

ПОРТУГАЛЬСЬКИЙ ДОСВІД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

автор | **Святослав Бровченко**
начальник відділу планування та аналізу
контрольно-ревізійної роботи Департаменту
організаційної роботи
Держфінінспекції України

НАПРИКІНЦІ МИНУЛОГО РОКУ ФАХІВЦІ ДЕРЖФІНІНСПЕКЦІЇ
ТА МІНФІНУ ЗДІЙСНИЛИ НАВЧАЛЬНУ ПОЇЗДКУ ДО ЛІСАБОНА,
СТОЛИЦІ ПОРТУГАЛЬСЬКОЇ РЕСПУБЛІКИ

Навчання відбулися в рамках Проекту модернізації державних фінансів на базі Генеральної фінансової інспекції Португальської Республіки (Inspeção-Geral de Finanças, або IGF). Під час навчання було розглянуто португальську систему внутрішнього контролю; стандарти та етапи аудиту; практичний досвід аудиту окремих галузей економіки; інформаційне забезпечення аудитів.

МІСЦЕ IGF В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Історія державного фінансового контролю в Португалії налічує понад 7 десятиліть. Так, IGF була створена 1930 року у складі 29 осіб. Кризовим для IGF став 1963 рік – катастрофічно бракувало кадрів належного рівня підготовки. З цієї кризи IGF вийшла лише 1973 року після запровадження для державних контролерів обов'язкової університетської освіти, а також їх поділу за напрямками контролю за бюджетами та державними підприємствами. Протягом 1975–1998 років IGF пережила низку функціональних змін. Нарешті 1998 року

було видано закон № 249/98, який заклав наріжні камені державного фінансового контролю – діяльність IGF була інституалізована, встановлено чіткі межі її повноважень та прозорі правила роботи, оптимізовано структуру, створено механізми гнучкого розподілу ресурсів.

IGF перетворилася на ефективного контролера, до складу якого приєдналися окремі контролюючі, технічні та експертні служби. Нині IGF є департаментом Мінфінута та головним аудиторським органом системи внутрішнього контролю, що опікується бюджетною, економічною, фінансовою і майновою сферами Португалії та бюджетними коштами Євросоюзу. Діяльність IGF поширюється також на приватні об'єкти в разі їх фінансових та податкових відносин із державою.

Планування роботи IGF здійснюється шляхом складання стратегічного середньострокового (на три роки), річного та квартальних планів. Близько 70 % ресурсів витрачається на контрольну діяльність, решта 30 % – на інформаційне супроводження роботи Уряду.

ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

Система внутрішнього контролю Португалії має три рівні: стратегічний – Рахункова палата (парламентський контроль) та IGF (урядовий контроль); другий (секторальний) – підрозділи внутрішнього аудиту міністерств; перший (операційний) – підрозділи внутрішнього аудиту державних суб'єктів господарювання. Мінфін також має право попереднього контролю через своїх службовців, які є при кожному міністерстві. Координацію в системі ДВФК та прийняття стратегічних рішень здійснює очолюваний головою IGF Координаційний комітет, який складається



з керівників підрозділів внутрішнього аудиту міністерств.

Наразі IGF з-поміж інших контролюючих органів ЄС є найбільш спорідненим з Держфінінспекцією – це ледь не єдиний орган державного контролю в єврозоні, який здійснює інспектування та координує роботу підрозділів внутрішнього аудиту міністерств (готує стандарти, проводить навчання тощо).

У Португалії є такі види фінансового контролю:

- Аудит (дослідження діяльності об'єкта щодо правильності операцій, їх відповідності цілям, бюджету, правилам і стандартам). Можна виділити такі його види: фінансовий аудит (перевірка рахунків, фінансового стану, законності та правильності операцій); аудит систем (вивчення системи контролю об'єкта, виявлення його сильних та слабких сторін); аудит державних проєктів та програм; аудит виконання (дослідження ефективності та результативності).
- Інспектування (проводиться для запобігання та виправлення помилок, розслідування порушень, спрямоване на гарантування ефективності державних видатків, безпеки активів, дотримання норм обліку).

Відмінність цих заходів полягає в тому, що аудит обстежує процес загалом щодо дотримання процедур і повноти виконання задач. Натомість інспектування досліджує лише звітні (статистичні) дані.

- Інформаційні процедури (запити інформації, перехресні звірки).

ПОЛЕ ДІЯЛЬНОСТІ IGF

Державна система Португалії складається з двох секторів – державного управління та підприємств державної сфери.

