

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НА ОСНОВІ АНАЛІЗУ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

Іванечко П.М.

*Контрольно-ревізійні перевірки в бюджетній сфері, за останній період, доводять свою недосконалість. Навіть ефективна ревізія є ретроспективною та не здатна своєчасно вплинути на порушення бюджетного законодавства, не здатна запобігти виникненню порушення. На цьому фоні перспективним та єдино вірним варіантом виходу з такої ситуації, спираючись на міжнародний досвід, є впровадження державного фінансового аудиту. Актуальність статті полягає у сприянні вирішення проблемних моментів запровадження аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Нами зосереджено головну увагу на первинній стадії проведення аудиту, яка є провідною (визначальною) в усій системі державного фінансового аудиту. Методику здійснення первинного етапу ми розглядаємо через аналіз наказу про облікову політику. Застосування описаних у статті пропозицій може ефективно вплинути на якість здійснення державного фінансового аудиту та сприяти, в цілому, становленню і розвитку системи аудиту бюджетних установ в Україні.*

*Кількість бібліографічних посилань – 8, мова – українська.*

*Ключові слова: державний фінансовий аудит, фінансово-господарський аудит, наказ про облікову політику, організація бухгалтерського обліку, права та обов'язки працівників, система документообігу.*

### ВСТУП

Фінансово-господарський аудит – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю. Визначальним у постановці завдання аудиту в бюджетних установах є, на нашу думку, поняття “сприяння бюджетній установі”. Тобто, дана форма контролю, теоретично, не несе у собі каральних функцій. Саме це і приваблює керівників бюджетних установ (розпорядників коштів).

Застосування державного фінансового аудиту має наступні переваги в порівнянні з ревізією: запобігатиме виникненню порушень у бюджетних установах, а не усуватиме їх наслідки; сприятиме побудові ефективної системи внутрішнього контролю та позитивного (товариського) відношення до виконавців, а не пошуку винних та застосування

каральних санкцій до них; відновить систему аналізу діяльності бюджетних установ та побудови пропозицій щодо перспектив розвитку, а не опустить питання аналізу лише до рівня висновків за результатами проведеної ревізії. Отже, проблема втілення в життя державного фінансового аудиту є актуальною та, на нашу думку, першочерговою в контексті сприяння дотримання бюджетної дисципліни на усіх ланках бюджетної системи.

Офіційним початком аудиторської діяльності в Україні безперечно вважається прийняття Закону України “Про аудиторську діяльність в Україні”. З того часу аудит стрімко входить у галузі банківського бізнесу та різні галузі виробничої сфери так як вони відчувають особливу потребу у даному виді перевірок. 31 грудня 2004 року Кабінет Міністрів України приймає Постанову № 1777 “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ”. І хоча наукове підґрунтя, нормативно-методологічне забезпечення та методи для проведення аудиту в установах банків та на промислових підприємствах уже втілене в життя та дає конкретні результати, змоделювати його на галузь невиробничої сфери виявилось не простим завданням. Адже чим інакше пояснити те, що досі, тобто 1,5 року, після прийняття Постанови аудит фінансово-господарської діяльності в бюджетних установах так і не проводиться. Вирішити дану проблему намагаються

Іванечко Павло Мирославович, головний бухгалтер Тернопільської загальноосвітньої школи I-III ступенів № 15, тел. (80352)24-90-73 (роб.), (8067)991-31-41 (моб.), e-mail: buhgiva@mail.ru

такі науковці Головань М.М., Желюк Л.О., Желюк Т.Л., Калюга Є.В., Стефанюк І.Б., Чугунов І.Я., Шевчук В.О. Крім того не останню роль для ефективної побудови фінансово-господарського аудиту в Україні займає досвід практиків: Бариніна-Закірова М.В., Мамишев А.В., Романів Є.М., Стефанюк І.Б.

Наше дослідження спрямовано на теоретичне обґрунтування методики проведення аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ на основі наказу про облікову політику.

## 1 ЗАГАЛЬНА ПОБУДОВА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Із врахуванням наукового надбання та сукупності методичних рекомендацій з питань організації проведення аудиту Ми вважаємо, що доцільно проводити аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ з поділом на такі стадії (див. рис.1.)



