військ. Його необхідність обумовлена потребою у фінансовому забезпеченні української армії і в першу чергу її боєздатності, а також законним і доцільним використанням фінансових, матеріальних і трудових ресурсів та підвищення ефективності витрачання оборонних коштів.

Фінансовий контроль у Збройних Силах України являє собою діяльність органів державної влади військового управління з боку командування та фінансових контрольних-ревізійних структур щодо постійного контролю й аналізу за фінансово-економічним станом військ із метою законного та найбільш ефективного витрачання оборонних коштів.

У цілому органи контролю, яким нормативно-правовими актами, прийнятими переважно суб'єктами контролю першої підсистеми, делеговано функції зі здійснення постійного контролю у сфері фінансів, належать до суб'єктів контролю другої підсистеми й становлять її важливу центральну частину. Відмінність цих суб'єктів полягає в тому, що за результатами їхньої роботи управлінські рішення переважно приймають суб'єкти контролю першої підсистеми (тобто центральні органи влади).

До другої підсистеми також можна віднести контролюючі органи й осіб підприємств, установ та організацій. Це керівники, головні бухгалтери та інші посадові особи й ревізійні комісії та органи контролю суб'єктів господарювання, на яких згідно з чинним законодавством покладено обов'язки щодо здійснення внутрішнього контролю.

До контролюючих органів другої підсистеми відносять органи незалежного фінансового контролю, виконавцями якого є передусім аудитори та аудиторські фірми.

Фінансовий контроль у збройних силах – не епізодичні заходи, а постійні і є дуже важливою складовою організаційної роботи держави за управлінням військами.

Фінансовий контроль – це економічна категорія, спрямована на спостереження та перевірку відповідності процесу функціонування Збройних Сил України прийнятим управлінським державним рішенням, установлення результатів його впливу на фінансово-економічний стан військ, виявлення відхилень, допущених у ході виконання завдань, які стоять перед ними.

У широкому сенсі фінансовий контроль – це комплекс заходів державного і фінансово-господарського управління за економічним і соціальним розвитком країни, у тому числі за їх збройними силами, відповідно до законодавчих документів, прийнятих Верховною Радою України.

Отже, змістом фінансового контролю є предмети, засоби, форми та методи контрольно-ревізійної роботи, які використовуються в процесі його здійснення за фінансово-господарською діяльністю військ.

Фінансовий контроль у Збройних Силах України – це систематична перевірка та спостереження за процесом функціонування збройних сил із метою встановлення ступеня та якості виконання ними завдань щодо підтримання їх боєздатності. Зміст фінансового контролю полягає в тому, що відомчі та позавідомчі контрольно-ревізійні органи контролюють фінансово-господарську діяльність військ з урахуванням особливостей їх реформування з переходом на контрактну основу комплектування.

Визначення військового фінансового контролю безпосередньо пов'язане з його функціонуванням. Підкреслимо, що фінансовий контроль-сукупність певних елементів, спрямованих на раціональне виконання контрольного процесу в збройних силах. До них належить комплектування кадрів, які мають спеціальну фахову освіту, насамперед із питань фінансового забезпечення військ, а також умови проведення фінансового контролю, крім

того, сюди входять інформаційні елементи контролю, складання програми та його планування, проведення у строки, передбачені керівними документами.

Специфікою організації військового фінансового контролю є те, що він здійснюється з метою виконання особливих завдань, покладених на збройні сили – забезпечення оборони держави. Здатність армії виконати свою основну функцію - повинно досягатися основним завданням контрольно-ревізійних органів-сприяти й забезпечити підтримання високої бойової та мобілізаційної готовності військ у будь-яких умовах.

Реалізація даного принципу у воєнний час дозволяє не перебудовувати військову контрольно-ревізійну роботу з початком бойових дій, а лише конкретизувати напрями фінансового контролю з початку війни.

Військовий фінансовий контроль спрямований на виконання вимог Державної програми реформування Збройних Сил України щодо підтримання бойової та мобілізаційної готовності військ і підвищення професіоналізму особового складу.

Військовий фінансовий контроль особливо в нових економічних умовах пов'язаний із реорганізацією контрольно-ревізійних органів, а також із перетвореннями в збройних силах в умовах обмеженого та суворого фінансового контролю за використанням виділених асигнувань, визначенням шляхів ефективного використання оборонних коштів, обслуговування та контролю за збройними силами через органи Державного казначейства та введенням у військах бухгалтерського обліку, оперативністю військового фінансового контролю не тільки в мирний час, а особливо в умовах бойових дій, неудосягнутими керівними документами, які регламентують: питання фінансового контролю, відокремлення коштів у спеціальний фонд і контроль за ними, впровадження економічної та програмної класифікації видатків.

Послаблення фінансового контролю за формуванням державного бюджету є одні з причин нестабільного фінансово-економічного стану збройних сил. Недостатність коштів державного бюджету, обмежені

надходження фінансових ресурсів військ зумовлені падінням рівня державних доходів та недостатнім контролем за ефективним витрачанням коштів.

Економічні труднощі зазначеного часу й державні перетворення, як форма переходу від адміністративно-командної економіки в ринкову негативно впливали не тільки на стабільність економіки країни, але і фінансове забезпечення військ, а це безумовно ускладнювало здійснення фінансового контролю за ним.

Сьогодні бачимо що вже значний час функціонують старі форми, методи, засоби та прийоми фінансового контролю при одночасному виникненні, ствердженні й удосконаленні структур із застосуванням нових видів форм, методів, засобів і прийомів фінансового контролю, в тому числі й у Збройних Силах України. Наприклад, швидкими темпами впроваджується в життєдіяльність військ моніторинг, аудит, як складова фінансового контролю. Сучасний стан економіки позитивно впливає на перехід від особливої планової економіки, заснованій на суспільній власності, з діючими своїми закономірностями, до нових фінансово-економічних відносин з іншими перспективними формами та методами фінансового контролю згідно з діючою законодавчо-правовою інформацією.

Виявлені помилки того часу в економіці прямо впливали на якість проведення фінансового контролю, що негативно також відображалось на фінансово-економічному стані Збройних Сил України, але з переходом на сучасну ринкову економіку України не тільки відновлюється, а й зростає роль контрольно-ревізійних органів, створюються нові фінансові інститути, Державне казначейство, установи, банки, перехід бюджетних структур на бухгалтерський облік, впровадження програм класифікації видатків, які створили недостатні передумови для покращення та якісної організації фінансового контролю Збройних Сил України.

Зазначені заходи до цього часу перешкоджають удосконаленню фінансового забезпечення військ, а також форм, методів, засобів і принципів фінансового контролю.

З урахуванням таких обставин здійснювався перехід від старої на нову систему фінансового контролю Збройних Сил України з притаманними національними особливостями контрольно-ревізійної роботи. Тому потрібно було, по-перше, оцінити й реально проаналізувати результати контрольно-ревізійної роботи Збройних Сил України; по-друге, спланувати майбутні напрями їх реформування.

В окремих військових структурах Міністерства оборони України тривалий час не обривувалась фінансово-господарська діяльність. Такий стан й організація фінансового контролю в Збройних Силах України негативно вплинув на їх фінансове забезпечення та ріст фінансових порушень. Враховуючи ці обставини, необхідно відмітити, що характерною особливістю військового фінансового контролю за роки незалежності України є те, що він проводився в нових економічних умовах, що прямо впливало на організацію контрольно-ревізійної роботи Української армії.

У збройних силах повинен більш жорстко та якісно провадитись фінансовий контроль за використанням виділених коштів.

У 2002 році в самостійну ланку вперше виділений поточний контроль. Немає сумнівів, що ми повинні в подальшому розвивати й вдосконалювати форми та методи попереднього, поточного та наступного контролю. При цьому більше уваги доцільно приділяти попередньому та поточному контролю з метою своєчасного попередження фінансових порушень й усунення недоліків, а не фіксувати їх при проведенні документальних ревізій, а це буде прямо впливати на ефективність витрачання оборонних коштів. Таке трактування пов'язано з тим, що попередній фінансовий контроль своєчасно попереджує не тільки фінансові порушення, але й не дозволяє посадовим особам, які встали на шлях зловживань, допускати та призупинити крадіжки, нестачі державних коштів.

Ця форма фінансового контролю дає позитивні результати не тільки щодо попередження фінансових порушень й удосконалення спеціальної підготовки начальника фінансово-економічної служби, але й щодо покращення фінансового забезпечення Збройних Сил України.

Військовий фінансовий контроль реалізується практично через фінансово-економічні відносини, що застосовуються у фінансовій системі збройних сил. При цьому контрольно-ревізійні органи збройних сил підтримують зв'язок із фінансово-плановими органами щодо визначення потреб у коштах, вищими та нижчими розпорядниками коштів забезпечуючими фінансовими органами, контрольно-ревізійними органами, які контролюють фінансово-господарську діяльність військ.

Наукове дослідження особливостей фінансового контролю та ролі його в реформуванні армії є оптимальне врахування існуючих державно-ринкових, фінансово-економічних відносин у країні. Необхідність підвищення ролі фінансового контролю за подальшим розвитком національної ринкової економіки та реформуванням Української армії, а в умовах сьогоденного ринку та складності, яка поєднує в собі різні форми власності, дасть можливість створити якісні збройні сили нового зразка.

Об'єкт застосування військового фінансового контролю-це не тільки безпосередній процес, але й усі умови стосовно створення, розподілу та використання грошових фондів. Тому в коло зору військового фінансового контролю попадає те, що впливає на законність, доцільність й ефективність витрачання оборонних коштів.

Відомо, що фінансовий контроль в армії провадиться з урахуванням єдності, суворої військової дисципліни та має здійснюватися в будь-яких умовах функціонування військ, у тому числі в польових умовах та у воєнний час. Особливістю фінансового контролю на сучасному етапі реформування збройних сил є пошук і застосування найбільш ефективних форм і методів контрольно-ревізійної роботи в збройних силах.

Фінансовий контроль за використанням державних коштів у Міністерстві оборони відрізняється від цивільних структур своєю спрямованістю, перш за все військово-цільовою специфічністю, що безпосередньо пов'язано з сьогодишнім реформуванням збройних сил. Про це йдеться і в Державній програмі розвитку Збройних Сил України до 2015 року.

Із переходом Збройних Сил України на бухгалтерський облік ускладнилась робота контрольно-ревізійних органів. Це трактування пов'язано з тим, що більшість інспекторсько-ревізійного складу не були готові працювати в нових умовах військового обліку, так як не знали навіть азів бухгалтерського обліку, а це прямо впливало на якість проведення контрольно-ревізійної роботи за фінансово-господарською діяльністю військ. Постала наступна задача перенавчати особовий склад контрольно-ревізійної служби для обревизування бухгалтерських операцій. На це вимагалось багато часу, а його не вистачало, окремі інспектори-ревізори до цього часу погано знають не тільки теорію, але й практику застосування та ведення бухгалтерського обліку у військах. Тому недостатньо якісно обревизувались бухгалтерські операції.

Крім того, діючий механізм фінансового контролю створює певні труднощі не тільки в мирний час, але, це особливо буде помітно у воєнний час, так як вже зараз не забезпечується якість фінансового контролю за діяльністю військ.

Державний фінансовий контроль проводиться в усіх ланках державної власності, однією з яких є Збройні Сили України. Контроль у цій сфері є важливим завданням держави, оскільки армія є важливим елементом для визнання країни незалежною. Без раціонального фінансового контролю за витрачанням оборонних коштів армії можуть виникнути великі проблеми для країни.

Важливою умовою успішного функціонування фінансової системи має стати поглиблення розвитку фінансово-економічних взаємовідносин між

державою та іншими структурами на основі підвищення відповідальності за розв'язування економічних та соціальних проблем, у тому числі й Збройних Силах України.

Держава, використовуючи фінансову систему, може не тільки виділяти, але й регулювати оборонні фінансові ресурси, спрямовані на реформування збройних сил в умовах переходу їх на професійну основу комплектування, тому і підвищується роль контрольно-ревізійних органів за витрачанням оборонних коштів.

Зауважимо, що Збройні Сили України є дуже великим і важливим суб'єктом господарювання країни, тому і вимагають постійного фінансового контролю за витрачанням коштів, пов'язаних з їх утриманням і реформуванням.

Акцентуючи увагу на напрямках удосконалення системи державного фінансового контролю, у тому числі й військового, в національному господарстві України на ближчу перспективу, необхідно врахувати, що вона є відповідним засобом взаємодії військового фінансового контролю з контролюючими державними інститутами, органами місцевого самоврядування та суб'єктами аудиторського контролю.

Розв'язання проблеми підвищення ефективності фінансового контролю збройних сил треба здійснювати з позиції державного системного підходу, а саме доповнення військового фінансового контролю, виконавцем якого є органи державної влади, збройних сил та місцевого самоврядування, незалежним фінансовим контролем, який здійснюють моніторингові комісії, аудиторські фірми та аудитори. Провідне місце в реалізації механізму військового фінансового контролю належить загальній системі державного фінансового контролю, що зумовлюється місцем; роллю держави в реформуванні збройних сил, в умовах економічних перетворень України.

Зрозуміло, що об'єктом військового фінансового контролю, як і державного, завжди є фінансово-господарська діяльність відповідних структур із різною формою власності, а предметом контролю є фінансові

операції, пов'язані зі створенням і використанням оборонних фінансових ресурсів.

Фінансовий контроль Міністерства оборони України як складова соціального управління-це система спостереження та перевірки процесу функціонування Збройних Сил України з метою впевненості у виконанні ними завдань та усунення існуючих недоліків. Звісно, що військовий фінансовий контроль є окремою самостійною ланкою загальної системи державного контролю та практичним результатом використання збройними силами контрольної функції фінансів у складі фінансової системи держави. Об'єктами військового фінансового контролю, як і державного контролю, є грошові, розподільчі процеси при формуванні й використанні державних фінансових ресурсів в усіх рівнях складових економіки України, у тому числі і збройних силах. До сфери військового фінансового контролю, як складової державної фінансової системи, належать усі господарські операції, що здійснюються з використанням оборонних коштів.

Підкреслимо, що військовий фінансовий контроль не обмежується перевіркою виконання зобов'язань перед державою зі сплати податків і обов'язкових платежів юридичними та фізичними особами. Роль, завдання й масштаби фінансового контролю Міністерства оборони України безпосередньо пов'язані з поняттям не тільки економічної безпеки країни, але й боєздатності їх збройних сил.

За допомогою фінансового контролю держава: захищає свої інтереси, у тому числі збройних сил і їх особового складу; перевіряє якість військової продукції, усіх видів оборонного замовлення й обслуговування; забезпечує доступність і вірогідність інформації про фінансове забезпечення і боєздатність Збройних Сил України.

Військовий фінансовий контроль у країні в умовах демократії й ринкової економіки спрямований на регулювання та вдосконалення фінансово-економічних відносин, з допомогою яких створюються й

використовуються оборонні грошові фонди з врахуванням конституційних вимог.

3.2. Аналіз фінансових порушень, виявлених ревізіями фінансово-господарської діяльності, їх причини та передумови запровадження внутрішнього фінансового аудиту

Проведення планових та позапланових контрольних заходів у 2009 році контрольно-ревізійною службою Міністерства оборони України здійснювалось у формі ревізій і перевірок за напрямками:

- контроль за фінансово-господарською діяльністю військових частин, установ та державних підприємств Міністерства оборони України;
- контроль за фінансово-господарською діяльністю військових частин, що підлягали розформуванню;
- ефективність використання коштів під час виконання програми "Забезпечення живучості вибухової та пожежної безпеки арсеналів, баз і складів Збройних Сил України";
- перевірка законності відчуження, оренди та реалізації державного майна;
- законність використання земель оборони та лісового фонду;
- перевірки скарг, звернень юридичних та фізичних осіб;
- інші питання.