У секторі державного управління є:

- державна адміністрація у складі адміністрації управління країною (Президент, Парламент, Уряд), 11 міністерств та 472 бюджетні установи, які мають 618 бюджетів, 16 державних інституцій соціального захисту;
- локальний (автономні регіони Мадейра та Азорські острови) та муніципальний (308 муніципалітетів і 4259 округів) рівні мають 4569 бюджетів, які формуються як за рахунок місцевих податків і зборів, так і дотацій

з державного бюджету. Місцевим органам також дозволено проводити емісії власних цінних паперів.

У секторі підприємств державної сфери є 136 державних та 287 комунальних підприємств.

Обсяг державного бюджету сягає близько 80 млрд євро (при населенні 10 млн осіб), з якого контролем охоплюється майже 10 % коштів. Обсяг виявлених порушень становить в середньому 1 % бюджету, з яких відшкодовується до 20 %. В Україні ця тенденція більш позитивна як щодо сум порушень, так і відсотка відшкодувань.

Органи влади та бюджетні установи – це «бюджетна мапа», що має результативні показники (аналог паспорта бюджетної програми), яка щорічно розміщується в мережі Інтернет. Плани, звіти та результати діяльності бюджетних установ щомісячно публікуються на їхніх офіційних веб-сайтах.

Головна мета системи обліку та звітності в Португалії – забезпечити корисність бухгалтерських звітів для їх користувачів, зробити ці документи надійними і зіставними. Облікова політика спрямована насамперед на задоволення вимог Уряду. Обов'язковою складовою річної звітності є пояснювальна записка, яка містить відомості, що не були відображені в балансі та звіті, але важливі для оцінки фінансового стану об'єкта.

Основною особливістю бухобліку Португалії є те, що він підпорядкований цілям оподаткування – саме податкові органи формують методологію обліку. Іншою особливістю є те, що в фінансовій звітності поточного року відображаються прибутки та збитки попередніх років, які не були вчасно враховані та не включені до відповідних річних звітів.

Крім того, вагоме значення приділяється обчисленню матеріальності фінансових показників. Матеріальність – прийняте в західних стандартах бухобліку поняття, яке вказує на максимально допустимий розмір помилкової суми, що може бути відображена в звітності та розглядатися як несуттєва (яка не вводить в оману користувачів звітності).

ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ З КАДРАМИ

Наразі штат IGF складається із 212 осіб (Генеральний інспектор, його 5 заступників, 11 директорів департаментів, 29 керівників аудиторських

груп, 126 аудиторів, 40 інших осіб. 58 % працівників IGF мають кваліфікацію економіста, 27 % – юриста, 10 % – фахівці інформаційних технологій, 5 % – інженери, соціологи тощо.

Понад 35 % фахівців контролюють державний сектор, 23 % – державні підприємства, 21 % – державні цільові фонди, 17 % – податкову політику, по 12 % забезпечують контроль у сфері інформаційних технологій та ефективності роботи IGF, 4 % – управлінський штат.

Аудитори повинні бути зареєстровані в Міністерстві юстиції та вважатися членами Об'єднання професійних аудиторів, визнаного державою (щоб стати членом об'єднання треба мати вищу освіту з економіки чи юриспруденції, трирічний стаж роботи та скласти спеціальні іспити).

Слід зазначити, що, крім законодавчої та нормативної бази, обов'язковим для використання аудитором є затверджений державою глосарій фінансових та економічних термінів, складений відповідно до міжнародних стандартів. Використання інших термінів та формулювань, ніж визначено глосарієм, в аудиторських звітах не допускається. Завдяки цьому вдається уникнути неточностей на понятійному рівні та спростити кваліфікацію виявлених фактів.

Для забезпечення системного підходу контрольну діяльність структуровано у вигляді проєктів, які формуються під час планування аудиту та є аналогом робочого плану проведення контрольного заходу, у якому завдання, поставлене перед аудитором, розбивається на підцилі (конкретні завдання).

Для реалізації проєкту формується команда, яка ділиться на компетентні групи (в розрізі окремих галузей), які контролюють окремі напрями дослідження. Крім того, кожен член команди відповідає за окрему підциль. Члени команди обираються з міркувань професійної компетентності (досвіду) в окремих напрямках контролю та галузях економіки.

