

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Дікань Л. В.
Голуб Ю.О.
Синюгіна Н.В.*

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ

Навчальний посібник

2011

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів
(лист № 1/II-175 від 12.01.2011)*

Рецензенти:

О.В. Васюренко – доктор економічних наук, професор, перший проректор Університету банківської справи НБУ;

О.В. Олійник – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів ХНАУ ім. В.В. Докучаєва;

В.М. Тимофеев – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аналізу НТУ «Харківський політехнічний інститут».

Дікань Л.В., Голуб Ю.О., Синюгіна Н.В.

Держаний аудит: Навч. посіб. / За заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань – К.: Знання, 2011. – 503 с. (Укр. мов.)

У посібнику розглянуто становлення та розвиток державного аудиту. Висвітлено світовий досвід організації державного аудиту. Визначено необхідність здійснення державного аудиту. Розкрито сутність, зміст, організацію і методики державного аудиту. Надано характеристику нормативно-правовій базі, предмету, об'єкту, методів та принципів організації державного аудиту. Значну увагу приділено суб'єктам державного аудиту в Україні. Розглянуто особливості організації державного аудиту, який здійснює Державна контрольно-ревізійна служба України та Рахункова палата України. Розкрито аспекти здійснення державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також державного аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, державного і комунального майна. Розглянуто особливості державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України. Навчальний матеріал доповнюється рисунками та таблицями, контрольними запитаннями та завданнями, а також практичними завданнями, побудованими з урахуванням компетенцій, що повинні бути сформовані у студентів для успішного здійснення майбутньої професійної діяльності. Навчальний посібник побудовано з урахуванням вимог кредитно-модульної системи вищих навчальних закладів.

Для студентів, слухачів системи підвищення кваліфікації та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців у галузі державного фінансового контролю.

Зміст

Передмова	7
Тематичний план навчальної дисципліни «Державний аудит» та зміст дисципліни за модулями й темами	12
Модуль 1. Теоретичні та організаційні засади державного аудиту	19
Тема 1 Історія виникнення та розвитку державного аудиту	19
1.1. Основні історичні віхи становлення державного аудиту	20
1.2. Сучасний стан державного аудиту на теренах України та перспективи його розвитку	24
1.3. Організація державного аудиту в зарубіжних країнах	32
1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI)	41
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	45
<i>Практичні завдання</i>	46
Тема 2 Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту	48
2.1. Необхідність, місце та значення державного аудиту в сучасних умовах	49
2.2. Визначення поняття «державний аудит»	53
2.3. Нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні	57
2.4. Повноваження приватних аудиторів (аудиторських фірм) по проведенню аудиту в державному секторі	61
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	63
<i>Практичні завдання</i>	64
Тема 3 Класифікація державного аудиту	67
3.1. Фінансовий аудит	67
3.2. Аудит ефективності	69
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	73
<i>Практичні завдання</i>	73
Тема 4 Суб'єкти державного аудиту	75
4.1. Державна контрольно-ревізійна служба України	76
4.2. Рахункова палата України	79
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	85
<i>Практичні завдання</i>	86
Тема 5 Організація державного аудиту органами ДКРС України	88
5.1. Сутність та принципи організації державного аудиту	89
5.2. Стадії та етапи здійснення державного аудиту	93
5.3. Методичні прийоми державного аудиту	97

<i>Контрольні запитання і завдання</i>	101
<i>Практичні завдання</i>	102
Тема 6 Організація державного аудиту Рахунковою палатою України	105
6.1. Сутність організації аудиту ефективності діяльності	106
6.2. Координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки	111
6.3. Нагляд за проведенням аудиту. Документування процесу аудиту ефективності діяльності	113
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	116
<i>Практичні завдання</i>	117
Модуль 2. Методики проведення державного аудиту	
Тема 7 Державний аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ	121
7.1. Поняття, об'єкти і задачі аудиту фінансово-господарської діяльності	122
7.2. Методика проведення аудиту фінансово-господарської діяльності	123
7.3. Оформлення і реалізація результатів. Використання аудиторських звітів.	146
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	152
<i>Практичні завдання</i>	152
Тема 8 Державний аудит виконання бюджетних програм	162
8.1. Мета, задачі і об'єкти аудиту виконання бюджетних програм	163
8.2. Методика проведення аудиту виконання бюджетних програм	169
8.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту	178
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	181
<i>Практичні завдання</i>	182
Тема 9 Державний аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	185
9.1. Поняття, об'єкти і задачі аудиту	186
9.2. Методика проведення аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	187
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	200
<i>Практичні завдання</i>	200
Тема 10 Державний аудит виконання місцевих бюджетів	204

