

Кміть В.М., к.е.н.,
доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту
Львівський національний університет імені Івана Франка

Ступак Т.Ю., бакалавр
напряму підготовки «Фінанси і кредит»
Львівський національний університет імені Івана Франка,
студентка напряму підготовки Master of European Studies
Європейський університет Віадріна

ПРОБЛЕМИ ПРОВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Кміть В.М., Ступак Т.Ю. Проблеми проведення фінансового аудиту державних підприємств в Україні. У статті розкрито особливості функціонування державних підприємств в Україні. Описано ознаки аудиту державних підприємств, а також нормативні акти, яким він урегульовується. Звернено увагу на доцільності періодичного здійснення такої форми державного контролю, як фінансовий аудит, та наведено його класифікацію. Вказано основні вимоги до аудиторських фірм для проведення аудиту державних підприємств. Досліджено тенденції розвитку фінансового аудиту державних підприємств в Україні, висвітлено основні проблеми його проведення та напрями вирішення.

Ключові слова: державний сектор, аудит, форма організації, дохід, державний контроль, поінформованість, норми аудиту, фінансова звітність, аудиторські послуги, керівництво.

Кміть В.М., Ступак Т.Ю. Проблемы проведения финансового аудита государственных предприятий в Украине. В статье раскрыты особенности функционирования государственных предприятий в Украине. Описаны черты аудита государственных предприятий, а также нормативные акты, которым он регулируется. Обращено внимание на целесообразность периодического осуществления такой формы государственного контроля, как финансовый аудит, и приведена его классификация. Указаны основные требования к аудиторским фирмам для проведения аудита государственных предприятий. Исследованы тенденции развития финансового аудита государственных предприятий в Украине, освещены основные проблемы его проведения и направления решения.

Ключевые слова: государственный сектор, аудит, форма организации, доход, государственный контроль, осведомленность, нормы аудита, финансовая отчетность, аудиторские услуги, руководство.

Kmit V.M., Stupak T.Y. Problems of financial audit of public enterprises in Ukraine. The article reveals peculiarities of state enterprises in Ukraine. The features of the state audit are described, as well as regulatory acts. Attention is paid to the expediency of periodic implementation of this form of state control as a financial audit and its classification is given. The main requirements for auditing firms for auditing state-owned enterprises are indicated. Studying the trends of financial audits of state enterprises in Ukraine, highlighted the main issues of the realization and directions of its solution.

Key words: public sector audit, form of organization, income, state control, awareness, standards audits, financial reporting, auditing services, management.

Постановка проблеми. Фінансовий аудит – це незалежна перевірка фінансових звітів чи інформації, що належить до них, незалежно від прибутковості підприємства, його розміру та форми організації. Нині цей вид аудиту стрімко розвивається в Україні, проте існує низка чинників, які перешкоджають його повноцінному функціонуванню, зокрема недосконалість законодавства України, регулюючого фінансовий аудит, незначний практичний досвід, відсутність загальнодоступних методик проведення та документування процесів аудиту. У зв'язку із цим доцільно розглянути напрями подолання наявних проблем під час проведення фінансового аудиту, зокрема державних підприємств України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці проведення аудиту в Україні присвячено низку праць українських дослідників, серед яких варто виокремити таких, як: М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Гавриш, М. Головань, Л. Гончар, Н. Дорош, Л. Духновська, Є. Калюга, Л. Книжник, А. Любенко, С. Мазур, А. Мамишев, О. Петрик, Н. Рубан, В. Руденко, Д. Симоненко та багато інших учених.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми включає чітке окреслення проблем фінансового аудиту державних підприємств та шляхів їх подолання під час трансформаційних процесів.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення проблем проведення фінансового аудиту держпідприємств та пропозиція можливих напрямів їх вирішення.

Виклад основних результатів. Державні підприємства є важливим і об'єктивно необхідним елементом структури сучасного суспільства, пов'язаним із роллю держави в економіці, наявністю потреб, задоволення яких не може забезпечити приватне виробництво, підлегле інтересам отримання прибутку.

Державне підприємство – це самостійний господарюючий суб'єкт, діяльність якого заснована на державній власності, яке здійснює виробництво товарів, надання послуг та суспільних благ, науково-дослідну, комерційну або некомерційну діяльність для отримання прибутку або задоволення суспільних потреб.

Основна мета діяльності державних підприємств полягає у здійсненні пріоритетних загальнодержавних науково-виробничих і науково-технічних програм, розбудові виробничої та соціальної інфраструктури, необхідної для нормального функціонування та розвитку соціально-економічної системи.

Специфічною рисою державних підприємств є те, що держава або контролювані нею установи володіють часткою капіталу, достатньою для контролю над їхньою діяльністю.

Державне підприємство повинне характеризуватися такими ознаками [1]:

- відповідною формою власності капіталу;
- наявністю ефективних форм контролю над управлінням з боку державних органів;
- цільовою спрямованістю діяльності на розв'язання певних суспільних проблем загальнодержавного або місцевого значення;
- самостійністю як господарюючого суб'єкта;
- правами юридичної особи.