Відповідно до завдань, визначених Положенням про контрольно-ревізійну службу Збройних Сил України, затвердженого наказом Міністра оборони України від 30.06. 06 № 375, контрольно-ревізійні органи Збройних Сил України у 2009 році здійснювали контроль за законністю використання коштів, матеріальних цінностей, станом їх збереження, веденням і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності в органах військового управління, військових частинах і підприємствах Міністерства оборони України.

У звітному періоді 2009 року надійшло 128 звернень правоохоронних органів про проведення ревізій та перевірок.

До правоохоронних органів для надання правової оцінки передано 166 справ на загальну суму збитків 152653,6 тис. грн., у тому числі за власною ініціативою-82 справи на суму збитків 13676,0 тис. грн.

За переданими матеріалами органами контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України складено акти взаємних звірок із правоохоронними органами.

У 2009 році контрольно-ревізійними органами Збройних Сил України проведено 462 контрольних заходів у 370 військових формуваннях. Серед них: структурні підрозділи Міністерства оборони та Генерального штабу Збройних Сил України, військові частини, установи, навчальні заклади, державні підприємства Міністерства оборони України.

Як свідчать результати проведених контрольних заходів, використання виділених мінімально необхідних бюджетних коштів та військового майна здійснювалось не завжди ефективно та за цільовим призначенням.

Фінансові порушення виявлені у 216 військових формуваннях, що становить 58% усіх перевірених об'єктів контролю.

Усього виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, на загальну суму 183951,1 тис. грн. (за 9 міс. 2008 року – 99915,5 тис. грн.) – зросли на 84%, із них:

– недоотримання фінансових ресурсів - на загальну суму 17328,2 тис. грн. (за 9 міс. 2008 року – 8377,8 тис. грн.) – зріст у 2 рази; фінансових порушень, що призвели до збитків, - на загальну суму 166622,9 тис. грн. (за 9 міс. 2008 року – 91537,7 тис. грн.) – зросли на 82% .

Крім того, виявлено інших порушень фінансової дисципліни, пов'язаних із заниженням в обліку вартості активів, завищенням кредиторської заборгованості, заниженням в обліку сум боргових зобов'язань, залишку грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей на загальну суму

492291,5 тис. грн. (за 9 міс. 2008 року – 996830,0 тис. грн.) – зменшення на 51%.

Вжитими заходами, за підсумками проведених контрольно-ревізійною службою ЗС України ревізій та перевірок, відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави на загальну суму 107271,0 тис. грн.

Усунуто інших фінансових порушень на загальну суму 312570,0 тис. гривень.

Основними причинами виявлених фінансових порушень були:

невиконання окремими командирами (начальниками) вимог чинного законодавства щодо збереження, обліку та використання бюджетних коштів і військового майна;

безвідповідальність окремих командирів (начальників) за дотриманням бюджетної та фінансової дисципліни у військових частинах;

неефективність попереднього контролю з боку фінансових органів структурних підрозділів Міністерства оборони України, Генерального штабу ЗС України та військових формувань у процесі фінансового планування, фінансування та витрачання бюджетних коштів;

низький стан бухгалтерського обліку в Збройних Силах України внаслідок не приведення його до цього часу у відповідність до вимог чинного законодавства України;

недосконалість чинного законодавства з питань обліку, списання військового майна. Керівництво з обліку озброєння, техніки, майна та інших матеріальних засобів у Збройних Силах, затверджене наказом МО 1979 року № 260, суперечить вимогам чинного законодавства та керівних документів із бухгалтерського обліку. Не відповідають сучасним вимогам: Положення про військове (корабельне) господарство військової частини Збройних Сил України, затверджене наказом Міністра оборони України 1997 року № 300 та Керівництво по списанню з обліку матеріальних та грошових засобів у Збройних Силах України, затверджене наказом Міністра оборони України 1994 року № 165; низька ефективність, а інколи, відсутність внутрішнього

контролю за збереженням та використанням бюджетних коштів і військового майна.

Заходи, які проводилися в Міністерстві оборони України з реформування державного внутрішнього фінансового контролю.

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.05 № 158-р) та Плану заходів щодо реалізації положень зазначеної Концепції передбачалося **утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного сектора з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит.**

На виконання зазначеного, у Контрольно-ревізійному департаменті Міністерства оборони України у 2006 році було створено два відділи з проведення аудиту, а саме: відділ фінансового аудиту державних підприємств у сфері ремонту військової техніки та озброєння і відділ фінансового аудиту державних підприємств у сфері будівництва та послуг.

Для самостійного функціонування підрозділу аудиту в Міністерстві оборони України необхідно було провести підготовку кадрів із питань проведення аудиту та їх стажування під керівництвом Головного КРУ, розробку нормативно-правової бази та інформаційного забезпечення з цього питання, визначитися з організаційно-штатною структурою цього підрозділу.

У 2008 році з метою виконання Плану дій Україна – ЄС та Плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005 – 2009 роки (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.05 № 158-р.) в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади проведено ряд заходів:

- навчання керівників міністерств та керівників структурних підрозділів центральних органів виконавчої влади з питань внутрішнього контролю;
- навчання майбутніх внутрішніх аудиторів;

здійснення пілотних проектів зі створення в десяти ЦОВВ нової системи внутрішнього контролю та проведення в п'яти з них пілотних проектів внутрішніх аудитів.

Міністерство оборони України надало згоду про участь у пілотних проектах зі створення системи внутрішнього контролю та проведення аудиту.

Два фахівці Департаменту (начальники відділів аудиту) взяли участь у тижневому навчанні майбутніх внутрішніх аудиторів (із 17.03.08 по 21.03.08), проведеного Головним КРУ.

Контрольно-ревізійний департамент МО України листом від 24.03. 08 повідомив Головне КРУ про те, що у зв'язку зі змінами в керівництві МО України, розробкою нової структури Міністерства та Генерального штабу ЗС України здійснюється перерозподіл й уточнення функцій структурних підрозділів центрального апарату міністерства. На етапі реформування ЗС України (Державна Програма реформування та розвитку ЗС України на 2006 – 2011 роки, затверджена Указом Президента України 27.12. 05) на існуючу структуру контрольно-ревізійної служби ЗС України покладається значний обсяг контрольно-ревізійної роботи з відповідною специфікою та напрямками.

Враховуючи вищевикладене, Контрольно-ревізійний департамент МО України за дорученням Міністра оборони України звернувся до Головного КРУ з проханням виключити Міністерство оборони України зі списку учасників пілотних проектів зі створення системи внутрішнього контролю та проведення аудиту на даному етапі запровадження європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю.

У другому півріччі 2008 року до штату Контрольно-ревізійного департаменту МО України внесені зміни: відділ фінансового аудиту державних підприємств у сфері ремонту військової техніки та озброєння і відділ фінансового аудиту державних підприємств у сфері будівництва та послуг було скасовано.

На сьогодні внутрішній аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ у Міністерстві оборони України не здійснюється.

4. Методичні рекомендації впровадження фінансово-господарського аудиту в Міністерстві оборони та Збройних Силах України

4.1. Можливі перспективи розвитку фінансово – господарського аудиту в Збройних Силах України та Міністерстві оборони України

Для покращення проведення аналізу фінансового контролю збройних сил як складової фінансової системи держави необхідно провести дослідження та порівняння системи військового фінансового контролю зарубіжних країн, що безумовно буде позитивно сприяти покращенню фінансового забезпечення української армії.

У Європейських державах існують сучасні, що заслуговують уваги, моделі фінансового контролю, у тому числі, за функціонуванням їх збройних сил, а саме: континентальна, що побудована на загальних принципах; південно-європейська, основана на пріоритетному значенні фінансового контролю; система британського ринкового типу контролю; скандинавська, що базується на ефективних формах та методах загального охоплення.

Слід зазначити, що науковцями, у тому числі й військової сфери, перспективи розвитку фінансового контролю в Збройних Силах України поки що недостатньо вивчені й на сучасному етапі їх реформування продовжують досліджуватися, тому зараз немає єдиної системи і належного впливу фінансового контролю на покращення фінансово-економічного стану української армії, особливо це помітно в сучасних умовах ринкової економіки країни.

Зрозуміло, що військовий фінансовий контроль реалізується через спеціально розроблену програму, завданнями якої є: поліпшення соціального забезпечення особового складу армії; підтримання високої боєздатності

військ; створення армії нового зразка з якісними професійними кадрами й сучасною, що відповідає вимогам, військовою технікою та озброєнням; дотриманням Конституції та державної програми стосовно існування й реформування збройних сил.

Тому із зазначеного в нашій державі формується та впроваджується південно-європейська модель із центром навантаження на державні контрольно-ревізійні органи з поступовим переходом на скандинавську модель. Безумовно зазначене повинно усунути ті недоліки й розбіжності в організації фінансового контролю, у тому числі: української армії, що залишились від колишньої радянської системи до теперішньої. До речі, колишнім збройним силам був властивий жорсткий відомчий і партійний контроль, що не можна сказати про сьогоденний фінансовий контроль, де спостерігається його послаблення, загальне зменшення рівня відомчої відповідальності, виконавчої дисципліни.

Підставою для використання європейського шляху в проведенні фінансового контролю, який побудований на забезпеченні реальної демократії підвищення рівня економіки, добробуту громадян України, у тому числі, особового складу армії, є поки намагання впровадження Україною європейських та світових стандартів в організації фінансового контролю.

Звісно, що стан Збройних Сил України далеко не ідеальний, особливо це помітно зараз, у час їх реформування, знаходячись на шляху вирішення цих питань, необхідно звернути увагу, стосовно фінансового контролю, на досвід зарубіжних країн, які мали також багато проблем у цих питаннях, але вже давно їх вирішили. Слід зауважити, економічне становище й фінансовий стан збройних сил таких держав, як Італія, Польща, Франція, Фінляндія, Угорщина, Туреччина, Чехія, що дуже відрізняється від українських військ.

Безумовно складно вибрати необхідний приклад, але необхідно уявляти, що фінансово-економічний стан збройних сил залежить не тільки від економічних можливостей держави, але й правильно організованого фінансового контролю як із боку держави, так і відомчого. Для підтримання

боездатності будь-яких збройних сил необхідні не тільки їх достатнє фінансування, але й якісний, своєчасний і суворий фінансовий контроль за використанням оборонних коштів.

Для нашої країни в час економічних перетворень дуже важливе вивчення досвіду інших держав проведення фінансового контролю за життєдіяльністю військ. Без обґрунтованого дослідження неможливо зробити порівняння з іншими державами, крім того розробити й виконувати ефективну програму контролю за реформуванням збройних сил з їх переходом на професійну основу комплектування.

Відомо, що без якісного відповідаючого вимогам фінансового забезпечення й контролю за ним за стандартами НАТО не може й бути мови про інтеграцію України з державами Північно-Атлантичного блоку. Якщо такі країни, як Болгарія, Румунія, Угорщина, Словаччина беруть на себе зобов'язання проводити контроль за фінансуванням армії за обсягом 2% від ВВП, то Україна від цієї цифри поки що далеко та й витрати на оборону в 5 і більше разів менші, ніж у перелічених країнах.

У теперішній час наша держава врахувала існуючий фінансово-економічний стан й обрала досить сучасний, але не притаманний для української армії шлях скорочення військ за недостатності їх фінансування. Слід зауважити, що розпочався другий етап реформування збройних сил, але коштів, як і в минулі роки, на ці заходи не вистачає. Та дієвість фінансового контролю в збройних силах не досягає потрібних результатів. Багато військових структур через недостатність контрольно-ревізійних органів своєчасно та якісно не обревізовується, що приводить до збільшення фінансових порушень.

Досвід інших країн із реформування їх армій слід враховувати результати з урахуванням зауважень стосовно контрольно-ревізійної роботи. В Україні сьогоднішній стан обороноздатності країни має ґрунтуватися на порівняльному аналізі й оцінці форм та методів військово-фінансового контролю з провідними країнами світу. На жаль, особливо сьогодні існують

багато проблем з організацією фінансового контролю в першу чергу попереднього й поточного. Так як цими видами контролю фінансові порушення своєчасно не виявляються, тоді як наступним контролем вони виявляються в значних сумах.

Підкреслимо, що Уряд України, керівництво Міністерства оборони виконує вимоги державної програми щодо реформування військ, намагаються створити мобільні боєздатні сучасні високозабезпечені, Європейського зразка війська, але ми не досягнемо цього до того часу, поки не буде не тільки достатньо коштів на цю мету, але й якісного фінансового контролю за їх використанням.

Через періодичне недофінансування й недостатність фінансового контролю української армії зараз, як і в минулі роки, прямо впливає на модернізацію озброєння військової техніки. Тому це веде до диспропорційного розподілу оборонних коштів, тобто 75–80% спрямовується на утримання особового складу, а 20–25 % йде на модернізацію та оновлення військової техніки і підвищення боєздатності військ.

До речі в державах блоку НАТО 50% оборонних асигнувань витрачається на соціальний захист особового складу, 25% спрямовується на підтримку та розвиток бойової підготовки військ, а решта 25 % витрачається на утримання, розробку й закупівлю нових зразків озброєння військової техніки. Такий розподіл оборонних коштів суворо контролюється з боку державних і відомчих органів.

Для вивчення і поширення позитивного досвіду в контрольній практиці зарубіжних країн у 1953 р. було створено позаурядову організацію — Міжнародну організацію вищих контрольних органів, яка діє й тепер. До неї входять контрольні органи 130 держав світу. Відповідно до програми діяльності цієї організації проводяться семінари, конференції, де підсумовуються результати контрольно-ревізійної роботи, у тому числі й у збройних силах. На базі цієї організації діє Міжнародний центр розвитку

контролю, основним завданням якого є підготовка та перепідготовка контролерів.

Міжнародний обмін досвідом, ідеями в межах Міжнародної організації вищих контрольних органів є ефективним засобом допомоги вищому контрольному органу у виконанні покладених на нього завдань. Для цього проводять конгреси, семінари, які організовує ООН разом з іншими міжнародними організаціями.

В умовах ринкових перетворень значення фінансового контролю в економіці підвищується. Не випадково у всіх країнах із розвинутою ринковою економікою склалася й успішно функціонує система фінансового державного контролю за діяльністю збройних сил. Залежно від специфіки форм державного устрою, національних традицій його організовують по-різному.

Слід зауважити, що функціонування контрольних-ревізійних органів у зарубіжних країнах ґрунтуються на загальних принципах і функціях, вироблених багаторічним міжнародним досвідом.

Як правило, в усіх країнах є спеціальні інститути парламентського контролю за витрачанням оборонних коштів. У США – Головне контрольне управління Конгресу на чолі з генеральним контролером, у Великобританії — Національна ревізійна рада на чолі з головним ревізором, у Канаді — Генеральний контролер, в Індії — парламентський комітет державної звітності, бюджетних передбачень, у Фінляндії— 5 державних ревізорів у Німеччині, Франції, Угорщині — рахункові палати.

