

УДК 657.6:006.32

ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ОСНОВІ СТАНДАРТИЗАЦІЇ

Андрій Миколайович ЛЮБЕНКО

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи УБС НБУ (м. Київ)
E-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

Анотація. Стаття розглядає особливості аналітичної оцінки результатів фінансового контролю на основі стандартизації. Автором запропоновано підходи до оцінки результативності та ефективності контрольних заходів органів державного фінансового контролю з використанням стандартів INOSAI. Автор вважає, що запровадження системи оцінювання результатів контролю на основі стандартизації дозволить встановлювати причини порушень бюджетного законодавства, оцінювати якість контролю та в цілому сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю.

Аннотация. Статья рассматривает особенности аналитической оценки результатов финансового контроля на основе стандартизации. Автором предложены подходы к оценке результативности и эффективности контрольных мероприятий органов государственного финансового контроля с использованием стандартов INOSAI. Автор считает, что введение системы оценки результатов контроля на основе стандартизации позволит устанавливать причины нарушений бюджетного законодательства, оценивать качество контроля и в целом будет способствовать повышению эффективности государственного финансового контроля.

Ключові слова: стандарти контролю, державний фінансовий контроль, оцінка результативності та ефективності контрольних заходів.

Ключевые слова: стандарты контроля, государственный финансовый контроль, оценка результативности и эффективности контрольных мероприятий.

Постановка проблеми. Дотримання принципів контрольної діяльності, визначених Лімською декларацією та Кодексом етики державного аудитора, повинно забезпечити реалістичність виконання конкретних планів органу контролю і не матиме жодних обмежень під час оприлюднення результатів та здійснення заходів щодо їхньої реалізації.

Оскільки форми звітності, на нашу думку, повинні передбачати, як мінімум дані за попередній період (на кінець періоду), бюджетні (планові) показники за звітний період, фактичні дані за звітний період (на початок і кінець), дані за відхиленнями (у тому числі ступінь виконання планових показників), прогнозні дані на наступний період, то впровадження національних стандартів обліку державного сектора вирішить цю проблему.

Крім того, у звітності потрібно подавати дані про динаміку найважливіших показників фінансово-господарської діяльності за кілька років, дані темпу зростання чи зниження показників ді-

яльності, ступінь відхилення від заданих темпів.

З метою вдосконалення контролю державних фінансових потоків фінансова звітність економічних одиниць повинна містити дані в натуральних одиницях виміру, адже значення нефінансових даних для цілей контролю і прийняття управлінських рішень за його результатами є дуже важливим.

Вплив інформаційного забезпечення як нормотворчої частини здійснення контрольних функцій держави дозволить найефективніше застосовувати норми контролю відповідно до суб'єктів його здійснення.

Таким чином, використовуючи стандартизовані облікові інформаційні системи, контролери отримують якісні дані про підконтрольні об'єкти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розгляду та оцінки результатів контрольних заходів, вдосконалення цієї роботи, розглядалися рядом вітчизняних науковців, зокрема С. В. Бардашем, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерійом, І. К. Дрозд, Є. В. Мнихом, І. Б. Стефанюком,

М. С. Пушкарем, В. С. Рудницьким, О. А. Шевчуком та іншими. Разом з цим, дослідження аналітичної оцінки результативності контрольних заходів та її вдосконалення на основі стандартизації ще достатньо не проводилось.

Мета і завдання статті полягають у розробці підходів до аналітичної оцінки результативності контрольних заходів, якості роботи органів державного фінансового контролю та визначення основних критеріїв на основі стандартів INTOSAI за якими можна проводити таку оцінку, та в подальшому забезпечити розробку і впровадження національних положень (стандартів) контрольної діяльності.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Вітчизняна історія документування результатів ревізії надає нам інструктивні матеріали, які й сьогодні слугують основою для складання підсумкових звітів, актів. Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок контрольно-ревізійним управлінням Міністерства фінансів СРСР, контрольно-ревізійними управліннями міністерств фінансів союзних республік і їх місцевими органами № 61 від 20 червня 1975 р. (далі – Інструкція № 61) акт ревізії визначено основним підсумковим документом, в якому відображаються виявлені порушення державної дисципліни і недоліки у роботі перевіреної установи [1]. При цьому, за умов найскорішого реагування на виявлені зловживання, регламентується складання проміжного акту ревізії, який складається і подається керівництву разом із поясненнями відповідальних осіб за виявлені порушення.