Рис. 1 Стадії проведення фінансово-господарського аудиту бюджетних установ

Кожна зі стадій фінансового аудиту бюджетних установ включає наступні технічні процеси:

- ознайомлення із сферою діяльності бюджетної установи та системою бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішнього фінансового контролю; аналіз нормативно-правових актів, методичних документів, розрахунків та обґрунтувань, матеріалів, пов'язаних з проведенням попередніх контрольних заходів, публікацій у засобах масової інформації, звернень громадян, інформації суб'єктів господарювання та державних органів щодо використання бюджетною установою коштів та майна, інших активів і пасивів;
- виявлення можливих недоліків у фінансово-господарській діяльності бюджетної установи та здійсненні внутрішнього фінансового контролю,

оцінка ризиків та підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту;

- проведення моніторингу фінансової звітності бюджетної установи та, у разі потреби, перевірка використання коштів та майна, інших активів і пасивів, правильності ведення бухгалтерського обліку; аналіз місячної і квартальної фінансової звітності; оцінка результатів попереднього зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю; визначення повноти врахування керівництвом бюджетної установи пропозицій, внесених у ході моніторингу її фінансової звітності та/або перевірки;
- складання проекту аудиторського звіту з підготовкою висновків і пропозицій, обговорення проекту аудиторського звіту з керівництвом

бюджетної установи; підписання аудиторського звіту; надання аудиторського звіту керівництву бюджетної установи; дослідження річної фінансової звітності бюджетної установи;

- оцінка врахування пропозицій, внесених керівництву бюджетної установи протягом звітного року за результатами моніторингу й фінансової звітності та/або перевірки; інформування у разі потреби інших державних органів про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан її внутрішнього фінансового контролю.

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

На нашу думку, якісний та раціональний підхід до підготовки проведення аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ дасть змогу реалізувати дане завдання найбільш вдало. Ознайомлення із сферою діяльності бюджетної установи та системою бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішнього фінансового контролю слід здійснювати через ознайомлення із обліковою політикою установи та організацією бухгалтерського обліку. Тому вивчення наказу про облікову політику установи є найважливішою процедурою під час проведення аудиту фінансово-господарської діяльності установи.

## 2 МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ НА ПЕРВИННОМУ ЕТАПІ – АНАЛІЗ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

Перш за все, вивчаючи наказ про облікову політику, аудитор слід ознайомитися із видами діяльності установи (крім основного виду діяльності установа може мати сукупність суміжних видів діяльності). Дана інформація дасть змогу визначити ступінь полігамності діяльності установи, загальні напрямки проведення аудиту.

Після цього варто звернути увагу на пункти наказу, в яких йдеться мова про організацію бухгалтерського обліку в установі, права та обов'язки головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби, систему документообігу, схему внутрішнього та зовнішнього підпорядкування тощо. Найважливішими пунктами на які необхідно звернути увагу аудитор, на нашу думку, є:

- Організаційна форма ведення бухгалтерського обліку;
- Права та обов'язки працівників бухгалтерської служби;
- Перелік первинних документів, форми яких затверджуються наказом керівника установи;
- Організація системи документообігу;

- Перелік посадових осіб:

- які наділяються правом видачі дозволу на проведення господарських операцій;
- яким дозволено отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності;
- які складають та подають звітність за її призначенням;
- які несуть відповідальність за зберігання документації, її видачу посадовим особам у тимчасове користування та здачу в архів

- Перелік бланків суворої звітності, які використовує установа та перелік посадових осіб, котрі використовують бланки суворої звітності в своїй роботі.

Організаційна форма ведення бухгалтерського обліку – надважлива інформація для аудитора, оскільки вона дає змогу з'ясувати структуру облікової служби установи, її професіоналізм, компетентність та ступінь залежності від керівництва. Згідно ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" установа має право самостійно обирати одну з чотирьох форм ведення бухгалтерського обліку:

- створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- залучення спеціаліста у цій сфері діяльності зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи;
- скористатися на договірних засадах послугами аудиторської фірми чи централізованих бухгалтерій;
- ведення бухгалтерського обліку самостійно керівником установи.