У деяких країнах створено спеціальні органи, які контролюють не тільки бюджетно-фінансову діяльність, а й всю роботу державного апарату. В Японії таку функцію виконують Управління адміністративного контролю при Канцелярії Прем'єр-міністра. Завданням його є підготовка пропозицій щодо удосконалення системи та структури державного військового управління, укріплення службової, фінансової дисципліни, боротьба з корупцією, бюрократизмом.

Заслуговує уваги висока ефективність діяльності контрольно-ревізійних органів у зарубіжних країнах. У результаті проведених перевірок і ревізій виявляють і повертають до бюджету великі суми незаконно витрачених державних коштів. Основну увагу під час ревізії звертають на доцільність й економічну ефективність оборонних витрат і в разі потреби розробляють рекомендації щодо їх зменшення. Висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах зумовлена рядом чинників. Першочерговим є те, що законодавством встановлено правові гарантії незалежності контрольно-ревізійних інститутів від органів управління, можливості тиску на них будь-яких органів. Забезпечується це передусім тим, що їх керівників призначає та затверджує парламент на більш тривалі строки, ніж визначено термін її повноважень самих парламентаріїв. Так, для керівників контрольно-ревізійних органів США установлені строки повноважень 15 років, Канади — 10, Німеччині, Австрії і Угорщини — 12 років. Звільняти з посади можна лише за рішенням парламенту в разі професійної непридатності або вчинення зловживань. У Німеччині президент, віце-президент, завідувачі відділами й секторами Федеральної лічильної палати подібно до суддів підпорядковані лише закону і не можуть бути зняті зі своїх постів без їх згоди. Важливою гарантією незалежності є те, що витрати на утримання контрольно-ревізійної системи затверджуються парламентом за окремим кошторисом. Зовнішній фінансовий контроль стосовно збройних сил у Німеччині здійснюють федеральний міністр фінансів, який несе відповідальність за функціонування військ, а також федеральна рахункова палата, яка організовує й відповідає за проведення всіх зовнішніх ревізій. Крім того, генеральний аудитор щорічно доповідає парламенту про результати контролю за діяльністю військ й інформує Міністерства фінансів та оборони. Тобто, як бачимо, хто фінансує, той і контролює, чого не можна сказати про Україну, де збройні сили фінансує Департамент фінансів, а контролює Контрольно-ревізійний департамент, а це створює труднощі в роботі.

Державний фінансовий контроль у Великобританії проводять Національна рахункова палата, яка і є головним зовнішнім ревізором. Вона не тільки контролює фінансово-господарську діяльність військ, а й засвідчує звітність Міністерства оборони та готує для парламенту звіти про ефективність використання оборонних коштів. Державна ревізійна комісія перевіряє й бере участь у комплектуванні відомчої контрольно-ревізійної служби.

Внутрішній військовий фінансовий контроль у зазначених країнах проводиться:

- в Німеччині шляхом застосування внутрішніх ревізій контрольно-ревізійними підрозділами Міністерства оборони. За погодженням із рахунковою федеральною палатою, Міністр оборони визначає порядок проведення внутрішніх ревізій;

- у Великобританії Міністр оборони призначається одночасно відповідальним перед парламентом за фінансово господарську діяльність збройних сил, у тому числі проведення внутрішніх документальних ревізій. Міністр оборони щорічно вислуховує доповіді про стан контрольно-ревізійної роботи. Міністерство фінансів здійснює загальне керівництво й надає допомогу в здійсненні відомчого фінансового контролю.

Контрольно-ревізійні органи зарубіжних країн наділені широкими повноваженнями. Вони мають право на вільний доступ у будь-який час до всієї потрібної їм інформації, одержання пояснень від різних осіб, які підлягають перевірці, можуть накладати штрафи, а в деяких випадках за результатами ревізії навіть порушувати питання про кримінальну відповідальність. Керівники контрольних органів наділені винятковими повноваженнями з питань добору кадрів інспекторських служб.

У США, Великобританії, Індії, Німеччині, Японії контрольно-ревізійні органи мають розвинуту централізовану систему й добре організованим апаратом, укомплектованим достатнім штатом компетентних співробітників.

Контрольно-ревізійні органи в зарубіжних країнах тісно взаємодіють із парламентами, регулярно подають їм матеріали за підсумками проведених ревізій, проводять, аналіз і подають на розгляд парламентської комісії й палат висновки з бюджетно-фінансових питань про використання державних асигнувань на різні цілі.

При здійсненні своїх функцій вони прагнуть спиратись на підтримку громадськості, надавати широку гласність результатам своєї діяльності. Так, у Головному контрольно-ревізійному управлінні Конгресу США є відділ зв'язку з громадськістю та відділ громадської інформації, діє безплатний телефонний канал, за яким кожний громадянин може анонімно повідомити про фінансові або інші зловживання в державних установах. За сигналами громадян щороку виявляють багато фінансових порушень. У Франції річні доповіді Лічильної палати президенту та парламенту опубліковують в офіційному журналі разом з відповідями зацікавлених міністерств.

У першу чергу розглянемо фінансовий контроль російської армії, тому що вся система військової контрольно-ревізійної служби в Україні успадкована від колишнього Радянського Союзу і до сьогодні застосовуються майже однакові й специфічні види, методи, форми та принципи військового фінансового контролю.

Розпад колишнього Радянського союзу та ринкові перетворення з початку 1990-х рр. вплинули на падіння правової, фінансової, договірної та іншої дисципліни в державі, зросли розкрадання, недостачі, розтрати й інші зловживання з матеріальними цінностями та коштами і у військах. Організаційні заходи, що пов'язані з виводом із-за кордону, передислокацією та розформовуванням військ погіршили фінансово-економічний стан справ особливо в питаннях збереження державної власності постійної армії. Це безумовно вимагало якісного, специфічного фінансового контролю за функціонуванням збройних сил, що сприяло розширенню його сфери й зажадало виконання нових несподіваних задач.

Все це зумовило необхідність проведення керівництвом і фінансовою інспекцією Головного управління військового бюджету та фінансування Міністерства оборони Російської Федерації (ГУВБіФ МО РФ) рішучих заходів щодо перебудови системи військового фінансового контролю.

У цей час ГУВБіФ МО РФ безперервно не тільки відстежувало, аналізувало й вносило пропозиції щодо вдосконалення створення та використання позабюджетних коштів, але й здійснювало контроль. До речі, лише Законом України від 21.09.99 № 1076-ХГУ «Про господарську діяльність у Збройних Силах України» було прямо поставлено питання про додаткове джерело фінансування військ і проведення контролю за нею. Слід зауважити, що затримка в цих питаннях також негативно вплинула на фінансово-економічний стан Збройних Сил України в тому числі й розвиток фінансового контролю.

У другій половині 1990-х рр. продовжувалися заходи щодо перебудови та подальшого вдосконалення фінансового контролю в Збройних Силах Російської Федерації.

Із 1 грудня 1997 р. Фінансова інспекція була виведена зі складу ГУВБіФ МО РФ і перейменована на Фінансову інспекцію Міністерства оборони Російської Федерації (ФІМОРФ). У 1998 р. до складу ФІМОРФ були включені посади тилових спеціальностей за рахунок скасованої інспекції Тилу ЗСРФ із підпорядкуванням безпосередньо Міністру оборони Російської Федерації. Зауважимо, що подібні заходи в Україні також були проведені з значною затримкою.

Досвід самостійного існування ФІМОРФ показав як позитивні, так і негативні сторони.

Позитивним є те, що значно глибше та якісно стала перевірятися фінансово-господарська діяльність військ і була збільшена кількість інспекторських посад у військовій і центральній ланках. Проведення контрольно-ревізійної роботи єдиним органом забезпечувало те, що одночасно ревізувалась фінансово-економічна служба та служби тилу замість

проведення окремих і в різний час ревізій, що значно скорочує їх кількість і дублювання. Одночасний контроль крім того відповідає вимогам бухгалтерського обліку, що припускає облік в одному органі як коштів, так і матеріальних цінностей.

У той же час через ускладнення та постійні зміни нормативно-правової бази, нововведення пов'язані з бухгалтерським обліком, фінансуванням через федеральне казначейство з впровадженням бюджетних програм впливало на об'єм роботи інспекторського складу при незмінних термінах фінансового контролю. Слід відмітити, як і в Збройних Силах України фінансово-економічна служба фактично не бере участі в здійсненні послідуєчого контролю, а займається тільки попереднім і поточним фінансовим контролем. Через роз'єднання єдиного фінансового організму (відокремлення ФІМО РФ) є труднощі в укомплектуванні та ротації кадрів фінансово-економічної й контрольно-ревізійної служб. У ряді управлінських структур до певної міри порушилася взаємодія між фінансово-економічною службою і контрольно-ревізійними органами. Зауважимо, що зазначене в певній мірі відноситься і до Міністерства оборони України.

Результати контрольно-ревізійної роботи свідчили про те, що найбільший збиток допускався у військовій ланці втратами військового майна, що вимагало посилення контролю за їх наявністю, збереженням і використанням. У зв'язку з цим були вжиті заходи щодо приведення чисельності фінансових інспекцій видів збройних сил, військових округів (флотів), родів військ, головних і центральних управлінь Міністерства оборони Росії, об'єднань і з'єднань у відповідність з об'ємами контрольно-ревізійної роботи, зокрема за рахунок збільшення інспекторів-ревізорів тилових спеціальностей. При цьому значна увага була надана вдосконаленню внутрішнього фінансового контролю.

До речі, якщо в 1998—2000 рр. внутрішнім контролем було виявлено близько 10% всіх втрат матеріальних засобів, то у 2002 р. — 20-25% .

Заслуговують уваги заходи, що проводились у Російській Федерації щодо скорочення ревізій і ліквідації дублювання контрольної-ревізійної роботи. З цією метою документальні ревізії військових округів (флотів) із кінця минулого сторіччя почали проводитися комплексно, спільно з Тилом Збройних Сил Російської Федерації і контрольними органами головних і центральних управлінь Міністерства оборони Росії, що дозволяє один раз удва роки обревизувати основні напрями діяльності й забезпечувальні служби. Тому скоротилася кількість ревізій забезпечувальних органів військових округів (флотів), які проводилися їх вищими органами.

ФІМОРФ найскладніші й об'ємні питання при ревізіях військ стали перевіряти спільно з фахівцями Головного фінансово-економічного управління Міністерства оборони Російської Федерації (ГФЕУМОРФ) і відповідних забезпечуючих фінансових органів.

Із початком нового тисячоліття, багато військових об'єктів ревізуються комплексно головними й центральними управліннями Міністерства оборони Росії під керівництвом одного з заступників начальників цих структур із залученням фахівців фінансового і матеріально-технічного забезпечення.

Плани проведення ревізій ФІМОРФ щорічно узгоджуються з планами роботи Рахункової палати Російської Федерації (РПРФ). Одночасно корегуються терміни й об'єкти обревизування. Здійснюється відповідне узгодження роботи ФІМОРФ із Департаментом державного фінансового контролю Міністерства фінансів Російської Федерації (ДДФКМФРФ).

Разом із тим недостатня регламентація застосування державного контролю в Росії негативно впливала на ефективність і вдосконалення фінансового контролю. Із-за неузгодженості дій безлічі контролюючих органів один і той же об'єкт контролює з одних і тих же питань, перевіряється по кілька разів протягом року, що приводить до недовіри, непродуктивного використання та відриву інспекторсько-ревізійного складу.

Наприклад, Головне військово-медичне управління Міністерства оборони Росії протягом 2001—2002 рр. з одних і тих же фінансових питань

перевірялося федеральним казначейством, ДДФКМФРФ, Рахунковою палатою. Тільки в першому півріччі 2003 р. представники Рахункової палати у вказаному управлінні працювали протягом 64 днів. Головний військовий клінічний госпіталь академіка Н.Н. Бурденка в період з березня 2002 р. по березень 2003 р. органами як відомчого, так і позавідомчого контролю перевірявся п'ять місяців. Можна навести багато інших прикладів.

Подальше вдосконалення контрольно-ревізійної роботи в Російській армії стримується відсутністю оновленої та сучасної нормативно-правової бази щодо організації та здійснення державного фінансового контролю, де були б визначені цілі, задачі, органи внутрівідомчого контролю, права й обов'язки інспекторів-ревізорів, порядок реалізації результатів контрольних заходів.

Крім того, відсутність нормативно-правової бази з державного фінансового контролю не дає можливості для розробки єдиної методології, стандартів і методики проведення контрольних заходів й оновлення на цій основі програм, інструкцій та інших законодавчих документів з фінансового контролю з урахуванням особливостей фінансового забезпечення в Міністерстві оборони Росії. Зараз існує невизначеність зі встановленням єдиних видів, суті й ознак порушень у використуванні коштів і матеріальних цінностей, особливо пов'язаних з економічними перетвореннями в Росії.

Відсутність єдиної кваліфікації порушень викликає також обґрунтовані претензії забезпечуючих, торгуючих й інших органів щодо обліку порушень, що впливають на аналіз та оцінку їх діяльності, визначення реальних незаконних витрат, ухвалення рішень щодо їх усунення й відшкодування.

На наш погляд, необхідно звернути увагу на відпрацьовану систему відшкодування збитків, заподіяних державі, як у Збройних Силах Російської федерації, так і України. А саме, законодавчо визначено, що військовослужбовці за заподіяну шкоду, в залежності від причин, притягаються до матеріальної відповідальності в розмірі 20% (ненавмисно) і

50% (навмисно) від окладів грошового утримання (посадовий оклад, оклад за військовим званням і відсоткова надбавка за вислугу років). Було б краще й доцільніше відшкодування завданих збитків проводити в зазначених розмірах від усього нарахованого грошового забезпечення як російського, так і українського військовослужбовця.

Слід зупинитися ще на одній проблемі, яка негативно впливає на своєчасність відшкодування заподіяної шкоди. По халатності деяких посадовців не завжди правильно та своєчасно пред'являються претензії й позови, а в необхідних випадках — касаційні скарги, не здійснюється дієвий правовий супровід, претензійна та позовна робота у справах, що пов'язані з відшкодуванням збитків. З цих причин позови у відшкодування збитків якщо і спрямовуються в суди, то, як правило, за ініціативою органів військової прокуратури. Пред'явлення таких позовів військовими структурами та в порядку цивільного судочинства здійснюється не по всіх випадках нанесення шкоди. Поза роботою з повного відшкодування збитків залишаються різні збитки та неекономні витрати коштів, зокрема при оплаті матеріальних цінностей, робіт і послуг із завищеної вартості.

У випадках кримінальні справи по заподіяних матеріальних збитках не збуджуються або припиняються, а по позовах у відшкодування збитку судами ухвалюються негативні рішення, зокрема через низьку якість оформлення документів, проведених ревізій і адміністративних розслідувань. Із цих причин винні в збитку від повної матеріальної відповідальності звільняються, а заподіяний збиток у значних розмірах списується за рахунок держави. У 2001 р. за інспекторськими свідченнями за рахунок держави був списаний матеріальний збиток у розмірі 26% всього виявленого збитку, а в 2002 р. — 38%.

Такий стан із відшкодуванням збитків знижує ефективність збереження військового майна.

Із метою усунення значних недоліків у сумісному листі Головної військової прокуратури і ФІМОРФ визначена взаємодія органів військової

прокуратури та контрольно-ревізійних органів, зокрема з питань узгодження й прийняття своєчасних і правильних рішень щодо відшкодування заподіяної шкоди.