10.1. Поняття, об'єкти і задачі аудиту виконання місцевих бюджетів	205
10.2. Методика проведення аудиту виконання місцевих бюджетів	205
10.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту	215
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	216
<i>Практичні завдання</i>	217
Тема 11 Державний аудит ефективності діяльності	220
11.1 Загальні положення аудиту ефективності діяльності	221
11.2. Планування аудиту ефективності діяльності	223
11.3 Проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності	233
11.4 Звітування за результатами аудиту ефективності діяльності	237
11.5 Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності	243
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	245
<i>Практичні завдання</i>	246
Тема 12 Аудит державного і комунального майна	250
12.1. Поняття державного і комунального майна	251
12.2. Методика аудиту державного і комунального майна	254
<i>Контрольні запитання і завдання</i>	270
<i>Практичні завдання</i>	270
Глосарій	272
Література	278
Додатки	285
Додаток А. Пояснення до шифрів типових завдань діяльності та вмінь з навчальної дисципліни «Державний аудит»	286
Додаток Б. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів	288
Додаток В. Статут INTOSAI	300
Додаток Д. Перелік основних нормативно-правових актів, які регулюють бюджетні відносини, бюджетний процес, порядок формування та використання бюджетних коштів, правила ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку і фінансової звітності.	307
Додаток Е. Стандарти державного аудиту INTOSAI	311
Додаток Є. Класифікація і мета міжнародних стандартів аудиту та особливості застосування МСА в державному секторі	353
Додаток Ж. Кодекс етики державних аудиторів	366

Додаток 3. РЕГЛАМЕНТ Рахункової палати (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Голови Рахункової палати від 19.09.2005 № 120)

372

Передмова

Економічні процеси будь-якої держави зумовлюють необхідність забезпечення ефективного керування фінансовою системою. При цьому однією з найважливіших функцій управління фінансовою системою є державний фінансовий контроль. Лише за умови його належної організації та вдалого здійснення забезпечується належний рівень фінансової дисципліни на всіх рівнях державного управління. Водночас, інтеграція України в світовий простір, стрімкий розвиток ринкових структур, виникнення нових та відновлення існуючих напрямів економічної діяльності зумовлюють необхідність реформування діючої в Україні системи державного фінансового контролю та запровадження принципово нових для України форм фінансового контролю, однією з яких є державний аудит.

Вперше термін «державний аудит» законодавчо визначено в 2005 році [8]. Але, слід відмітити, що на сьогодні невирішеними залишаються ряд питань як в теорії, так і в практиці державного аудиту: існують певні протиріччя в законодавчій базі, відсутнє чітке розмежування повноважень контролюючих органів - суб'єктів державного аудиту, недостатньо розроблено теоретико-прикладні рекомендації з приводу здійснення державного аудиту тощо.

Проте саме державний аудит на сьогодні можна охарактеризувати як найперспективнішу форму державного фінансового контролю.

В певній мірі це зумовлюється загальним усвідомленням основних недоліків діючої в Україні системи державного фінансового контролю, а саме тим, що ця система носить виключно фіскальний характер та спрямована на здійснення лише наступного контролю. Існуючі процедури попереднього та поточного контролю (які, як свідчить досвід зарубіжних країн, є найбільш дієвими) в рамках діючої системи державного фінансового контролю є достатньо слабкими та неврегульованими.

Єдиною діючою на сьогодні формою державного фінансового контролю, яка носить не фіскальний характер та має на меті попередження порушень, є саме державний аудит. Тому, можна з впевненістю стверджувати, що майбутнє державного фінансового контролю саме за такою формою контролю як державний аудит.