Таким чином аудитор дізнається з ким він буде мати справу у процесі проведення аудиту, а також може зробити попередні висновки про стан бухгалтерського обліку в установі. Адже при різних формах ведення бухгалтерського обліку - різний ступінь ймовірності допущення помилок та зловживань.

Так, найвищий ризик виявлення помилок та зловживань при веденні бухгалтерського обліку самостійно керівником, оскільки він безконтрольний у проведенні поточних операцій. Крім того, займаючи посаду керівника та ведучи самостійно бухгалтерський облік, практично важко встигати постійно оновлювати знання з бухгалтерського обліку та вивчати нову нормативно-правову базу.

Також великий ризик допущення помилок та виявлення зловживань при формі ведення бухгалтерського обліку шляхом створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Це пояснюється тим, що у тісній співпраці керівника установи та головного бухгалтера можливе виникнення та втілення незаконних схем та зловживань.

Трохи менший ризик, порівняно з двома попередніми формами, виявлення помилок, при залученні установою для ведення бухгалтерського обліку спеціаліста зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи. За рахунок того, що він перебуває у відносній незалежності від керівництва установи, для нього важливий його професіоналізм та

репутація.

Мінімальний ризик виявлення зловживань при веденні бухгалтерського обліку аудиторськими фірмами на договірних засадах. Аудиторська фірма надто дорожить своєю репутацією, аудитори – сертифіковані спеціалісти, котрі постійно підвищують кваліфікацію та зазвичай найбільш компетентні щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Не менш важливим кроком є дослідження декларування прав та обов'язків працівників бухгалтерської служби, які повинні бути представлені відповідними документами: посадові інструкції, накази, договори про надання послуг сторонньою організацією, тощо і власне наказом про облікову політику. Дані документи допоможуть з'ясувати повноту розподілу сукупності облікових операцій, що здійснюються в установі, між працівниками бухгалтерії, а також виявити господарські операції, які неохоплені бухгалтерським обліком. Облік кожної операції повинен бути закріплений за конкретним працівником.

Ця інформація на подальших етапах проведення аудиту, при виявленні порушень чи зловживань дозволить без особливих зусиль визначити ланку бухгалтерського обліку (конкретного працівника бухгалтерської служби) за якою (яким) закріплені відповідні права та обов'язки з обліку тої чи іншої господарської операції.

Велику увагу слід приділити переліку первинних документів, форми яких розробляються в установі самостійно та затверджуються наказом керівника. Знання такого переліку форм дозволить зорієнтувати аудитора у процесі перевірки. Адже на подальших етапах аудиту, йому потрібно буде звернути на ці форми особливу увагу та дослідити дані документи на наявність усіх необхідних реквізитів, встановити чи можуть дані документи засвідчувати здійснення господарської операції юридично.

Надважливим пунктом наказу про облікову політику установи є організація системи документообігу. Аудитору слід переконатися чи передбачено наказом створення графіку документообігу та ретельно вивчити його. Графік документообігу – документ, що визначає рух первинної, поточної документації та звітності, а також строки та методи її реєстрації та обробки посадовими особами.

Обов'язковими пунктами графіку документообігу повинні бути:

- назва документа;
- посадова особа відповідальна за створення та (або) доставку (передачу, подання) документа;
- посадова особа, відповідальна за перевірку документа;
- граничний термін подачі (подання);
- посадова особа, структурний підрозділ або установа куди подається документ у відповідний термін;
- обробка документа (термін, вид, виконавець);
- умови передачі документів в архів та порядок їх зберігання.

Графік документообігу повинен бути затверджений керівником установи, а особи, які беруть участь у документообігу, ознайомлені з ним шляхом підписання.

Аудитору потрібно звернути особливу увагу та проаналізувати терміни та види обробки документа задля отримання висновку про достовірність інформації, наведеної у графіку документообігу, а також дослідити загальний рух документа. Адже чим довший шлях перевірок та обробок проходить документ, тим менша ймовірність його фальсифікації, та здійснення з допомогою нього зловживань з боку посадових осіб. Крім того, більша ймовірність того, що документ не викривлює дійсність.

У загальному ж, ознайомлення з організацією документообігу дасть можливість аудитору зрозуміти специфіку руху (створення, обробки та подання) документації в установі, що допоможе зекономити час на наступних етапах аудиту.