В умовах пошуку шляхів удосконалення національної системи державного фінансового контролю особливо важливим є вивчення досвіду організації державного аудиту в розвинутих країнах. На сучасному етапі становлення державності ця вимога підсилюється необхідністю гармонізації законодавства України з європейськими стандартами.

Детальніше зупинимося на системі фінансового контролю за витрачанням коштів збройними силами на прикладі ще однією з провідних країн світу США. Ефективний цивільний контроль над збройними силами, їхніми діями та військовим будівництвом — один з основних принципів, на які спирається вся державна система США. На практиці це означає, що всі політичні рішення, що стосуються збройних сил країни, приймають лідери, які обрані народом, (президент, конгрес). Професійні військові не несуть відповідальності за прийняття політичних рішень щодо використання США військової сили. Іншими словами, цивільні особи вирішують, що повинно бути зроблено, а військові відповідають за професійне виконання такого рішення.

Цивільний контроль у США над військовою сферою знаходить своє вираження в постійному, активному та детальному нагляді за тим, як здійснюються прийняті військові програми і як ефективно витрачаються виділені для цих цілей оборонні кошти. У цьому процесі беруть участь не тільки уповноважені на це офіційні особи та органи виконавчої й законодавчої гілок влади, а також неофіційні структури, які представляють позиції та суспільну думку країни.

У рамках виконавчої влади такий контроль здійснює, насамперед, сам президент через свій апарат й Адміністративно-бюджетне управління, а також через спеціально створювані в міру необхідності комісії. На наступному рівні в рамках виконавчої влади наглядові функції належать

Міністру оборони, який також має право створювати комісії для розслідування та перевірок.

Перевірка правильності виконання військового бюджету покладена також на відповідні підрозділи Міністерства оборони та міністерств видів збройних сил, які очолюють цивільні особи. Важливу роль серед таких підрозділів грають: Управління Міністерства оборони з аудиту оборонних підрозділів, внутрішні аудиторські групи в кожному з міністерств видів збройних сил і Служба Розслідувань міністерства оборони.

Особливі функції при здійсненні контролю виконанням військового бюджету покладені на контролера міністерства оборони і підлеглий йому апарат. Посада контролера заснована конгресом, а тому він підпорядковується і конгресу й Міністру оборони. Контролер бере участь у підготовці проекту військового бюджету, а після його схвалення здійснює нагляд за правильністю витрачання коштів, виділених на оборону. Він також виступає на слуханнях у комітетах конгресу та представляє свої доповіді вищому законодавчому органу. У законодавчій сфері контроль за виконанням військового бюджету здійснюють декілька комітетів конгресу та підлеглих йому органів, які при його здійсненні використовують різні форми і методи. Це можуть бути слухання в комітетах і підкомітетах, здійснювані ними розслідування, перевірки спеціалізованими органами самого конгресу, підрозділами Міністерства оборони, включаючи апарат контролера, а в деяких випадках — навіть залучення до перевірок приватних та громадських організацій і незалежних експертів з академічних та політичних кіл.

У конгресі нагляд за виконанням військового бюджету природно покладено, насамперед, на ті ж комітети, які беруть участь у його формуванні — комітети по справах збройних сил і комітети по асигнуваннях палати представників і сенату. Один із шести підкомітетів комітету по справах збройних сил палати представників спеціально займається розслідуваннями та наділений при цьому дуже широкими повноваженнями.

Великий внесок у справі фінансового контролю за правильним виконанням військового бюджету вносять апарати професіоналів, що обслуговують ці комітети. Кожний із них має у своєму розпорядженні персонал, що нараховує більше п'ятдесяти фахівців, які, крім сприяння членам конгресу в роботі над бюджетом, беруть участь у проведенні розслідувань, пов'язаних із його виконанням. Комітети направляють своїх фахівців на об'єкти збройних сил і підприємства військових підрядників, доручають їм підготовку висновків і матеріалів для проведення слухань по тим чи іншим питанням. Комітет з асигнувань палати представників має у своєму розпорядженні навіть спеціальний апарат фахівців для здійснення розслідувань і нагляду. Комітетам конгресу в здійсненні контролю за діяльністю військових відомств сприяють і фахівці Головного рахункового управління (ГРУ) і деяких інших спеціалізованих підрозділів конгресу.

Головне рахункове управління США було створене майже 80 років тому як незалежний федеральний орган із метою контролю за правильністю й ефективністю використання бюджетних коштів країною, включаючи й Міністерство оборони. Закон США про Головне рахункове управління значно розширив його повноваження. Тепер до його функцій відносяться, крім усіх попередніх, ще й аналіз федеральних програм за методом «затрати-результати».

Головне рахункове управління США має доступ практично до всіх фінансових документів міністерств і відомств. У його штаті — біля п'яти тисяч співробітників, більшість з яких працює у Вашингтоні й значно менша частка їх зайняті в регіональних бюро та зарубіжних представництвах. За дорученням палат і комісій Конгресу США Головне рахункове управління може здійснювати оцінку результативності державних програм діяльності федеральних відомств; проводити спеціальні обстеження та перевірки обґрунтованості цін на військову продукцію; фінансово-економічних аспектів контрактів Міністерства оборони. Інспектори Головного рахункового управління перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої

влади й збройних сил. В окремих випадках перевірки здійснюються в координації зі слідчими органами Міністерства юстиції та іншими органами, наділеними відповідними повноваженнями.

Комітети конгресу, в деяких випадках, залучають до своєї контрольної діяльності органи самого військового відомства. Наприклад, у 1987 р., ще до того, як конгрес своїм рішенням відкрив для себе основну інформацію з програм спеціального доступу, комітет палати представників по справах збройних сил залучив до перевірки правильності витрати бюджетних коштів по цих програмах Службу розслідувань Міністерства оборони. У ході розслідування, проведеного цією службою, були виявлені зловживання та факти безконтрольності. Вони були оприлюднені комітетом, і Міністерство оборони було змушено терміново вжити заходів для наведення порядку .

Комітети також здійснюють контроль за цільовим використанням бюджетних коштів. Щоб використати кошти на цілі, які не передбачені затвердженим бюджетом, міністерство оборони повинне здійснити «перепрограмування». Тільки порівняно малозначні зміни міністерство може здійснити самостійно. В усіх інших випадках перепрограмування потребує або схвалення конгресу — і цю функцію виконують відповідні комітети, — або, принаймні, нотифікувати про це конгрес, через комітети. Ці процеси стосуються досить значних сум перепрограмування. Наприклад, у 2002 фінансовому році було схвалено конгресом 32 перепрограмування на загальну суму 3,2 млрд. доларів і ще 628 перепрограмувань на суму 1,7 млрд. доларів, на які згода конгресу не була потрібною.

Особливе й дуже незалежне місце серед допоміжних органів конгресу, що безпосередньо беруть участь у процесі нагляду за правильним виконанням бюджету, займає Головне рахункове управління. Нагадуємо, у функції цього відомства входить проведення на постійній основі контролю за витратою коштів, виділених конгресом. Це включає не тільки нагляд за тим, щоб гроші витрачалися за призначенням, але і за тим, щоб вони були витрачені раціонально та результативно. Управління регулярно проводить

перевірки фінансової діяльності всіх урядових відомств та їх взаємовідносин з фірмами — підрядниками.

Із створенням Головного рахункового управління, як інструмента ефективного контролю за витратою бюджетних коштів виконавчою владою, законодавці подбали про те, щоб забезпечити йому максимальну незалежність. Вона досягається, насамперед, особливим статусом його керівництва в структурах державної влади.

Оборонний підрозділ Головного рахункового управління дуже ретельно контролює взаємовідносини Міністерства оборони як замовника з його підрядниками. Про те, наскільки ретельно проводяться подібні дослідження, свідчить такий епізод. У 2002 р. була опублікована доповідь Головного рахункового управління, де було зазначено, що заробітна плата та премії вищих менеджерів 12 найбільших аерокосмічних компаній, які виконували замовлення Міністерства оборони, були на 42 відсотки вище, ніж у таких же менеджерів у середньому по країні.

Оборонними проблемами в Головному рахунковому управлінні, крім згаданого підрозділу, займаються також бухгалтерсько-фінансовий (система бухгалтерського обліку в Міністерстві оборони) і інформативно-технологічний підрозділи.

Поряд із Головним рахунковим управлінням комітети конгресу, здійснюючи контроль за військовим бюджетом, спираються також на допомогу таких органів, як Бюджетне управління конгресу, Бюро технологічних оцінок і Дослідницька служба конгресу, хоча їх участь у процесі нагляду за військовим бюджетом по своїх масштабах і політичній значимості навряд чи порівняється з тією, що відіграє Головне рахункове управління.

Міцні демократичні традиції, які існують у США, широка відкритість процесу формування військового бюджету обумовлюють участь у ньому громадськості та засобів масової інформації. Це повною мірою відноситься і до стадії реалізації військового бюджету. Ряд громадських організацій, таких

як Федерация американських вчених, Загальна справа та інші пильно стежать за тим, як Міністерство оборони проводить у життя рішення президента і конгресу, завжди прагнуть якнайшвидше довести до відома комітетів конгресу і засобів масової інформації погляди своїх компетентних експертів, особливо якщо ті чи інші явища викликають у них підозру. Не менш важливу роль відіграє й американська преса, багато повідомлень друкованих видань і телебачення бувають сильно пофарбовані гонитвою за сенсацією, викриття порочної організації та керування, бездарних і марних витрат за рахунок платників податків змушують конгрес і адміністрацію швидко й рішуче реагувати на такі факти.

Отже, на етапі виконання військового бюджету контроль над цим процесом здійснюють різні цивільні посадові особи. Ефективним знаряддям такого фінансового контролю є закони про військовий бюджет, безумовне виконання яких повинні вимагати всі органи державної влади. На наш погляд, і в нашій країні не завадило б видати Закон України «Про оборонний бюджет», що безумовно б сприяло якості його формування, розподілу та використанню.

Вважаємо за доцільне провести порівняння фінансового контролю збройних сил з однією з провідних розвинутих, високим рівнем життя Францією, яка близька до нашої країни по території, чисельності й у тому числі армії. Франція – високоурбанізована країна з міським населенням 80%.

Система державного фінансового контролю у Франції, складовою якої є система урядового фінансового контролю, вперше цілісно була визначена в 1922 році Законом „Про фінансовий контроль” і її основні напрями збереглися до сьогоднішнього часу.

Урядовий фінансовий контроль у Франції виконують самостійні підрозділи: Міністерства економіки, фінансів і промисловості, серед яких розподілено функції з внутрішнього контролю за власною роботою та зовнішнього фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів

міністерствами, у тому числі оборони, та державного контролю за діяльністю загальнонаціональних структур.

Поряд із системою урядового фінансового контролю у Франції функціонує потужна система незалежного фінансового контролю, який здійснюється: за доходами і видатками державного бюджету в Міністерстві оборони й інших відомствах — Рахунковою палатою Франції, що формується парламентом.

У Франції виявлення та попередження бюджетно-фінансових зловживань, у тому числі армії, як відмічалось, покладено на Рахункову палату — одну з найстаріших державних установ країни. Тут Рахункова палата є по суті судовою адміністрацією. Законодавчо до її компетенції входить здійснення загального контролю за державними фінансами.

Такого ж роду контроль у департаментах і регіонах за місцевими державними установами, у тому числі й військовими, здійснюється регіональними рахунковими палатами.

Рішення цих палат можуть бути оскаржені в Рахункову палату Франції.

Рахункова палата Франції контролює фінансову діяльність збройних сил адміністративних інститутів, виявляє їх помилки та прорахунки, що завдають шкоди державним фінансам. Зокрема, вона перевіряє, як саме використовуються кредити, фонди й цінності, управління якими доручено державним службам та іншим офіційним, юридичним особам, здійснює контроль за різноманітними установами у сфері соціального забезпечення.

Органами державного фінансового контролю у Франції є також Генеральна інспекція фінансів і Генеральна інспекція адміністрації, які знаходяться в безпосередньому підпорядкуванні Міністрів економіки і фінансів. Генеральна інспекція фінансів виконує функції контролю на місцях за діяльністю служб Міністерства економіки і фінансів. Ця установа організовує та здійснює дослідження економічних і фінансових проблем на замовлення державних міністерств і відомств.

Функцією Генеральної інспекції адміністрації є здійснення вищого контролю за персоналом, службами, установами й органами, що перебувають у підпорядкуванні Міністерства внутрішніх справ, навіть якщо вони підпадають під контроль ще якогось іншого державного інспектуючого органу. Інспектори Генеральної інспекції адміністрації можуть отримувати письмові доручення від Прем'єр-Міністра, Міністра внутрішніх справ та інших зацікавлених міністерств, що, таким чином, розширює їх компетенцію на персонал, служби, установи й органи, які перебувають у підпорядкуванні інших міністерств, крім Міністерства внутрішніх справ.

У склад Міністерства фінансів, яке безпосередньо також контролює військових, входять: Управління бюджету, Генеральна дирекція державного бухгалтерського обліку, Головне податкове управління, Головне управління митниці і непрямих податків, Генеральна інспекція фінансів, Державний контроль.

Одним з основних підрозділів Міністерства фінансів, який здійснює урядовий фінансовий контроль за діяльністю збройних сил, є Генеральна дирекція державного бухгалтерського обліку, функції якого схожі з українським Державним казначейством.

Підкреслимо, що представник державного казначейства — бухгалтер фактично є в кожному міністерстві та кожній державній установі.

Крім цього, до функцій Генеральної дирекції належить: збір у державний і місцеві бюджети податків із фізичних осіб (у середньому 220 млрд. євро щорічно); здійснення і контроль видатків із державного (345 млрд. євро) та місцевих (140 млрд. євро) бюджетів, у тому числі на оборонні цілі; ведення обліку й звітності виконання бюджетів та подання інформації про їх виконання до органів влади; надання експертних та консультативних послуг Міністерству оборони, а також центральним і місцевим органам влади, а інколи й державним підприємствам; надання послуг оператора депозитно-ощадної каси.

Виконуючи зазначені функції, підрозділи казначейства, по суті, здійснюють попередній фінансовий контроль за дотриманням збройними силами законодавства з витрачання коштів, затверджених у кошторисах.

Водночас для забезпечення належної фінансової дисципліни, у тому числі й збройних силах, у системі зазначеної структури сформовано два види внутрішнього контролю: контроль за роботою персоналу і внутрішній аудит. Підготовкою, обговоренням проекту державного бюджету, погодженням відповідних кошторисів та здійснення контролю за використанням коштів оборонного бюджету у Франції займається управління бюджету. Для виконання контрольних функцій в Управлінні бюджетом створено корпус фінансових контролерів, робочі місця яких фактично знаходяться в офісах міністерств та інших установах. Отже, цей контроль не зачіпає діяльності таких звичних для України бюджетних установ, як заклади освіти, охорони здоров'я, культури, а також підприємств-одержувачів бюджетних коштів.

До речі, фінансові контролери заробітну плату отримують в Управлінні бюджету, а матеріальні і фінансові ресурси на здійснення контролю їм надають підконтрольні структури. На нашу думку, це бажано було б застосовувати і в нашій державі при проведенні контрольно-ревізійної роботи.