Даною Інструкцією, окрім технічних умов підписання акту ревізії, висуваються критерії його якісного складання, до яких відносяться сувороб'єктивність, ясність, точність описаних фактів. Не допускається використання непідтверджених висновків і результатів, виявлених не ревізійними методами, а слідчими діями. Забороняється подання матеріалів з оцінкою дій посадових осіб, яка класифікує протиправні дії як кримінальні – «розкрадання коштів», «привласнення державного майна», «шахрайські дії» [1]. Такі ж вимоги залишились і в чинних на сьогодні нормативних та інструктивних матеріалах.

Суттєвою вимогою, яка, на нашу думку, сприяє результативності ревізійного заходу є гласність, і, за нормами Інструкції № 61, інформування громадських організацій ревізованої установи, інших установ, винесення на обговорення виробничих нарад та зборів працівників є

обов'язковим.

Розробку пропозицій з усунення недоліків, виявлених ревізією, пропонується здійснювати за результатами такого обговорення разом з працівниками підприємства. Також розробляється проект вказівок керівникові підприємства щодо усунення виявлених недоліків фінансової дисципліни. У разі виявлення суттєвих порушень, ревізорами ставиться питання про усунення керівництва від управління і передачі справ до правоохоронних органів. На сьогодні ці основні моменти зі складанням акту ревізії та реалізацією результатів перевірки дієві і відображаються як норми при складанні підсумкових документів.

Звернемося до регламентації цього процесу міжнародним стандартом ISSAI 1700 «*Формування думки та аудиторський висновок щодо фінансової звітності*» [2].

Попри те, що стандартом визнано, що цілі аудиту в державному секторі переважно ширші, аніж ціль щодо висловлення думки про підготовку фінансової звітності державної установи в усіх суттєвих аспектах, відповідно до вимог стандартів фінансової звітності, підсумкову звітність державних аудиторів регламентовано складати відповідно до МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Також стандартом ISSAI 1700 «*Формування думки та аудиторський висновок щодо фінансової звітності*» визнається єдиний підхід до підсумкового документу незалежно від сфери перевірок. Враховуючи, що повноваження державного аудиту для суб'єктів державного сектора, пов'язані з перевіркою дотримання законодавства, правил, директив міністерств, вимог політики уряду або постанов законодавчого органу можуть привести до додаткових завдань, окрім підтвердження звітності, результати виконання цих завдань мають бути висвітлені в аудиторському висновку.

Стандарт ISSAI 1700 «*Формування думки та аудиторський висновок щодо фінансової звітності*» визначає обов'язкове відображення у результатах аудиту усіх випадків недотримання законодавчих вимог або норм складання звітності, оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, якщо вони відповідають суспільним очікуванням щодо звітності аудиторів державного сектора. Такі додаткові обов'язки слід позначати в окремому розділі звіту аудитора.

В усіх інших випадках, як зазначено у стандарті ISSAI 1700, слід складати аудиторський висновок за МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Безперечно, складання

аудиторського висновку сприятиме авторитету контрольної установи як в середовищі державного сектора, так і в суспільстві, а також на світовому ринку. Проте якість аудиторської діяльності в Україні та її організація ще не відповідає усім європейським нормам, а, отже, на нашу думку, надавати стандартизований аудиторський висновок чотирьох видів (позитивний, умовно-позитивний, негативний або відмову від видачі висновку) ще не час. І саме у цьому питанні оприлюднення результатів ревізії слід зберегти традиційні вітчизняні підходи.

Корисним прикладом побудови стратегії стандартизації звітності є розробка стандарту 9 «Звітність» у Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту державного сектору (ISPPIA) [3]. Оскільки без реалізації результатів контрольної роботи не можна очікувати результативності контролю, окремим стандартом регламентовані принципи підготовки, періодичність складання і оприлюднення результатів внутрішнього аудиту.

Принципи підготовки звітності спрямовані на те, щоб складений за стандартами звіт аудитора відповідав очікуванню вищого керівництва та інших осіб щодо отримання інформації про роботу відділу внутрішнього аудиту.

У стандарті зазначено, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту затверджує спеціальні (внутрішні) стандарти для всіх звітів. При цьому допускається узгодження з користувачами звітів їхньої форми та рівня підготовки, але на засадах стандарту.

Про всі отримані дані у процесі аудиту необхідно повідомляти посадову особу установи, яка зацікавлена в інформуванні про аудит (наприклад, посадова особа вищого рівня, яка ініціювала перевірку). Керівник підрозділу внутрішнього аудиту передає письмовий звіт вищому керівництву підприємства для його затвердження.