Із прийняттям Господарського кодексу [2] Закон «Про підприємства в Україні» [3], який регулював правові основи діяльності державних підприємств, утратив чинність. Нині деякі питання статусу та діяльності державних підприємств регулюються Цивільним кодексом України [4], Господарським кодексом України [2], Законом «Про власність» [5], ст. 4 Закону «Про підприємництво» [6], Законом «Про приватизацію державного майна» [7], Законом «Про управління об'єктами державної власності» [8] тощо. Також ці питання регулюють Декрет № 24-92 «Про впорядкування діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, створених за участю державних підприємств» [9], Постанова ВРУ «Про управління майном підприємств, установ та організацій, що є у загальнодержавній власності» [10] тощо.

Однак, сьогодні законодавство схематично окреслює коло повноважень органу управління державного унітарного підприємства (керівника), при цьому ці норми не зосереджені в одному системному акті, а розпорочені у великій кількості правових актів. Недостатньо врегульовано діяльність держав-

них комерційних та казенних підприємств, відсутній чіткий порядок створення державних комерційних та казенних підприємств, управління ними [11].

Наявність достовірної інформації дає змогу підвищити ефективність функціонування ринку капіталу і дає можливість оцінювати й прогнозувати наслідки різних економічних рішень. Проведення аудиторської перевірки навіть тоді, коли вона не є обов'язковою, поза сумнівом, має велике значення, адже виявлення певних помилок у фінансовій звітності дасть змогу керівництву вчасно усунути їх. Забезпечення якості незалежного зовнішнього аудиту дасть змогу належним чином підтримати реформи системи державного управління, наслідками яких повинні стати законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість управління державними фінансами.

Суб'єктами, які, відповідно до чинного законодавства, мають право проводити державний аудит, є Рахункова палата України (далі – РПУ) і Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ).

Законом «Про Рахункову палату» [12] чітко визначено, що державний фінансовий контроль РПУ здійснює шляхом проведення:

- фінансового аудиту;
- аудиту ефективності;
- експертизи;
- аналізу та інших контрольних заходів.

ДАСУ у своїй діяльності керується Положенням про Державну аудиторську службу України [13] і реалізує державний фінансовий контроль унаслідок здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірок державних закупівель; інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель;
- контролю стану внутрішнього аудиту.

До проведення державного фінансового аудиту планують залучати сертифікованих фахівців міжнародного рівня, зокрема таких, як компанії «Великої четвірки»: KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers.

Державний фінансовий аудит можна поділити за такими ознаками [14]:

1) залежно від суб'єкту, який проводить державний аудит:

- державний аудит, який проводить РПУ;
- державний аудит, який проводить ДАСУ;

2) за організаційними взаємозв'язками контролюючого і підконтрольного суб'єктів:

- зовнішній державний аудит;
- внутрішній державний аудит;

3) за підконтрольними суб'єктами:

- аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, державного і комунального майна;
- аудит бюджетних установ;
- аудит органів державної і місцевої влади;

4) за метою:

- фінансовий аудит;
- аудит ефективності;

5) за функціями в управлінні економічною діяльністю:

- запобіжний;
- оперативний;
- ретроспективний;
- стратегічний.

Основна мета аудиту ефективності державного підприємства – визначити, чи відображає фінансова звітність компанії її реальний фінансовий стан, а також поліпшити якісні характеристики функціонування державного сектору економіки.

Фінансова діяльність державних підприємств стикається з багатьма проблемами, як і фінансова діяльність усього реального сектору економіки. Зокрема, нераціональною залишається структура підприємств державної форми власності що є наслідком помилок, допущених під час здійснення приватизації економіки. Значною мірою гальмують розвиток підприємств і фінансові проблеми, такі як забезпеченість власним оборотним капіталом, обґрунтованість фінансового планування, неефективність фінансового контролю тощо. У зв'язку із цим існує низка рекомендацій щодо усунення наявних проблем проведення аудиту державних підприємств.

Відповідно до Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності» [15], який набрав чинності 25 червня 2016 р., державні компанії зобов'язані оприлюднювати, серед іншого, річну фінансову звітність та висновок незалежних зовнішніх аудиторів. Ці вимоги стосуються державних і комунальних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50% акцій (часток) належать державі чи територіальній громаді, а також господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави чи територіальної громади в яких становить 100%.

Постанова № 390 [16] визначає критерії добору аудиторських фірм для двох типів державних підприємств, вартість активів яких перевищує:

- 2 млрд. грн. (або розмір чистого доходу перевищує 1,5 млрд. грн. на рік);
- 250 млн. грн. на рік.