На місцевому рівні виконання функцій урядового фінансового контролю покладено на генеральних казначеїв регіонів, які контролюють військові підрозділи, що розташовані на цій території. Методологічно ці фінансові контролери підпорядковуються Управлінню бюджету, а організаційно — одному із заступників генерального казначея, який веде фінансовий контроль.

Про стан фінансової дисципліни та результатах контрольно-ревізійної роботи у військах генеральні казначеї регіонів звітують як перед Генеральною дирекцією державного бухгалтерського обліку, так і перед Управлінням бюджету.

Підкреслимо, що фінансові контролери перевіряють оптимальність бюджетного регулювання в збройних силах, оскільки у Франції немає обмежень, які виникають в Україні при розбивці бюджетних асигнувань за кварталами. Крім цього, вони наділені обов'язками та правами заморожувати своїм підконтрольним суб'єктам частину асигнувань із метою недопущення на кінець року дефіциту в оплаті праці чи важливих, необхідних послуг. Заслуговує уваги й доцільно було б використовувати в Україні один із методів роботи фінансових контролерів як візування бухгалтерських платіжних документів, а також документів на взяття зобов'язань.

Віза фінансового контролера ставиться до того, як свій підпис на документі поставить розпорядник коштів. Якщо фінансовий контролер вирішив заблокувати видатки (не підписати відповідний документ), то лише Міністр економіки, фінансів і промисловості може зобов'язати його розблокувати систему, і то за письмовим дорученням. Як бачимо тут посилена одна з форм попереднього фінансового контролю з боку вищих контролюючих органів.

До функцій фінансових контролерів віднесено також надання консультацій і порад розпорядникам коштів.

Однак останнім часом відпала потреба візувати кожний бухгалтерський документ.

Було прийнято рішення про обов'язковість візування фінансовими контролерами лише генеральних зобов'язань, тобто на рівні голови бюджету і що з 2005 року не потрібно буде візувати видатки нижче 90 тис. євро та будь-які суми видатків, на відрядження, водночас надається право здійснити за такими видатками послідовний контроль; якщо виявиться, що фінансова дисципліна від такого "послаблення" погіршилась, то фінансовий контролер може відновити візування цих документів.

Із допомогою державного контролю, як окремого підрозділу Міністерства фінансів здійснюється фінансово-економічний контроль

переважно в суб'єктів підприємницької діяльності, у тому числі й оборонної промисловості.

Для виконання своїх функцій державні контролери організовані у так звані контрольні місії (31 пост нагляду) за основними галузями економіки (промисловість, транспорт, зв'язок, будівництво тощо).

Керівником місії є державний контролер, який має свою службу, офіс і обслуговує декілька закріплених оборонних підприємств. До завдань контрольної місії Державного контролю належить:

— здійснення зовнішнього контролю за дотриманням законодавства у сфері оборонного фінансового управління за цільовим використанням бюджетних коштів;

— аналіз якості виконання військовим підприємством функцій, під які виділено бюджетні кошти.

Державний контролер проводить періодичні зустрічі з представниками підконтрольного об'єкта з метою роз'яснення їм проблемних норм законодавства, доведення результатів проведеного ним аналізу стану фінансово-господарської діяльності оборонного підприємства.

При виникненні конфліктних ситуацій (нереагування керівництва підприємства на застереження державного контролера) державний контролер сповіщає своє керівництво в Державному контролі та Управління бюджету Міністерства фінансів.

Після закінчення року державні контролери готують звіт про стан фінансової дисципліни на закріплених за ними підприємствах, який до квітня наступного за звітним року направляється в Міністерство фінансів для узагальнення.

Державний контролер не підміняє собою традиційні фінансові інстанції: ревізорів із перевірки достовірності звітності, службовців Генеральної інспекції фінансів чи Рахункової палати. Він тісно працює як із керівництвом оборонного підприємства, так і з іншими контролерами. У випадку

необхідності він вимагає втручання останніх із дозволу відповідних інстанцій.

Велике значення фінансового контролю за функціонуванням Збройних Сил Франції, як вище підкреслювалося, належить Генеральній інспекції фінансів, яка своїми контрольними заходами сприяє законному й ефективному управлінню державними фінансами, у тому числі й військовими. Завданням Генеральної інспекції фінансів є здійснення урядового контролю в Збройних Силах Франції, які одержували кошти з державного бюджету, на предмет їх законного й ефективного використання.

Генеральна інспекція має повноваження на здійснення фінансового контролю за всіма державними бухгалтерами, включаючи бухгалтерів Міністерства оборони Франції, а також за вторинними розпорядниками зведеного бюджету, приєднаних бюджетів і спеціальних рахунків казначейства, які підпорядковуються Міністру оборони Франції.

Завдання Генеральної інспекції реалізуються за допомогою таких форм діяльності: проведення перевірок й аудиту, здійснення дослідження та надання допомоги. У середньому за рік перевірки складають 24%, аудити-26 %, дослідження-29 %, інше-21 % .

Після закінчення будь-якої перевірки керівником місії складається звіт, який за структурою нагадує форму висновку на заперечення до акта ревізії чи перевірки, що складається в Україні: у першій частині інспектори зазначають виявлені відхилення від норми; другу частину звіту при потребі заповнює керівництво підконтрольного об'єкта, третю частину за наявності заперечень на висновки інспекторів знову заповнюють інспектори.

Слід зазначити, що за генеральними інспекторами, на відміну від молодих інспекторів, закріплені більш складні місії. Зокрема, за кожним із них закріплено регіон, який він контролює.

У ході перевірки інспектори мають право оцінювати роботу внутрішнього контролю в збройних силах.

Другою формою контролю, яку застосовують інспектори, є аудит. У ході його проведення аналізується діяльність одного підконтрольного військового об'єкта, виконання однієї бюджетної програми або навіть здійснення окремої процедури використання оборонних коштів.

За характером цей аудит можна назвати фінансово-адміністративним (у розумінні українських практиків — змішаним), бо за його результатами дається оцінка як достовірності фінансової звітності, так й ефективності використання бюджетних коштів.

Третя форма контролю, по суті, переслідує ті ж цілі, що в Україні аудит ефективності: оцінка виконання бюджетної програми, встановлення її слабких місць і внесення обґрунтованих пропозицій для підвищення якості фінансового забезпечення військ.

Четверта форма контролю (надання консультативних послуг) полягає в тому, що за зверненнями дирекцій Міністерства фінансів Генеральна інспекція фінансів направляє інспекторів на термін від 2 до 6 місяців для надання дирекціям допомоги.

Потрібно зазначити, що фінансовий контроль за сплатою податків і зборів юридичними особами в Збройних Силах Франції здійснюють підрозділи Головного податкового управління та Головного управління митниці й непрямих податків Міністерства фінансів.

Загалом порівняння організації урядового фінансового контролю у Франції та в Україні свідчить про наявність резервів щодо вдосконалення вітчизняної системи фінансового контролю.

Наступною державою для аналізу та порівняння фінансового контролю в збройних силах візьмемо Литву, яка також, як і Україна, була в складі колишнього Радянського Союзу. Але вже зараз є різниця й переваги в стані економіки, соціальному захисті населення у фінансовому забезпеченні її армії та проведенні фінансового контролю.

Литва має парламентську форму правління. Її територія становить 65,3 тис. кв. км, чисельність населення — 3,45 млн. осіб із них 1% — українці).

Державний бюджет Литви, як і в Україні, формується за програмно-цільовим методом і фінансування бюджетних установ здійснюється за бюджетною класифікацією.

Зауважимо, що фінансовий контроль збройних сил Литви є складовою державного контролю і до початку нового тисячоліття проводився на стереотипах колишнього Радянського Союзу. Реформування військового фінансового контролю в Литві розпочалося у 2001 році на підставі Стратегічного плану розвитку держави, затвердженого органом Державного контролю.

Основними законодавчими актами, якими керується Державний контроль у своїй роботі, є Конституція Литви, Закон про бюджет (аналог Бюджетного кодексу України), Закон "Про державний контроль". Крім того, органами Державного контролю розроблено ряд методичних документів щодо здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності. Державному контролю підпорядковані адміністрація президента та сейм (парламент).

Як і в ряді інших європейських країн, у міністерствах Литви посада міністра є політичною, а відповідальність за витрачання ресурсів несе секретар відповідного міністерства.

Служби внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони діють на підставі Закону "Про внутрішнє управління і контроль та внутрішній аудит".

Служби внутрішнього аудиту в міністерствах надають до Державного контролю лише плани роботи та звіти, а методологію діяльності служб внутрішнього аудиту забезпечує спеціальний підрозділ Міністерства фінансів.

За законом якість роботи служб внутрішнього аудиту в міністерствах оцінює Міністерство фінансів Литви.

На органи Державного контролю також покладено функції регулювання діяльності контролерів Міністерства оборони Литви стосовно методологічного забезпечення, вибіркового перегляду звітів.

Державний контроль підзвітний парламенту Литви. Слід зазначити, що у парламенті діє окремий комітет аудиту, з яким безпосередньо співпрацює Державний контроль.

Державний контроль очолює Генеральний аудитор, який має двох заступників.

Генеральному аудитору безпосередньо підпорядковано департамент організації аудиту ефективності, чотири департаменти аудиту ефективності, департамент аудиту державних доходів та розрахунків, департамент інформації, департамент фінансів та обліку, департамент навчання та персоналу, департамент міжнародних зв'язків, — служба внутрішнього аудиту, департамент зв'язків з громадськістю, радник Генерального аудитора.

Характерним для департаментів аудиту ефективності та департаментів фінансового аудиту є те, що вони працюють за галузевим принципом поділу сфер контролю, так само, як у даній час у Головному контрольно-ревізійному управлінні України, працюють галузеві управління щодо здійснення контролю, у тому числі й за збройними силами.

Особливу увагу Державний контроль Литви приділяє навчання та підвищенню кваліфікації аудиторів, для чого відведено на навчання чи підвищення кваліфікації кожному аудитору 200 годин щороку зі звільненням від виконання службових обов'язків.

Як і в інших європейських країнах, у Литві є деякі проблеми у відносинах між підрозділами фінансового аудиту та аудиту ефективності при здійсненні контрольно-ревізійної роботи в збройних силах, а саме:

дублювання, аудитори часто звертаються до підконтрольного органу з проханням надати інформацію та копії документів, які вже надавалися аудиторам з інших підрозділів Державного контролю.

Питома вага видів аудиту в Державному контролі розподіляється приблизно таким чином: 60% — фінансовий аудит; 30% — аудит ефективності; 10% — змішаний аудит (об'єкти — кошти Європейського Союзу, доходи бюджету, зовнішній борг тощо).

Слід зазначити, що закони Литви передбачають дуже сувору відповідальність за неправильне ведення бухгалтерського обліку, у тому числі і в збройних силах, — від адміністративної, матеріальної відповідальності у вигляді штрафів у розмірі 5-10 тис. лит. (10-20 тис. грн.) до кримінальної. Щорічно внутрішній аудит у самому Державному контролі здійснює внутрішній аудитор, а щорічний зовнішній аудит — приватна аудиторська фірма, яку обирає сейм.

У Литві аудити ефективності можуть здійснюватися в багатьох сферах, у тому числі: охорони здоров'я, оборони, приватизації, використання державного майна, діяльності акціонерних товариств тощо.

Тобто, для проведення аудиту ефективності необхідною умовою є існування проблеми, і немає обов'язковості в аудиті ефективності виконання всього державного бюджету (усіх державних чи бюджетних програм) або усіх головних розпорядників бюджетних коштів.

Як в Україні, так і в Литві ретельно відстежується впровадження наданих рекомендацій. Підкреслимо, що це основний показник вдосконалення роботи, так як реалізується близько 60 відсотків наданих аудиторами рекомендацій.

Запровадження фінансового аудиту в Литві здійснювалося з залученням експертів із Великої Британії. Методологічна основа фінансового аудиту — оцінка ризиків — побудована на британській моделі.

Перед запровадженням фінансового аудиту аудитори Державного контролю багато навчалися, потім упродовж двох місяців збирали наради з міністрами і секретарями міністерств, розповідали останнім про зміни; що відбуваються в самому Державному контролі, та роз'яснювали суть, мету та процедури фінансового аудиту.

Щороку фінансовим аудитом охоплюються не тільки збройні сили, але й усі міністерства, області, а також ті розпорядники бюджетних коштів, видатки яких перевищують один відсоток річних касових видатків державного бюджету.

Фінансовий аудит Міністерства оборони обов'язково передбачає здійснення перевірок не менше як 20% підпорядкованих йому розпорядників бюджетних коштів. Однак обсяг конкретних процедур на кожному підконтрольному об'єкті залежить від результатів оцінки ризиків. Якщо Міністерство оборони не забезпечило створення системи внутрішнього контролю в підпорядкованих організаціях, систему створено, але вона працює ненадійно чи процедури не виконуються або виконуються формально, здійснюється фінансовий аудит з окремих питань за ризикованими операціями в усій системі міністерства.

На відміну від України, де впродовж останніх років підконтрольні структури з незначними обсягами бюджетного фінансування своєчасно не контролювалися, оскільки не вистачало трудових і часових ресурсів.

Заслуговує також уваги закріплення груп фінансових аудиторів за підконтрольними військовими об'єктами на 3—5 років, оскільки вони вже ознайомлені з "середовищем", внутрішнім фінансовим контролем, процедурами, попередніми рекомендаціями та станом їх реалізації тощо. Чисельність групи визначається на підставі обсягу бюджетних коштів, кількості підпорядкованих установ та з урахуванням оцінки ризиків.

Якщо ревізія здійснюється знизу до верху (від первинного документа до фінансової звітності, від рядового бухгалтера чи матеріально відповідальної особи до центру), то фінансовий аудит — виключно зверху донизу (слід починати з вищого керівництва).

Фінансовий аудитор, як правило, присутній при проведенні річної інвентаризації у військах (але тільки спостерігає, чи дотримуються процедури та правила). Відбір об'єктів інвентаризації та матеріально

відповідальних осіб, де аудитор виявляє бажання бути присутнім, здійснюється самим аудитором.

Приблизно кожному десятому керівнику з підконтрольних військових об'єктів фінансового аудиту 2—3 рази на рік Державним контролем направляються листи з рекомендаціями щодо усунення виявлених недоліків і порушень, які не усунуто в ході певного етапу фінансового аудиту, та з попередженням, якщо він не прореагує належним чином, то Державний контроль проінформує Уряд і сейм.

При наявності в аудитора конфлікту інтересів, пов'язаних із конкретним підконтрольним органом, він письмово відмовляється від проведення фінансового аудиту цього суб'єкта (є Кодекс етики працівників Державного контролю).

Після завершення аудиту Генеральний аудитор або його заступники можуть прийняти рішення направити керівнику перевіреної структури лист (якщо не виправлені порушення не містять ознак злочину) або передати матеріали до правоохоронних органів та спеціально (окремо) поінформувати сейм.

На відміну від Положень порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 31.12. 04 № 1777, при виявленні фахівцями Державного контролю під час фінансового аудиту фінансових порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, про такі факти інформуються відповідні правоохоронні органи. При цьому в Литві проміжний акт не складається, відповідному правоохоронному органу надсилається супровідний лист, до якого додаються робочі документи фінансових аудиторів та копії документів підконтрольного органу, щодо яких в аудитора виникли сумніви.

Аналіз світового досвіду військового фінансового контролю на прикладі США, Франції, Литви та інших свідчить, що він, в основному, проводиться державними контролюючими цивільними органами, тому його можна

назвати незалежним стосовно їх збройних сил і це дає позитивні результати в підтриманні боєздатності та їх економічному розвитку.