При ознайомленні з наказом про облікову політику бюджетної установи аудитору необхідно звернути увагу на переліки посадових осіб, котрим надані права та покладена відповідальність з важливих питань керівництва та обліку окремих господарських операцій.

На подальших етапах аудиту ця інформація допоможе без зайвих проблем встановити посадову особу відповідальну за:

- подання та достовірність фінансової звітності;
- зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей;
- своєчасність отримання товарно-матеріальних цінностей з метою уникнення (недопущення) виникнення дебіторської заборгованості у тому числі довгострокової;
- належне зберігання документації тощо

За наявності вище вказаної інформації аудитор може надати керівництву бюджетної установи пропозиції щодо усунення виявлених недоліків та помилок, у розрізі виконавців, відповідальних за недотримання покладених на них обов'язків.

Крім цього, аудитору слід особливу увагу звернути на перелік посадових осіб, котрим надано право видачі наказів на здійснення тих чи інших господарських операцій керівником бюджетної установи. Це дасть можливість:

по-перше визначити особу, відповідальну за видачу того чи іншого наказу на здійснення конкретної господарської операції;

по-друге встановити чи є той чи інший наказ на здійснення господарської операції легітимним;

по-третє встановити ступінь ефективності та законності роботи кожної посадової особи, якій надано право видачі наказів на здійснення господарських операцій.

Важливим етапом аудиту бюджетної установи є перевірка дотримання законодавства щодо обліку, видачі та використання бланків суворої звітності.

Ознайомлення з пунктом наказу про облікову політику, в якому міститься інформація про перелік бланків суворої звітності, котрі використовує бюджетна установа та перелік осіб, які їх використовують, допоможе аудитору окреслити обсяги перевірки даного питання та на подальших етапах аудиту з'ясувати посадових осіб винних у помилках та зловживаннях.

### ВИСНОВКИ

Як уже не одноразово зазначалося в статті, необхідність впровадження державного фінансового аудиту в практику державного фінансового контролю важко переоцінити. Розглянувши переваги такого впровадження, можна сміло стверджувати – державний сектор економіки давно чекає саме цих змін.

Ми запропонували авторський підхід до побудови початкового (первинного) етапу проведення фінансово-господарського аудиту. Лише через правильну побудову первинного етапу аудиту, тобто, на

нашу думку, через функціонування ефективної системи аналізу наказу про облікову політику можна забезпечити побудову ефективної (дієвої) програми проведення аудиту, скоротити терміни проведення аудиторської перевірки, зменшити ризик не виявлення помилок тощо.

Звичайно, на цьому етапі перевірки не варто зупинятися надовго – це лише старт до проведення власне фінансово-господарського аудиту. Необхідно впорядкувати та втілити в життя методику проведення державного фінансового контролю в частині ведення бухгалтерського обліку, формування достовірної звітності, законності використання бюджетних коштів, аналізу результатів діяльності тощо. Для цього необхідно в подальшому розвивати та досліджувати дану тему, вивчати пропозиції науковців, прислухатися до порад практиків, аналізувати та сприяти інтеграції зарубіжної методики фінансово-господарського аудиту у вітчизняну із врахуванням національних особливостей.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Желок Л. О., Желок Т. Л. Інноваційні підходи до розвитку контрольно-ревізійної системи України//Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка".-2005.-№ 17.-С. 235-244.
2. Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
3. Лукінова О. Організація бухгалтерського обліку. Облікова політика//Баланс.-2005.-№ 5 (547).-С. 19-24.
4. Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777 "Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ".
5. Романів С. М. Тема контролю (аудиту) у працях великого каменяра// Фінансовий контроль.-2006.-№ 3 (32).-С. 62-64.
6. Стефанюк І. Б. Аудиту бюджетних установ - зелене світло// Фінансовий контроль.-2006.-№ 1 (30).-С. 9-14.
7. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження/ Науково-практична конференція.-К.: Піраміда, 2005, 144с.
8. Шевчук В. О. Вдосконалення процедури контролю за процесом формування бюджетів// Фінанси України.-1999.-№ 6.-С. 19-29.