Для того щоб аудиторська фірма могла проводити аудит державних компаній з активами понад 2 млрд. грн., вона повинна [17]:

- бути включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, включати не менш ніж 100 співробітників, безпосередньо залучених до проведення аудиту, серед яких не менше п'яти повинні мати український сертифікат і не менше 15 – одну з міжнародних кваліфікацій;

- мати щорічний дохід не менше 30 млн. грн.;
- мати певний досвід надання послуг (виконати не менше двох аудиторських завдань для підприємств відповідної галузі впродовж останніх трьох років);

- мати договір про страхування відповідальності перед третіми сторонами.

Аналогічні, але менш жорсткі критерії, встановлені для відбору незалежних аудиторських фірм, які проводитимуть аудит державних компаній, вартість активів яких перевищує 250 млн. грн.

Висновки. Проведення фінансового аудиту на державних підприємствах нині характеризується багатьма недоліками. До основних проблем, на нашу думку, доцільно віднести таке:

1. Небажання державних компаній проходити фінансовий аудит. Підприємства держсектору часто бувають об'єктом для корупції і махінацій із боку керівництва, яке через це також боїться аудиторських перевірок.

2. Велика кількість інформації, яку необхідно підготувати безпосередньо для аудиту. Наприклад, перед проведенням аудиту компанія має провести оцінку активів. Для цього необхідно задіяти незалежних експертів-оцінювачів, а це додаткові кошти учасникам аудиторського процесу.

3. Відсутність чітких термінів для завершення аудиту. Згідно з новими нормами, аудит необхідно провести, але немає вказівки, у яких часових рамках це необхідно зробити.

4. Факт проведення аудиту є важливішим за його результати. За результатами аудиту державних підприємств може бути винесено висновки із застереженнями та негативні висновки, а не лише позитивні.

5. Зростання вартості фінансового аудиту внаслідок монополізації ринку аудиторських послуг. Відбувається поглиблення монополізації ринку та його розподіл між декількома гравцями, що веде до корупційних ризиків.

6. Державні компанії не обізнані належним чином із Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), українськими національними бухгалтерськими стандартами (далі – ПСБО), існує багато помилок у звітності.

До ключових напрямів вирішення окремих проблем у проведенні фінансового аудиту на державних підприємствах відносимо можливість:

- створення структури підзвітності та незалежних наглядових рад, які будуть оцінювати результати діяльності (наглядові ради повинні будуть вести тісний діалог із незалежними аудиторами, а також докладно аналізувати фінансову звітність компанії й результати аудиту);
- стимулювання вітчизняних аудиторських компаній бути залученими до співпраці з міжнародними аудиторськими фірмами та відповідати визначеним критеріям (прийнятим критеріям здебільшого відповідають компанії «Великої четвірки»);

- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, що тягне за собою неосвоєння ринку аудиторських послуг (розроблення комп'ютерних програм щодо роботи з аудиторською документацією сприятиме зменшенню завантаженості аудитора по документообігу, а також дасть змогу розробити комп'ютеризовану клієнтську базу, яка за необхідності зможе видати інформацію стосовно того чи іншого клієнта);
- підвищити рівень поінформованості керівництва підприємства з питань аудиторських перевірок (зацікавленість керівництва у належному прове-

денні перевірки дасть змогу визначити шляхи підвищення результативності аудиту для підприємства).

Аудит фінансових результатів державних підприємств в Україні потребує реформування в умовах нерівної конкуренції. Одним із найважливіших напрямів реформи системи управління державними компаніями є підвищення рівня розкриття держкомпаніями інформації та її достовірності. Саме оприлюднення інформації про діяльність державного підприємства дасть можливість діяльності підприємства зробити прозорою та уникнути корупційних порушень із боку керівництва, а отже, спростити роботу аудиторам.

Список літератури:

1. Державні підприємства: їх сутність та значення в умовах ринкової економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://msd.in.ua/derzhavni-pidpriyemstva-%D1%97x-sutnist-ta-znachennya-v-umovax-rinkovo%D1%97-ekonomiki/>.
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Закон України «Про підприємства в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/887-12>.
4. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
5. Закон України «Про власність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-12>.
6. Закон України «Про підприємництво» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/698-12>.
7. Закон України «Про приватизацію державного майна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2163-12>.
8. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/185-16>.
9. Декрет КМУ «Про впорядкування діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, створених за участю державних підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/24-92>.
10. Постанова ВРУ «Про управління майном підприємств, установ та організацій, що є у загальнодержавній власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2116-12>.
11. Законодавче регулювання діяльності державних підприємств / Міністерство юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/8352>.
12. Закон України «Про Рахункову палату» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
13. Постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
14. Будник Л.А. Класифікація державного аудиту / Л.А. Будник, І.Д. Голяш [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf.
15. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1405-19>.
16. Постанова КМУ від 4 червня 2015 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248248066>.
17. Аудит українських державних підприємств: проблеми й особливості [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/opinions/1420183-audit-ukrayinskih-derzhavnih-pidpriemstv-problemi-j-osoblivosti>.