4.2. Пропозиції щодо удосконалення внутрішнього фінансового контролю та впровадження внутрішнього фінансового аудиту в Міністерстві оборони України

У ситуації, що склалася, логічно постає потреба пошуку шляхів розв'язання проблем щодо удосконалення внутрішнього фінансового контролю та впровадження внутрішнього фінансового аудиту в Міністерстві оборони України.

Посиленню державного фінансового контролю може сприяти стандартизація системи державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів у зв'язку з переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності, сформувати систему єдиних процедур контролю для зовнішнього та внутрішнього державного контролю. Безумовно, кожен орган системи державного фінансового контролю має свої специфічні цілі та завдання. Проте ревізії, перевірки, аудит та дослідження доцільно проводити, керуючись уніфікованими програмами та методологією. Оскільки головні принципи та процедури державного фінансового контролю є базовими як для зовнішнього, так і для внутрішнього контролю незалежно від їх компетенції, то діяльність усіх контролюючих органів держави має бути підпорядкована єдиним стандартам.

Вищому органу державного фінансового контролю слід розробити систему стандартів зовнішнього державного фінансового контролю з урахуванням міжнародних стандартів аудиту (МСА) та ревізійних стандартів INTOSAI.

Для того, щоб фінансовий контроль був більш впорядкованим та прозорим для суспільства, варто розробити й запровадити загальнодержавну систему обліку результатів діяльності всіх контролюючих органів єдиної системи державного фінансового контролю.

На рівні Головного КРУ відповідно до Закону України ”Про державну контрольно-ревізійну службу” організувати навчання державних аудиторів, проведення науково-практичних семінарів тощо.

Уповноважити фінансово-економічні відділи регіональних управлінь на здійснення функцій попереднього та поточного фінансового контролю. Адже начальники цих підрозділів несуть відповідальність за стан фінансового господарства в підпорядкованих органах охорони кордону та забезпечення.

За рахунок загальної чисельності в контрольно-ревізійному департаменті Міністерства оборони України створити відділи внутрішнього аудиту. Оскільки внутрішній аудит має забезпечити здійснення функцій контролю, то такий підрозділ має бути підпорядкований директору контрольно-ревізійного департаменту, а значить і бути в його складі. Сформований структурний підрозділ внутрішнього аудиту й комплекс розроблених планів організаційних заходів, методичного забезпечення його діяльності дозволить постійно здійснювати контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів, давати зважену оцінку об'єктам внутрішнього аудиту в сучасний момент і, що важливо, дати оцінку майбутнього стану досліджуваних об'єктів. Оцінка майбутнього стану досліджуваних об'єктів-результат дослідження проблем удосконалювання відповідних сторін системи керування бюджетним механізмом.

Розробити та затвердити відомчі нормативні документи щодо здійснення державного внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України.

Отже, подальший розвиток внутрішнього фінансового контролю нерозривно пов'язаний із реорганізацією всієї системи державного фінансового контролю, а також необхідністю удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю в Міністерстві оборони та Збройних Силах України.

4.3. Методика проведення внутрішнього фінансово–господарського аудиту військової частини Збройних Сил України

Загальні положення

Методика з проведення органами контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності військових частин розроблена з метою реалізації статті 26 Бюджетного кодексу України, розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р "Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю", розпорядження Кабінету Міністрів України від 16.11.05 № 456-р "Про затвердження плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005—2009 роки" та відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.05.02 № 685 "Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю".

Користувачами цієї Методики є органи контрольно-ревізійної служби й органи охорони державного кордону та забезпечення, навчальні заклади, санаторії, що повністю фінансуються з державного бюджету (надалі — військові частини).

Терміни, що їх ужито в цих Рекомендаціях, мають такі значення:

1) аудит фінансової та господарської діяльності військової частини (далі — фінансово-господарський аудит) — це форма внутрішнього фінансового контролю, яка спрямована на попередження фінансових порушень у військовій частині та забезпечення достовірності її фінансової звітності;

2) аудиторський звіт — документ, який складається керівником групи аудиторів (аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік;

3) військова частина — орган, установа чи організація, яка повністю утримується за рахунок державного бюджету;

4) внутрішньогосподарський фінансовий контроль — система заходів, що організовані керівником і здійснюються у військовій частині з метою забезпечення найбільш економної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності та спрямовуються на забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм;

5) аудитор — посадова особа органу контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту;

6) камеральна перевірка — аудиторська процедура, що здійснюється без виходу у військову частину з метою виявлення та попереднього аналізу відхилень між плановими й фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, наведеними в різних формах звітності;

7) моніторинг — аудиторська процедура, яка полягає в безперервному відстеженні операцій на рахунках військової частини, відкритих в органі Державного казначейства України, та показників її фінансової звітності з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень;

8) обстеження — аудиторська процедура, що здійснюється безпосередньо у військовій частині й полягає в дослідженні планових та бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової та статистичної звітності, інших документів, пов'язаних із фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком та внутрішньогосподарським фінансовим контролем.

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння військовій частині в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності й ефективності використання бюджетних коштів, державного майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Об'єктами фінансово-господарського аудиту є управлінські рішення командування військової частини з питань її фінансово-господарської

діяльності, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова та статистична звітність і внутрішньогосподарський фінансовий контроль.

Базовим елементом фінансово-господарського аудиту є визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності військової частини й показники її фінансової звітності. Визначення й оцінка ризиків здійснюється на кожному етапі фінансово-господарського аудиту.

Планування фінансово-господарського аудиту та етапи його проведення

Планування фінансово-господарського аудиту здійснюється відповідно до Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затвердженого наказом Головного КРУ від 09.08. 02 № 168.

У військових частинах, в яких проводиться фінансово-господарський аудит, проведення органами контролю-ревізійної служби ревізій і перевірок за їх ініціативою в тому самому бюджетному році не планується, якщо не прийнято рішення про дострокове припинення аудиту.

Для проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік за конкретною військовою частиною наказом Міністра оборони України закріплюються аудитори.

Кількість аудиторів на одну військову частину визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є військова частина, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників.

За одним державним аудитором, залежно від обсягів фінансування, кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, та інших чинників, може бути закріплено від 1 до 5 військових частин.

Командиру військової частини, в якій проводитиметься фінансово-господарський аудит, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку надсилається повідомлення про відповідальних за його здійснення посадових осіб.

Аудитор зобов'язаний пред'явити командиру військової частини своє службове посвідчення та направлення встановленого зразка.

Фінансово-господарський аудит проводиться за такими етапами:

I етап "Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту" (лютий — квітень поточного бюджетного року);

II етап "Проведення поточних аудиторських процедур" (квітень — грудень поточного бюджетного року);

III етап "Дослідження річної фінансової звітності" (січень — березень року, наступного за звітним).

При недопущенні аудитора до проведення аудиту, ненадання необхідних документів, перешкоджання у проведенні аудиту, відсутності бухгалтерського обліку, систематичного невиконання бюджетною установою обґрунтованих рекомендацій аудитора щодо попередження порушень або усунення наслідків виявлених порушень, Директор контрольно-ревізійного департаменту Міністерства України може прийняти рішення про дострокове припинення аудиту і проведення ревізії фінансово-господарської діяльності цієї військової частини з відповідним внесенням змін до плану контрольно-ревізійної роботи.

У такому випадку аудиторський звіт аудитором не складається.

Вимоги до аудиторів

Керівниками груп державних аудиторів призначаються контрольно-ревізійні працівники, які мають достатній досвід контрольно-ревізійної роботи та обіймають посади не нижче заступника начальника відділу (для

контрольно-ревізійного управління) або начальника контрольно-ревізійного сектора (для регіонального управління).

Керівник групи аудиторів (або аудитор, який самостійно здійснює аудит військової частини) повинен мати ґрунтовні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ певного відповідного профілю, досконало володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, визначення необхідних процедур закупівлі, надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень), складання аудиторських звітів.

Інші аудитори повинні мати достатні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності бюджетних установ відповідного профілю, володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень).

З огляду на завдання фінансово-господарського аудиту, аудитори повинні будувати партнерські стосунки з посадовими особами військової частини, об'єктивно оцінювати результати аудиту та його окремих процедур, надавати командуванню військової частини коректні та вичерпні рекомендації, які базуються виключно на чинних нормативно-правових актах.

Аудитори зобов'язані дотримуватись принципу конфіденційності (не розголошувати, наприклад, інформації про проведення військовою частиною переговорів щодо укладання угод на постачання матеріальних цінностей, надання послуг, проведення операцій з управління майном тощо), дотримуватись режиму секретності.

Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту

Завданням першого етапу "Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту" є детальне ознайомлення з особливостями діяльності військової частини, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішньогосподарського фінансового контролю, здійснення оцінки ризиків та підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту.

На цьому етапі аудитор зобов'язаний:

1) визначити фактори ризику (слабкі місця в управлінні фінансами та військовим майном військової частини, у здійсненні внутрішнього господарського фінансового контролю);

2) здійснити оцінку ризиків;

3) за результатами оцінки ризиків скласти програму фінансово-господарського аудиту.

При попередньому плануванні аудиту аудитор:

більш детально вивчає діяльність військової частини;

більш детально вивчає систему бухгалтерського обліку об'єкта контролю;

оцінює результати попередніх контрольних заходів;

визначає пов'язані з бюджетною установою сторони (дебітори, кредитори);

оцінює стан використання військовою частиною інформаційних технологій;

оцінює середовище внутрішнього контролю;

визначає суттєвість ризиків;

визначає засоби, які зменшують ризики.

Більш детальне вивчення діяльності військової частини здійснюється шляхом аналізу:

1) нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність бюджетних установ відповідного профілю;

2) установчих документів, штату, штатних розкладів, організаційної структури та управління військової частини;

3) видів господарської діяльності бюджетної установи.

За результатами аналізу визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику діяльності можна віднести:

зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими встановлюються додаткові регламенти, необхідні для здійснення певних господарських операцій;

зміни схемних посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань грошового забезпечення та заробітної плати;

організаційно-штатні зміни, внаслідок яких конкретні функції у фінансовій та (чи) господарській діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, військовослужбовці чи працівники яких не мають відповідного досвіду чи кваліфікації;

створення відокремлених підрозділів;

призначення на посади нових командирів чи їх заступників, які не мали практичного досвіду з управління військовим господарством чи досвіду служби на керівних посадах тощо;

зміни у видах господарської діяльності тощо.

Детальне ознайомлення з системою бухгалтерського обліку військової частини полягає в:

1) більш глибокому вивченні нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

2) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку;

3) аналізі основних фінансових показників та їх змін. Для цього проводиться камеральна перевірка фінансової звітності військової частини за попередній рік (якщо аудитором не здійснювався фінансовий аудит цієї установи в попередньому році), аналізуються розрахунки та обґрунтування до кошторису на поточний рік, зміни показників кошторису в порівнянні з попередніми роками;

4) визначенні системних та несистемних операцій.

Після цього визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику бухгалтерського обліку можна віднести:

зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, віднесення до кодів економічної класифікації видатків;

відсутність положення про фінансово-економічний орган, посадових інструкцій працівників, правил документообігу, наказів командира військової частини про надання права підпису конкретних документів посадовим особам військової частини, внаслідок чого працівники бухгалтерії не можуть визначити, чи має певна посадова особа повноваження на підписання конкретного документа;

суттєві зміни показників кошторису в порівнянні з попередніми роками (зокрема, збільшення асигнувань на грошове забезпечення, оплату праці, на придбання товарів, робіт і послуг, яке повинно здійснюватися відповідно до законодавства про державні закупівлі; наявність асигнувань на капітальні видатки тощо);

суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні обсягів робіт (послуг);

значне зростання дебіторської та кредиторської заборгованості;

наявність асигнувань за кодами програмної (функціональної), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися в попередньому році;

відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій.

Аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів, стану та обраних командуванням військової частини шляхів усунення виявлених недоліків і порушень також здійснюється з метою визначення факторів ризику та оцінки їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику в цій сфері можна віднести такі випадки:

попередньою ревізією виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель, однак склад тендерного комітету не змінився, не видано розпорядчого документа з метою усунення виявлених порушень;

попередньою ревізією виявлено нестачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, нестачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;

попередньою ревізією виявлено факти переплат грошового забезпечення або заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, преміювання понад встановлені розміри, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

Визначення пов'язаних із бюджетною установою сторін здійснюється шляхом вивчення договорів й операцій військової частини, після чого визначаються фактори ризику та оцінюється їх можливий вплив.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

укладення договорів із тими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або із суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;

укладення договорів із маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або предмет договору не є їх основною діяльністю;

укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо.

Ознайомлення зі станом використання бюджетною установою інформаційних технологій здійснюється шляхом вивчення:

ступеня використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку;

використання різних програм, їх сумісності та відповідності встановленим Державним казначейством України правилам ведення обліку;

порядку супроводження та обслуговування (поновлення, внесення змін) програмного забезпечення відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку;

доступу до інформації, у тому числі можливості внесення несанкціонованих змін.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

застосування військовою частиною неліцензійних (несертифікованих) програм або програм, не пристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Державним казначейством України зміни до порядку ведення обліку;

відсутність розмежування доступу до ділянок обліку, доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо.

Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю військової частини полягає в:

1) ознайомленні з середовищем, в якому функціонує система внутрішньогосподарського контролю;

2) визначенні заходів, що вживаються командуванням військової частини для створення та надійного функціонування внутрішньогосподарського контролю (накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, плани роботи, звітні документи правила чи регламенти тощо);

3) визначенні ступеня дотримання правил, встановлених командиром військової частини (чи виконуються фактично накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо) для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо); встановлені правила також мають забезпечити досягнення військовою частиною мети, визначеної наказами, директивами, планами основних заходів вищих органів управління та кошторисом (іншими плановими документами).

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюється ступінь їх можливого впливу.

На етапі підготовки до проведення аудиту аудитор має право:

1) одержувати від військової частини та фінансових органів вищого ступеня фінансову та статистичну звітність, кошториси та розрахунки й обґрунтування до них, інші документи (матеріали попередніх контрольних заходів, накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила документообігу тощо);

2) направляти пов'язаним особам запити та у встановленому законодавством порядку проводити зустрічні перевірки (звірки), одержувати копії документів та пояснення щодо операцій із бюджетною установою;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від посадових осіб військової частини;

4) проводити безпосередньо у військовій частині опитування, анкетування, тестування, обстеження та інші аудиторські процедури для визначення ризиків, їх оцінки та складання програми аудиту.

Програма аудиту затверджується директором контрольно-ревізійного департаменту та повинна включати:

конкретні ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, ризики тощо;

перелік суб'єктів господарювання (пов'язаних осіб), від яких доцільно отримати інформацію шляхом направлення запитів, проведення в них зустрічних перевірок (звірок) у встановленому законодавством порядку (наприклад бази зберігання та забезпечення, органи централізованого забезпечення військових частин військовим майном, інші військові частини, від яких отримувались чи яким передавались матеріальні цінності);

конкретна мета аудиторської процедури чи її елемента (наприклад, під час вивчення системи бухгалтерського обліку досліджується облік основних засобів, однією конкретною метою цього дослідження є здійснення оцінки правильності визначення вартості основних засобів при їх придбанні, проведенні індексації їх вартості, тобто оцінка правильності визначення вартості основних засобів);

обсяг аудиторських процедур за кожним фактором ризику;

назву робочого документа, який складатиметься після виконання аудиторської процедури чи окремого її елемента;

виконавця (конкретного державного аудитора);

дату виконання аудиторських процедур, у тому числі обстежень у військовій частині;

дату подання аудиторського звіту.