Особливо важливим для нашого дослідження є запропонована цим стандартом структура документування виконання перевірок, яка включає:

- мету та обсяги завдання внутрішнього державного аудиту;
- методи і способи досягнення цієї мети;
- опис завдань та специфіки об'єкту перевірки, його діяльності;
- ризики, засоби контролю та інші суттєві фактори, що досліджуються під час виконання завдання;
- критерії оцінки, що використовуються аудиторами;

- оцінку ефективності управління ризиками, розкриття слабких сторін і неефективність, надмірний контроль окремих сфер і низьке співвідношення вартості робіт порівняно з їхньою якістю;

- аудиторську думку щодо перевірених обсягів;

- рекомендації з вдосконалення діяльності;

- розкриття спірних питань, в яких виявилися розбіжності між аудитом і управлінням, що не були вирішені у дискусіях;

- розкриття недотримання норм і стандартів в аудиті і причин такої невідповідності;

- ознаки шахрайства, підозри щодо якого виникли у аудиторів;

- інформування зацікавлених осіб (вище керівництво, ініціаторів перевірки).

Очевидно, що окремі позиції, а саме розкриття спірних питань, за якими виникли розбіжності між аудиторами та керівництвом перевіреного підрозділу, ознаки шахрайства не визначаються як обов'язкові елементи під час регламентування складання звітності вітчизняними нормативними документами, а от процедура інформування керівництва описана у них досить детально. Стандартом 9 «Звітність» надається скорочений схематичний опис подання звітів керівництву: «письмові звіти надаються вищому керівництву наприкінці їхньої підготовки. Якщо аудитор вважає за необхідне, окремі результати або матеріал, отриманий у процесі аудиту, можна повідомити якнайшвидше».

Якість звітів у стандарті 9 визначається вимогою щодо чіткості та коротким, конструктивним викладенням матеріалу. Їхнє оприлюднення повинно відбуватися швидко та у визначених часових межах. Одночасно зазначена вимога конфіденційності – звіти повинні бути засекреченими згідно політики підприємства разом з матеріалами, що були охоплені перевіркою для уникнення несанкціонованого розкриття конфіденційної інформації на противагу звітності за результатами заходів державного внутрішнього фінансового контролю, коли звітність може оприлюднюватись.

Звіти не повинні передаватися третім особам без повідомлення керівництва підприємства. Якщо виявлена суттєва помилка у звіті, її виправляють з наступним повідомленням усіх, хто вже отримав копії звіту.

Стандарт 9 «Звітність» регламентує зміст складання щорічних звітів і порядок оприлюднення аудиторського висновку.

Офіційний річний звіт керівника підрозділу внутрішнього аудиту вищому керівництву повинен містити думку аудиторів щодо адекватності і ефективності управління ризиками підприємства, контролю й корпоративного управління. Дана вимога суттєво відрізняє зміст звіту внутрішнього державного аудитора від змісту звіту контролера зовнішніх контрольних органів, який повинен відображати результати щодо виявлених помилок.

Стандартом 9 регламентовано і щорічний звіт підрозділу внутрішнього аудиту державної установи, який розкриває аспекти діяльності внутрішнього аудиту:

- обґрунтування висловленої думки з приводом аудиторських доказів та їх оцінкою;
- підсумок проведеної аудиторської роботи щодо достатності даних, на яких базується впевненість для формулювання думки аудитора, що підтверджена третіми особами;
- зосередження уваги вищого керівництва на важливості певних питань, що є суттєвими з погляду керівника внутрішнього аудиту при підготовці висновку аудитора;
- виконання річного запланованого обсягу аудиторських завдань, враховуючи умови, що його супроводжували, та відповідність критеріям якості;
- коментар щодо відповідності стандартам внутрішнього аудиту в державному секторі та результати виконання програми гарантування якості внутрішнього аудиту.

Окрім офіційного річного звіту, керівником внутрішнього аудиту приймаються заходи для складання протягом року проміжної звітності вищому керівництву. Такі проміжні звіти повинні розкривати питання, які відобразатимуться у річному звіті.

У доповнення до основних положень стандарту підготовлені практичні рекомендації щодо окремих його положень.

Наприклад, керівництвом внутрішнього аудиту повинні чітко визначатись (ідентифікуватись) всі внутрішні користувачі звітів аудитора.

Спосіб подання інформації у звітах (теми звітів, вступна інформація, окремі деталі) має гарантувати, що різні користувачі будуть належним чином поінформовані для розуміння проведеної аудитором роботи і зроблених рекомендацій.