І в цьому зв'язку важливого значення набуває підготовка фахівців в галузі державного аудиту.

Зростаючий попит на фахівців цього профілю в сучасних умовах зумовлений рядом чинників:

по-перше, як вже зазначалося, професія державного аудитора є однією з найперспективніших професій в галузі державного фінансового контролю. Профіль професії державного аудитора повністю відповідає майбутній системі державного фінансового контролю, яка будується сьогодні шляхом реформування існуючої;

по-друге, державний аудитор – це, перш за все, інтелектуальний працівник, схильний до аналітичної роботи. Тобто кінцевою метою здійснюваних ним контрольних процедур є формулювання висновків та надання чинних рекомендацій, а тому основою роботи державного аудитора є саме аналітична робота;

по-третє, не існує більш кращої можливості отримати достовірну та правильну інформацію про стан справ у певного розпорядника бюджетних коштів ніж від фахівця з державного аудиту тощо.

Основою підготовки фахівців зазначеного профілю є вивчення навчальної дисципліни «Державний аудит».

Незважаючи на важливість та необхідність навчальних видань, присвячених державному аудиту, слід відзначити їх недостатність. Так, теоретичні засади державного аудиту та певні практичні аспекти розглянуто більш в періодичних виданнях. В свою чергу, в межах підручників та посібників, державний аудит розглядається лише частково, як окрема форма державного фінансового контролю.

Саме тому, приступаючи до написання даного посібника автори намагалися створити істотно новий навчальний посібник, який би був присвячений безпосередньо державному аудиту та відображав би весь комплекс необхідних теоретичних та практичних аспектів його здійснення в Україні.

Таким чином, **новизною даного навчального посібника є:**

✓ застосування **нових практичних здобутків** в діяльності суб'єктів державного аудиту. Так, посібник побудовано з урахуванням нових вітчизняних та міжнародних законодавчих актів, що регулюють питання державного аудиту як новітньої форми державного фінансового контролю;

✓ враховано **сучасні наукові дослідження авторів**, присвячені актуальним питанням державного фінансового контролю в Україні. Так, одним з першочергових завдань, поставлених перед

вищими навчальними закладами в зв'язку з впровадженням Болонського процесу навчання є саме активне використання наукових здобутків в навчальному процесі;

✓ посібник побудовано **в зручній для читача формі**, а саме в посібнику чітко та послідовно подано матеріал, який охоплює основні теоретичні положення державного аудиту та методики його здійснення. При цьому теоретичний матеріал викладено в доступній та логічній формі: окремо виділено ключові терміни й поняття, законодавчу базу, необхідну для розширення знань з певної теми тощо;

✓ кожна з тем, наведених в посібнику **доповнена контрольними запитаннями та завданнями, вирішення яких сприяє більш ефективному засвоєнню теоретичних знань;**

✓ теми модулів доповнені **практичними завданнями, побудованими з урахуванням компетентнісного підходу**. Тобто студент, приступаючи до виконання певного завдання, чітко усвідомлює яких саме практичних вмінь він набуде після його вдалого розв'язання (таблиця 1). Детальні пояснення, як саме розшифровується певний шифр уміння (навички) наведено в додатку А.

Таблиця 1

Перелік компетенцій, що формуються у студента під час вивчення навчальної дисципліни «Державний аудит»

Зміст уміння (навички), що формуються	Шифр
1	2
планувати основні завдання аудиторського дослідження щодо різних об'єктів та виконувати на кожному етапі аудиту;	1.ПФ.Е.01.ПР.0.01
розробляти календарні графіки, програми й плани проведення аудиторських досліджень;	1.ПФ.Е.01.ПР.0.02
визначати економічну ефективність, результативність планування діяльності державних аудиторів	1.ПФ.Е.01.ПР.Р.03
організувати підготовку до здійснення державного аудиту різних об'єктів;	1.ПФ.С.02.ПР.Р.01
відбирати й застосовувати найбільш сучасні й ефективні прийоми і методи для отримання доказів законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна та ефективності управління державними коштами	1.ПФ.С.02.ПР.Р.02
організувати облік результатів державного аудиту	1.ПФ.С.02.3П.0.03

Закінчення табл. 1.