Обов'язковим є вихід аудитора у військову частину з метою обстеження її фінансово-господарських операцій протягом місяця після дати складання нею фінансової звітності за кожний квартал та для дослідження річної фінансової звітності.

При цьому дати виконання аудиторських процедур мають бути максимально пов'язані з фактичним проведенням операцій та складанням фінансової звітності. Наприклад, дослідження правильності та

обґрунтованості визначення асигнувань на поточний рік доцільно проводити не пізніше квітня, обстеження законності використання коштів на капітальні видатки — в тому періоді, в якому здійснюються видатки та проводяться роботи, обстеження правильності перерахунку заробітної плати (у разі змін посадових окладів) — у місяці, наступному за першим нарахуванням заробітної плати в нових розмірах тощо.

При необхідності до програми аудиту можуть вноситися зміни в порядку, встановленому для затвердження програми.

Проведення поточних аудиторських процедур

Завданням другого етапу ”Проведення поточних аудиторських процедур” є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та періодичній фінансовій звітності, а при виявленні недоліків чи порушень — надання командуванню військової частини рекомендацій щодо їх усунення та моніторинг стану їх врахування.

На цьому етапі аудитор зобов’язаний:

1) за затвердженою програмою аудиту здійснювати поточні аудиторські процедури (моніторинг, камеральні перевірки, обстеження тощо) стосовно ризикових сфер, операцій, ділянок обліку та внутрішньогосподарського контролю.

Наприклад, поточними аудиторськими процедурами підтверджується (не підтверджується або спростовується) законність і достовірність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності таких господарських операцій:

додержання законодавства у сфері державних закупівель;
достовірність та реальність дебіторської і кредиторської заборгованості, стан розрахункової дисципліни;

правильність нарахування та виплати заробітної плати (зокрема, при зміні схем посадових окладів, додержання вимог законодавства при встановленні надбавок і доплат тощо);

правильність здійснення капітальних видатків, відповідність фактичних обсягів робіт їх документальному підтвердженню, правильність застосування розцінок;

достовірність даних про обсяги та вартість наданих послуг тощо;

2) при виявленні інших, ніж у попередньому етапі, факторів ризику або у разі встановлення обстеженням, якщо фактори, попередньо визначені як ризикові, фактично такими не є — уточнювати програму аудиту;

3) при виявленні в ході поточних аудиторських процедур недоліків, ознак порушень чи порушень скласти довідку та надати її примірник командуванню військової частини;

4) готувати відповідь (висновки) на письмові зауваження (заперечення) командування військової частини до довідки, складеної за результатами аудиторської процедури;

5) готувати командуванню військової частини (на його письмове звернення) роз'яснення з питань проведення фінансово-господарських операцій, бухгалтерського обліку, фінансової звітності та організації внутрішньогосподарського фінансового контролю (в межах своєї компетенції);

6) за результатами аудиторських процедур, якими виявлено порушення з ознаками зловживань, складати довідки для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації;

7) відстежувати стан врахування командуванням військової частини письмових рекомендацій державного аудитора;

8) вести облік роботи аудитора в спеціальному журналі.

На цьому етапі аудитор має право:

1) одержувати від військової частини документи для камеральної перевірки;

2) проводити безпосередньо у військовій частині аудиторські процедури, в ході яких перевіряти документи, ініціювати проведення фактичних контрольних процедур (контрольних обмірів, інвентаризацій, звірок із дебіторами і кредиторами тощо), здійснювати опитування, анкетування тощо;

3) отримувати в письмовій чи усній формі пояснення від посадових осіб стосовно конкретних рішень, операцій або документів;

4) відстежувати усунення (виправлення) командуванням військової частини виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень.

Для з'ясування законності фінансово-господарських операцій, достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності військової частини даних про стан взаєморозрахунків з іншими суб'єктами господарювання (пов'язаними особами) аудитор ініціює направлення їм відповідних запитів та в передбачених законодавством випадках проводить у них зустрічні перевірки (звірки).

Основними завданнями моніторингу операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, та фінансової звітності військової частини є:

1) виявлення якомога раніше ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановлених законодавством принципів використання бюджетних коштів, військового майна, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

2) звернення уваги відповідальних посадових осіб військової частини на ці ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним витратам та втратам фінансових ресурсів, ініціювання коригування управлінських рішень.

Моніторинг може провадитись без виїзду у військову частину за допомогою відстеження операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, аналізу періодичної (місячної,

квартальної) фінансової звітності військової частини. При необхідності, може досліджуватися періодична статистична звітність.

Основними завданнями камеральної перевірки фінансової звітності є:

1) виявлення шляхом суцільної перевірки фінансової звітності фактів неузгодженості між показниками, наведеними в різних формах звітності або в тих самих формах звітності за різні періоди бюджетного року;

2) аналіз виявлених відхилень у звітності та встановлення можливих причин їх утворення;

3) звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на ці порушення й відхилення з метою оперативного усунення недоліків і порушень та забезпечення достовірності фінансової звітності;

4) визначення питань для обстеження під час виходу у військову частину.

Камеральна перевірка фінансової звітності здійснюється без виїзду у військову частину.

При проведенні камеральної перевірки періодичної фінансової звітності необхідно дати відповідь на такі основні питання:

1) чи відповідають звітні показники планованим;

2) у випадку виявлення розбіжностей встановити, чи є вони об'єктивними;

3) чи узгоджуються між собою показники, наведені в різних формах звітності;

4) які операції (процеси, системи) необхідно обстежити під час виїзду у військову частину.

Для перевірки ув'язки між залишками відкритих асигнувань, коштів, обсягами отриманого фінансування та касовими видатками застосовується наступна формула:

$ZK1 + OF - ZK2 = KB$, де:

ZK1 — залишок коштів на початок року;

OF — отримане фінансування за звітний період;

ЗК2 — залишок коштів на кінець звітнього періоду;

КВ — касові видатки за звітний період.

Для перевірки узгодженості між дебіторською та кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими видатками застосовується наступна формула:

$ДЗ2 — КЗ2 + ФВ - ДЗ1 + КЗ1 - ЗЗ1 + ЗЗ2 = КВ$, де:

ДЗ2 — дебіторська заборгованість на кінець звітнього періоду;

КЗ2 — кредиторська заборгованість на кінець звітнього періоду;

ФВ — фактичні видатки за звітний період;

ДЗ1 — дебіторська заборгованість на початок року;

КЗ1 — кредиторська заборгованість на початок року;

ЗЗ1 — залишок запасів на початок року;

ЗЗ2 — залишок запасів на кінець звітнього періоду;

КВ — касові видатки за звітний період.

При аналізі відхилень між фінансовими показниками слід мати на увазі:

1) перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може свідчити про:

невжиття командуванням військової частини необхідних заходів щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань понад асигнування, що є бюджетним правопорушенням та призводить до утворення небюджетної заборгованості;

затвердження кошторису в сумах, що не забезпечують реальної потреби військової частини у відповідних коштах, наприклад, на підвищення мінімального розміру заробітної плати або у зв'язку з підвищенням цін, тарифів тощо;

використання (списання на фактичні видатки) наявних на початок року запасів;

отримання (списання на фактичні видатки) робіт (послуг, товарів), які на початок року перебували в складі дебіторської заборгованості.

У кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясовувати причини та фактори, що вплинули на них;

2) якщо фактичні видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:

економне та раціональне використання бюджетних коштів;

планування зайвих асигнувань, наприклад, через неврахування наявних на початок року залишків запасів, дебіторської заборгованості (часто — на оплату комунальних послуг);

невиконання плану щодо розвитку чи функціонування мережі, штатів та контингенту, непроведення потрібних видатків, що негативно впливає на діяльність військової частини;

утворення дебіторської заборгованості, накопичення запасів;

несвоєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із фактичними видатками (виконаних робіт, спожитих послуг, використаних запасів) або недоліки у здійсненні контролю за виконанням постачальниками (виконавцями) зобов'язань, взятих ними за укладеними з бюджетною установою договорами.

Якщо військова частина суттєво знизила обсяг послуг, доцільно проаналізувати зміни в розрахунках та обґрунтованість проведених видатків;

3) перевищення фактичних видатків над касовими може свідчити про: погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалась на початок року;

утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду;

списання запасів, які були придбані раніше;

неповне фінансування установи в порівнянні із затвердженим кошторисом;

4) якщо фактичні видатки менші за касові, це може свідчити про:

погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року;

збільшення запасів;

утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

В останньому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності та законності таких авансових платежів: коли й кому перераховано кошти, чи немає серед одержувачів коштів фіктивних чи бездіяльних структур, чи дотримуються військовою частиною обмежень щодо здійснення попередньої оплати, встановлених Кабінетом Міністрів України;

5) перевищення касових видатків над затвердженими асигнуваннями, як правило, свідчить про помилки у відображенні господарських операцій або бюджетне правопорушення, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів.

Необхідно з'ясувати, за рахунок яких кодів економічної класифікації проведено "додаткові" видатки, як це вплинуло на діяльність військової частини, встановити причини допущених перевитрат. Слід звернутися до відповідного органу Державного казначейства із запитом про підстави для таких операцій та запросити вичерпні пояснення посадових осіб військової частини.

Необхідно пересвідчитися, що здійснені видатки пов'язані з діяльністю військової частини;

б) якщо касові видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:

завищення асигнувань;

неповне фінансування військової частини.

Обстеження здійснюється з обов'язковим виїздом у військову частину, під час якого за кожним фактором ризику застосовуються документальні або фактичні методи контролю за затвердженою програмою аудиту,

використовуються інформаційні та аналітичні матеріали, підготовлені за результатами моніторингу й камеральних перевірок.

Основними завданнями обстеження є:

1) оцінка законності ризикових операцій, правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлення фактів її недостовірності, відхилень від встановлених законодавством норм при використанні коштів і майна;

2) встановлення причин допущення фінансових порушень;

3) оцінка стану внутрішньогосподарського контролю;

4) підготовка рекомендацій щодо виправлення недоліків, усунення фінансових порушень та їх наслідків.

При проведенні обстеження слід проаналізувати за кожним фактором ризику відповідно до програми аудиту:

1) рівень організації документообігу та якість документації;

2) законність ризикових операцій та правильність їх документального оформлення;

3) повноту та своєчасність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності ризикових операцій;

4) правильність застосування рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерських проведення, відповідність даних регістрів бухгалтерського обліку даним первинних документів за відібраними ризиковими операціями;

5) реальність дебіторської та кредиторської заборгованостей, дотримання встановлених термінів для попередньої оплати за відібраними ризиковими операціями;

6) проведення інвентаризації ризикових статей балансу відповідно до вимог законодавства;

9) дотримання встановленого порядку державних закупівель;

10) достовірність та відповідність показників фінансової звітності даним Журнал-головної, реєстрів бухгалтерського обліку та первинним документам за відібраними ризиковими операціями;

11) узгодженість показників фінансової звітності.

При виявленні порушень у веденні бухгалтерського обліку слід дослідити ступінь їх впливу на фінансову звітність військової частини.

Зокрема, необхідно проаналізувати, як вплинули на фінансову звітність події (господарські операції), які:

фактично відбулися, але не відображені в бухгалтерському обліку;

відображені в бухгалтерському обліку, але не відбулися;

відображені з порушенням встановленого порядку — за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків бюджету.

При оцінці стану внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетної установи слід виходити з того, що він повинен забезпечувати:

недопущення фінансових порушень або мінімізацію їх наслідків;

своєчасне надання командуванню військової частини повної та достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

внесення командиру військової частини обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, військового майна.

З огляду на це, аналіз його організації потрібно проводити на трьох рівнях:

на рівні командира військової частини;

на рівні начальника фінансово-економічного органу військової частини;

на рівні внутрішньої перевіркової комісії.

На рівні командира військової частини досліджується, чи забезпечено в розпорядчих документах:

— дотримання законодавчих обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових та матеріально відповідальних працівників, порядку й періодичності їх перепідготовки;

— закріплення відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського фінансового контролю осіб та визначення для них кола обов'язків;

— дотримання правил прийняття рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів;

— забезпечення умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;

— забезпечення законного, цільового та економного використання усіх видів ресурсів;

— періодичне здійснення командиром (особисто) контролю за фактичною наявністю коштів у касі військової частини, своєчасним оприбуткуванням готівки, отриманої з установи банку, дотриманням відповідальними посадовими особами положень посадових інструкцій та заслуховування їх доповідей про стан фінансового господарства та виконання посадових обов'язків;

— дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів;

— якість розгляду результатів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за їх результатами вимог та внесених пропозицій.

На рівні начальника фінансово-економічного органу військової частини досліджується, чи забезпечено в розпорядчих документах фактичне виконання таких питань:

— обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками фінансово-економічного органу, контроль за дотриманням ними положень посадових інструкцій;

— наявність графіка документообігу та контроль за його дотриманням;

— дотримання правил прийому документів на виконання;

— дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішньогосподарського фінансового контролю;

— забезпечення повноти й точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

— дотримання правил реєстрації та обробки документів;

— здійснення на постійній основі аналізу цільового й економного використання усіх видів ресурсів;

— внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю військової частини.

На рівні внутрішньої перевіркової комісії військової частини вивчається, чи встановлені розпорядчими документами правила контролю та чи забезпечується їх фактичне виконання з таких питань:

— обґрунтованість застосування внутрішньою перевірковою комісією методів контролю;

— своєчасність і повнота здійснюваних комісією перевірок та правильність документування виявлених порушень і недоліків;

— своєчасність й обґрунтованість внесення за результатами перевірок пропозицій командирів військової частини з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю;

— повнота проведення заходів, передбачених Інструкцією з перевірки фінансового господарства внутрішньою перевірковою комісією.

Документування поточних аудиторських процедур та облік роботи аудитора

Кожна здійснена аудитором аудиторська процедура повинна відображатись у Журналі обліку роботи аудитора.

При виявленні недоліків, ознак порушень чи порушень також складається довідка.

У довідці, складеній за результатами поточних аудиторських процедур (у тому числі моніторингу, камеральної перевірки, обстеження), зазначаються документи, які містять недоліки чи ознаки порушень, а при виявленні порушень — по можливості, їх суть, сума та наслідки, а також рекомендації щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

У довідці мають бути дотримані принципи об'єктивності й обґрунтованості, повноти та комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які мають відношення до справи, чіткості, лаконічності, доступності й системності викладу.

Довідка підписується аудитором в односторонньому порядку та реєструється у відповідному підрозділі органу контролю-ревізійної служби. Один примірник довідки під розпис на її другому примірнику передається командирі військової частини для розгляду та вжиття заходів.

Під час вручення довідки за погодженням між командиром військової частини та аудитором може бути встановлено дату (але не пізніше 10 робочих днів із дня вручення), до якої командир військової частини зобов'язується її розглянути та письмово проінформувати аудитора про результати розгляду або вжиті заходи.