Так, наприклад, керівництво підприємства не очікує отримувати детальні звіти щодо кожного заходу аудиту, але бажало б отримувати короткі

резюме за результатами їхнього проведення. Рішення щодо цього впливає з розміру підприємства, кількості проведених заходів. Але керівництво, без сумніву, має отримувати проміжні (підготовлені протягом року) та річні звіти аудиторів.

Очікування Аудиторського комітету обмежуються короткими резюме, складеними за проміжними звітами та річним звітом внутрішнього аудиту.

Вище керівництво має отримати інформацію у вигляді резюме основних висновків і рекомендацій за результатами аудиторського контролю в усіх сферах відповідальності.

Безпосередній керівник установи, де виконувався внутрішній аудит, повинен отримати повний матеріал аудиторської перевірки, поданий у звітах.

Зовнішньому аудиту слід надавати підсумкову інформацію щодо результатів перевірки, пов'язану насамперед з фінансовими питаннями, згідно викладених у стандартах правил обміну інформацією між зовнішніми та внутрішніми аудиторами.

Треті особи можуть отримувати копії аудиторських звітів відповідно до ступеня повноважень і відносин з державною установою, на якій проводиться внутрішній аудит.

Зовнішні користувачі отримують інформацію про результати внутрішнього аудиту згідно нормативного регламентування інформаційного обміну. Якщо таким зовнішнім користувачем є регулятор тієї чи іншої сфери діяльності державної установи, то вони отримують звіти, передбачені законодавчими актами.

Передача інформації за результатами внутрішнього аудиту повинна відбуватися згідно принципу конфіденційності. Державна установа повинна мати чітку угоду між відомчою внутрішньою контрольною службою і внутрішнім аудитом щодо умов та змісту аудиторської інформації, яка може повідомлятися.

Корисною є розробка відповідних нормативів щодо конфіденційності інформації, затверджена на державному підприємстві і узгоджена вищою організацією та відомчою службою внутрішнього контролю. Цими нормами слід керуватися під час інформування про результати внутрішнього аудиту. Відповідальність за дотримання конфіденційності покладається на вище керівництво державної установи.

Даний документ повинен передбачити ступені конфіденційності інформації з внутрішнього

аудиту перед представником власника (держави) під час надання йому повного аудиторського звіту. З цією метою доцільно використовувати відповідні позначки до звітних документів, наприклад «Обмеженість доступу – аудит». Для вітчизняної практики характерними є позначки «Для службового користування», «Таємно».

Запровадження обмеженого доступу до аудиторських звітів має бути обов'язковим, коли є певні підозри щодо можливого несанкціонованого оприлюднення конфіденційної інформації.

Висновки. Міжнародна стандартизація підсумкових аудиторських документів зовнішнього і внутрішнього аудиту державного сектору, за-

кладена в основу розробки вітчизняного стандарту державного фінансового контролю щодо підсумкового документу за результатами контрольного заходу, стане підґрунтям прозорості та об'єктивності виконання органами контролю своїх повноважень. Такі дані, в свою чергу, забезпечать якісну інформацію фінансової звітності установ державного сектору, що сприятиме досягненню мети дієвості і ефективності контролю, оскільки джерелом даних стануть найбільш інформаційно міські, в той же час зручні для використання формати звітності, які відображають державні фінансові потоки.

Список використаних джерел

1. Справочник контролера-ревизора : сборник нормативных документов по контрольно-ревизионной работе финансовых органов / под ред. С. М. Устинюка. — М. : Финансы и статистика, 1981. — С. 35.
2. ISSAI 1700 – Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements [Electronic resource]. — Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-1700-forming-an-opinion-and-reporting-on-financial-statements.html>.
3. Рудніцька Р. Міжнародні та вітчизняні стандарти аудиту в державному управлінні – спільні та відмінні риси / Р. Рудніцька // Демократичне врядування : науковий вісник. — 2012. — Вип. 10. — С. 10.
4. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук. К. : НВП «АВТ», 2004. — С. 134.
5. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів від 12.08.1999 р. [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
6. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції за 2013 рік. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101851>.
7. Канева Т. Облік надходжень бюджетних установ в умовах модернізації обліку державного сектору економіки / Т. Канева, С. Шевченко // Казна України. — 2012. — № 4. — С. 9–11.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 р.р.» № 34 від 16.01.2007 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
9. Свірко С. В. Фаріон А. І. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. — 2013. — № 4. — С. 19–27.
10. Наказ Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12. 2009 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
11. Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12. 2010 р. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.