1	2
проводити моніторинг, камеральні перевірки та обстеження фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;	2.ПФ.С.01.ПП.Н.01
перевіряти результативні показники бюджетних програм;	2.ПФ.С.01.ПР.0.02
здійснювати перевірку показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки;	2.ПФ.С.01.ПР.Н.03
перевіряти формування доходів і ефективно використання видатків бюджету	2.ПФ.С.01.3П.0.04
здійснювати моніторинг результатів державного аудиту	2.ПФ.С.01.3П.Р.05
складати звіт за результатами державного аудиту	2.ПФ.С.01.3П.0.06
визначати ризикові операції діяльності об'єкту дослідження;	3.ПФ.Д.01.ПР.Р.01
застосовувати методи збирання інформації про об'єкти аудиту	3.ПФ.Д.01.ПП.0.02
об'єктивно оцінювати і аналізувати інформацію, отриману за результатами виконання аудиторських завдань	4.ПФ.Е.01.ПР.Р.01
узагальнювати й систематизувати матеріали аудиторського дослідження;	4.ПФ.Е.01.ПР.Н.02
вносити пропозиції та рекомендації щодо реалізації матеріалів державного аудиту	5.ПФ.Е.01.3Р.Р.01
формувати проблеми та визначати гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм і місцевих бюджетів	5.ПФ.Е.02.ПР.Р.01
розробляти заходи щодо впровадження більш ефективних форм організації та проведення державного аудиту	5.СП.Е.03.ПР.Р

✓ наприкінці навчального посібника наведено **глосарій**, який містить повний перелік термінів, необхідних для широкого засвоєння матеріалу, що наведений в навчальному посібнику;

✓ посібник **побудовано на основі Робочої програми навчальної дисципліни "Державний аудит"**, яка відповідає вимогам кредитно-модульної системи організації навчального процесу у вищих навчальних закладах. Отже, посібник розділено на дві частини згідно з модулями дисципліни. Так, **перша частина посібника** відповідає першому теоретичному модулю навчальної дисципліни – "Теоретичні та організаційні засади державного аудиту". В рамках даного модуля подано теоретичні питання здійснення державного аудиту, а саме – розглянуто етапи становлення та розвитку державного аудиту в Україні та в зарубіжних країнах, проаналізовано дискусійні питання щодо визначення сутності державного аудиту, зазначено організаційно-правові засади здійснення державного аудиту в Україні, подано класифікацію державного аудиту з урахуванням зарубіжного та вітчизняного досвіду, розглянуто статус та організаційно-

правову природу таких суб'єктів державного аудиту, як Державна контрольно-ревізійна служба України (далі – ДКРС) та Рахункова палата України, висвітлено основні аспекти організації державного аудиту в розрізі окремих контролюючих суб'єктів. **У другій частині посібника**, що відповідає другому практичному модулю навчальної дисципліни – "Методики проведення державного аудиту", визначено пріоритетні напрямки методики здійснення державного аудиту в Україні. З метою глибшого та чіткішого опанування практичними аспектами здійснення державного аудиту в навчальному посібнику окремо розглянуто особливості методики здійснення державного аудиту ДКРС України і Рахунковою палатою України.

Головною метою даного посібника є формування системи знань та компетентностей у галузі державного аудиту в розрізі таких його суб'єктів як ДКРС та Рахункова палата України.

Завданнями посібника є:

- ✓ комплексне оволодіння теоретико-організаційними засадами з питань державного аудиту;
- ✓ здобуття та практичне застосування теоретичних знань для вирішення конкретних завдань щодо здійснення аудиторських досліджень;
- ✓ оволодіння знаннями з організації та методики здійснення державного аудиту органами ДКРС України та Рахунковою палатою України.

Таким чином, даний навчальний посібник може стати консультантом та порадиником всім тим, хто прагне оволодіти майстерністю здійснення державного аудиту як сучасного та престижного напрямку контрольної діяльності в Україні.