Аудитор має право надавати командуванню військової частини усні або письмові роз'яснення щодо застосованих ним методів оцінки фактів, викладених у довідці.

У разі незгоди з фактами, викладеними в довідці, або рекомендаціями державного аудитора командир військової частини має право направити відповідному органу контролю-ревізійної служби письмові зауваження (заперечення) з обґрунтуванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо.

За рішенням керівника структурного підрозділу органу контролю-ревізійної служби, в якому працює аудитор, розгляд зауважень (заперечень) може здійснюватися:

а) камеральне – без запрошення в орган контролю-ревізійної служби посадових осіб військової частини та без запрошення додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

б) камерально-комісійно – із запрошенням в орган контролю-ревізійної служби посадових осіб військової частини, запрошенням додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

в) шляхом дослідження документів на місці у військовій частині.

Письмовий висновок за результатами розгляду зауважень (заперечень) складається аудитором та підписується керівником відповідного органу контролю-ревізійної служби у двох примірниках. Один примірник висновку надається військовій частині під розпис не пізніше ніж через 10 робочих днів із дня отримання зауважень (заперечень) у разі їх камерального розгляду, та не пізніше ніж через 15 робочих днів — у разі розгляду зауважень із виїздом у військову частину.

Стан виправлення недоліків або усунення порушень та їх наслідків аудитор досліджує під час чергового обстеження у військовій частині, також під час проведення наступного контрольного заходу.

Аудитор веде облік наданих військовій частині впродовж бюджетного року рекомендацій у Журналі обліку роботи державного аудитора та здійснює постійний моніторинг й оцінку стану їх врахування командуванням військової частини.

Безпосередній керівник аудитора систематично контролює хід проведення аудиту, виконання його програми, дотримання термінів та повноту проведення аудиторських процедур, правильність висновків, про що робить відповідні відмітки (та при необхідності — зауваження) в програмі аудиту та журналі обліку роботи аудитора.

За результатами поточних аудиторських процедур:

— не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (приписи) військовим частинам;

— не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України;

— не повідомляються органи Державної контрольно-ревізійної служби та не складаються ними протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 164², 164¹², 164¹⁴ та 166⁶ Кодексу України про адміністративні правопорушення;

— не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Дослідження річної фінансової звітності

Завданням III етапу "Дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово-господарського аудиту та реалізація його матеріалів" є підготовка висновку щодо достовірності річної фінансової звітності, складання, узгодження та підписання аудиторського звіту й реалізація результатів дослідження.

Під час цього етапу аудитор зобов'язаний:

1) вийти у військову частину для проведення обстеження за затвердженою програмою аудиту, визначення ступеня достовірності річної фінансової звітності, оцінки стану врахування пропозицій, які надавалися командуванню військової частини протягом попереднього року;

2) скласти проект аудиторського звіту з висновками і (за наявності) пропозиціями;

3) забезпечити конкретність та об'єктивність висновку в аудиторському звіті про рівень достовірності фінансової звітності військової частини, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан врахування внесених пропозицій за результатами аудиторських процедур;

4) обговорити з командуванням військової частини проект аудиторського звіту з метою максимального уникнення розбіжностей;

5) внести до аудиторського звіту пропозиції і зауваження командування військової частини, щодо яких досягнуто згоди, та задокументувати розбіжності (у разі їх наявності) щодо аудиторського звіту у відповідному протоколі, який є невід'ємною частиною аудиторського звіту;

6) надати командуванню військової частини підписаний аудиторський звіт;

7) забезпечити реалізацію результатів фінансово-господарського аудиту (інформування при потребі інших користувачів фінансової звітності про рівень її достовірності, ступінь дотримання законодавства з фінансових питань та стан внутрішньогосподарського фінансового контролю).

Під час цього етапу аудитор має право застосовувати будь-які аудиторські процедури, передбачені цією Методикою, використовуючи документальні або фактичні методи контролю, отримувати документи та пояснення, наведені в попередніх розділах цієї Методики.

Аудиторське дослідження має бути завершено не пізніше ніж через місяць після здачі військовою частиною річного фінансового звіту.

Оформлення результатів фінансово-господарського аудиту та використання аудиторських звітів

Результати фінансово-господарського аудиту відображаються у звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

Аудиторський звіт складається з:

вступної частини;

описової частини (результати аудиту);

аудиторського висновку;

рекомендацій;

додатків.

У вступній частині наводяться ті загальні відомості, що й у вступній частині акта ревізії чи довідки про перевірку.

В описовій частині (результати аудиту) викладається процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися та в яких обсягах; яких заходів вжито військовою частиною для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищення ефективності внутрішньогосподарського фінансового контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти). Незалежно від того, за чиєю ініціативою вжито такі заходи (військової частини чи аудитора), в аудиторському звіті вони викладаються без посилання на рекомендації аудитора.

В аудиторському висновку, який є основним розділом аудиторського звіту, має міститися оцінка достовірності фінансової звітності військової частини. Аудиторський висновок загалом може бути:

- позитивним (підтверджується достовірність фінансової звітності);
- позитивним із застереженням (засвідчується, що фінансову звітність можна прийняти, однак є застереження до певних господарських операцій або відображення їх в обліку та звітності, при цьому застереження суттєво не впливають на достовірність звітності);
- негативним (застерігається, що фінансова звітність військової частини є недостовірною, оскільки виявлені і не усунуті військовою частиною відхилення, недоліки чи порушення суттєво впливають на достовірність звітності).

Негативний висновок надається, якщо у фінансовій звітності:

- 1) не відображені господарські операції (події), що відбулися;
- 2) відображені господарські операції (події), які не відбулися;
- 3) відображені господарські операції (події) з порушенням встановленого порядку – за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами

програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків бюджету;

4) вплив цих чинників або одного з них суттєво впливає на достовірність звітності.

До висновків включаються лише ті недоліки та порушення, які були виявлені аудитором, але залишилися не усуненими (не відшкодованими) в поданій відповідним органам річній фінансовій звітності.

У рекомендаціях наводяться, при необхідності, додаткові пропозиції щодо виправлення бухгалтерського обліку, уточнення фінансової звітності, пропозиції стосовно підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю, реалізація яких сприятиме забезпеченню правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного й комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю відповідно до визначених законодавством стандартів, а також зазначаються пропозиції щодо внесення змін до діючих нормативно-правових актів.

По можливості, розділ із рекомендаціями повинен мати таку ж структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації мають бути об'єктивними й обґрунтованими; базуватися на досліджених даних та посилатися на конкретні нормативно-правові акти. Рекомендації повинні зосереджуватися на тому, що треба змінити, але мають залишити на розсуд командування військової частини способи проведення змін; бути достатньо детальними та реальними, щоб їх можливо було впровадити.

При формуванні аудиторського звіту необхідно забезпечити:

- достовірність і повноту зібраної інформації;
- точність й об'єктивність аналізу та ґрунтовність висновків;
- реальність, конкретність та корисність наданих рекомендацій;
- переконливість (доказовість) опису висновків і рекомендацій.

Проект аудиторського звіту на термін до 3-х робочих днів передається для обговорення командуванню військової частини. За результатами обговорення проекту звіту та зауважень і пропозицій до нього складається протокол.

Звіт підписується керівником групи аудиторів (аудитором).

Один примірник аудиторського звіту передається керівнику або начальнику фінансово-економічного органу під розпис, другий — головному розпоряднику бюджетних коштів (вищому за підпорядкованістю командир, начальнику), третій — відповідному органу Державного казначейства України (за необхідності). Один примірник аудиторського звіту залишається у справі органу контролюно-ревізійної служби.

За фактами порушень, виявлених поточними аудиторськими процедурами впродовж бюджетного року, але не усунутих військовою частиною на час складання річної фінансової звітності та, як наслідок, відображених у розділі "Висновки" аудиторського звіту, аудитор ініціює притягнення винних осіб до дисциплінарної, матеріальної або кримінальної відповідальності, готує подання на Головного розпорядника бюджетних коштів про застосування до військової частини фінансових санкцій (зокрема, зменшення асигнувань поточного року на суму коштів, використаних не за цільовим призначенням).

Оприлюднення органами ДКРС інформації, що міститься в аудиторських звітах, може також використовуватися органами контролюно-ревізійної служби в інформаційних та оглядових листах, що направляються військовим частинам.

Оскільки відповідно до законодавства аудиторський звіт не є підставою для порушення кримінальних справ або проведення слідчих дій, аудиторські звіти можуть передаватися до правоохоронних органів за їх обґрунтованими письмовими зверненнями для використання в аналітичній роботі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 21.06. 01 № 2542-14 // <http://www.rada.gov.ua>.
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.03 № 436-IV.
3. Модельний закон об аудите: СНД; Закон, Модель, Міжнародний документ від 08.06. 97 № 997-732 // <http://www.rada.gov.ua>.
4. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України від 15.12. 05 № 3205-15 // <http://www.rada.gov.ua>.
5. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01. 93 № 2939-ХІІ // <http://www.rada.gov.ua>.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04. 93 № 3125-ХІІ // <http://www.rada.gov.ua>.
7. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Кабінет Міністрів України, постанова від 12.05. 07 № 698 // <http://www.rada.gov.ua>.
8. Про затвердження Порядку здійснення контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності та критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності: Кабінет міністрів України, постанова від 19.06. 07 № 832 // <http://www.rada.gov.ua>.
9. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Кабінет міністрів України, постанова від 10.08.04 № 1017 // <http://www.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності

бюджетних установ: Кабінет Міністрів України, постанова від 31.12.04 № 1777 // <http://www.rada.gov.ua>.

11. Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту: Кабінет Міністрів України, постанова від 25.03. 06 № 361 // <http://www.rada.gov.ua>.

12. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Кабінет Міністрів України, розпорядження від 24.05. 05 № 158-р // <http://www.rada.gov.ua>.

13. Про затвердження плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005—2009 роки: Кабінет Міністрів України, розпорядження від 16.11.05 № 456-р // <http://www.rada.gov.ua>.

14. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року: Кабінет Міністрів України, розпорядження від 22.10. 08 № 1347-р // <http://www.rada.gov.ua>.

15. Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки: Міністерство фінансів України, наказ від 14.02. 06 № 170 // <http://www.rada.gov.ua>.

16. Про затвердження методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Головне контрольно-ревізійне управління, наказ від 04.08. 08 № 300 // <http://www.rada.gov.ua>.

17. Про затвердження методичних рекомендацій: Головне контрольно-ревізійне управління, наказ від 13.03. 07 № 50 // <http://www.apu.com.ua>.

18. Про затвердження методики: Головне контрольно-ревізійне управління, наказ від 09.10. 07 № 232 // <http://www.apu.com.ua>.

19. Про затвердження Порядку проведення практичних занять в органах державної контрольно-ревізійної служби працівників, які

здійснюють внутрішній фінансовий контроль: Головне контрольно-ревізійне Управління, наказ від 16.06. 06 № 193 // <http://www.rada.gov.ua>.

20. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм: Головне контрольно-ревізійне управління, наказ від 15.12. 05 № 444 // <http://www.rada.gov.ua>.

21. Керівні принципи аудиту державних фінансів. Збірник базових документів INTOSAI – Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. – К., 2003. – 122 с.

22. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: Теорія і практика. Навчальний посібник. – К.: Хай-Тек Прес, 2008. – 560 с.

23. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація. Навчальний посібник. – Х.: Цифровий репозитарій ХНАГХ // <http://eprints.ksame.kharkov.ua/4330/>, 2007. – 1239kb.

24. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.

25. Янчева Л.Н., Гринько А.П., Макєєва З.А. Аудит. Навчальний посібник. – Х.: ХДУХТ, 2005. – 130 с.

26. Савченко В.Я., Зотов В.О., Кириленко С.А. та ін. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2003. – 268 с.

27. Савченко В.Я. Аудит : Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, – 2006. – 322 с.

28. Стефанюк І. Пріоритети діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби в умовах фінансової кризи // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. С. 5– 6.

29. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. С. 44–48.

30. Редько О. Аудит та держава: якість та відповідальність // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. С. 48–49.

31. Байдашнікова Т. Відомчий контроль: робота заради самої роботи? // Фінансовий контроль. – 2008. – № 5. С. 47–50.
32. Дудка С. Внутрішній аудит: найголовніше. // <http://pro-u4ot.info>. – 2008.
33. Гуцалюк Л. На щастя, у нас є право вибору форми контролю // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. С. 13–18.
34. Бариніна М.В. Уроки шведської, або Тривалий шлях від “елементів аудиту” до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. С. 19–23.
35. Бурей І. У продовження дискусії щодо участі в централізованих аудитах... // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. С. 38–39.
36. Приймак В. Зберігаємо державне, керуючи вправно // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. С. 43–44.
37. Чайка В.М. Попереду – серйозні дискусії щодо аудиту і змін у законодавстві // Фінансовий контроль. – 2008. – № 3. С. 10–12.
38. Бариніна М.В. Внутрішній фінансовий контроль – в Україну // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2. С. 1–4.
39. Бариніна М.В. Народжується нова професія // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2. С. 4–5.
40. Бариніна М.В., Чорнуцький С. Від інспектування – до внутрішнього аудиту // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2. С. 51.
41. Любенко А.М. За критерієм ефективності, або Про перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. С. 44–46.
42. Мамишев А.В. Організаційні засади внутрішнього аудиту в державному секторі // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. С. 51–57.
43. Бариніна М.В. Контрольно-ревізійна робота в системі органів виконавчої влади у 2007 році: досягнення, проблеми і перспективи // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. С. 58–63.

44. Заглада І.В. Чотири кроки до успіху // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. С. 5–7.
45. Грибовський О.В. Ефективність – складова успіху, або Як впроваджуються пропозиції аудиторів // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. С. 17–19.
46. Дмитренко Г.В. Пильнуємо за виконанням місцевого бюджету // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. С. 28–30.
47. Диба М.І., Романів Є.М. Від фіскального контролю – до глибокого аналізу // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. С. 31–34.
48. Ніконова О.В. Системи СААТ – новий інструментарій у проведенні аудиту // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. С. 60–64.
49. Рубан Н.І. Час незворотних змін настав // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. С. 47–50.
50. Бариніна М. Внутрішній аудит – другий стовп ДВФК // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. С. 50–51.
51. Бариніна М. Гармонізація: цілі та завдання // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. С. 52–53.
52. Чорнуцький С.П. Внутрішній контроль: оцінка стану // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. С. 53–54.
53. Гайдак Т.Г., Олендій О.Т. Ризики в аудиторській діяльності, їх особливості та аналіз // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4. С. 55–64.
54. Заглада І.В. Пілотний проект аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: підсумки та перспективи // <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/39189;jsessionid=18A32A39145F450734E2269F62978323>. – 2007.
55. Романюк О. Реформа системи аудиту та контролю на місцевому рівні як невід’ємна частина бюджетної децентралізації // Інформаційний бюлетень Міжнародного центру перспективних досліджень. – 2007. – № 34. // http://www.icps.com.ua/doc/nl_ukr_20071015_0381.pdf.

56. Стефанюк І.Б. Аудит бюджетних установ – зелене світло // <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35439;jsessionid=455CF509C201D24AF838E08839EDBEEC>. – 2006.

Навчальний посібник

С.Є. Шпильовий

О.О. Місяць

**Фінансово – господарський аудит в Міністерстві оборони та Збройних
Силах України : необхідність та шляхи впровадження**