Для формування команди використовується «карта компетентності», яка ведеться кадровим підрозділом IGF у розрізі кожного працівника та містить матрицю його знань, умінь та досвіду за різними напрямками роботи, що дає змогу щорічно розраховувати кількість людських ресурсів для виконання запланованого обсягу робіт. Викладене є актуальним, оскільки 90 % бюджету

IGF (36,8 млн євро) спрямовується на виплату заробітної плати.

Після формування проєкту розраховується собівартість аудиту, виходячи з даних «карт компетентності» членів команди, тривалості аудиту та схеми оплати праці.

ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Під час організації, проведення аудиту та реалізації його результатів відбуваються такі етапи:

1. Повідомлення про початок аудиту. Зазвичай повідомлення надсилається електронною поштою та містить дані про дату початку аудиту, його цілі та обсяги втручання, склад команди, а також перелік необхідних аудиторам документів. Процедура не застосовується, якщо:

- необхідно лише зібрати довідкові дані або провести перехресну звірку;
- аудит здійснюється за скаргою або кримінальною справою;
- попереднє інформування може становити загрозу меті аудиту;
- аудит має терміновий порядок.

2. Планування аудиту. Передбачає формування проєкту, попередню оцінку системи та стрижневих елементів управління, визначення сильних та слабких сторін, добір областей дослідження, формування гіпотез. Досліджувана інформація заноситься до інформаційної системи.

3. «Робота в полі» (на об'єкті) є основним етапом аудиту та обов'язковою процедурою. Вона має на меті аналіз діяльності об'єкта та формування висновків. Цей етап передбачає інтерв'ювання відповідальних осіб, які як прямо (керівництво, фінансові працівники), так і опосередковано (юристи, спеціалісти інших підрозділів) стосуються фінансових процесів.

За результатами інтерв'ювання складається матриця потенційних ризиків об'єкта, у якій також зазначається їх вплив на результати діяльності (високий, низький або невизначений), галузь права, яка регулює це питання, його класифікація, попередня оцінка тощо. Дослідженню підлягають лише показники з високим та невизначеним (як потенційно небезпечні) ступенем ризику.

Окремо вираховується матеріальність числових показників як еталонна величина їх можливого відхилення від меж, визначених законодавством. Для процедурних показників, які не можуть бути обчислені, рівень матеріальності зазначається

як середній, що характеризує їх як потенційно небезпечні.

Після визначення ризикових сфер діяльності збираються докази гіпотез шляхом документальної перевірки, вивчення системи контролю, дослідження операцій, процесів та інформаційних систем, обчислюються збитки та втрати, формуються висновки за кожним напрямом, який буде відображений в звіті.

4. Складання проекту аудиторського звіту (документа, що містить докази та висновки). Проект звіту зазвичай надсилається електронною поштою об'єкту та його органу управління; на його розгляд встановлюється термін від 10 до 20 робочих днів. Якщо аудитом встановлюється незаконне або неефективне використання державних ресурсів, IGF звертається до органу прокуратури, який за рішенням суду тимчасово блокує рахунки об'єкта.

5. Складання підсумкового звіту та його захист. Об'єкту надаються рекомендації щодо усунення виявлених недоліків, а Уряду – пропозиції щодо змін у законодавстві. Виявлені фінансові порушення фіксуються у звіті виключно за погодженням Міністра фінансів. На цьому етапі інформуються Рахункова палата, податкові органи, органи соціального захисту населення (для застосування санкцій) та прокуратура (для відкриття кримінального провадження).

6. Додаткові заходи, які передбачають контроль за виконанням рекомендацій та аналіз змін у фінансовому стані об'єкта, здійснюються через 60 днів після отримання об'єктом підсумкового звіту. В разі ігнорування рекомендацій IGF звертається до Мінфіну з поданням щодо припинення фінансування об'єкта з державного бюджету.

Результати аудитів публікуються у звітах IGF (в розрізі кожного міністерства) та в щорічній доповіді Міністра фінансів на засіданні Координаційного комітету. Крім того, витяги з наведених документів входять до річного бюджетного звіту.

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ IGF

У роботі IGF активно застосовує потужну інформаційну систему SIGA, яка використовується як при проведенні аудитів та звітуванні про їх результати, так і під час моніторингу врахування рекомендацій, наданих об'єктам контролю, координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, оцінці роботи кожного

працівника IGF тощо. Ця база дає змогу накопичувати інформацію про кожний підконтрольний об'єкт та кожний аудит, який завершений або ще проводиться, зокрема за окремими його етапами.

Програмне забезпечення побудовано на веб-технологіях та допомагає здійснювати:

- планування діяльності;
- моніторинг аудитів, зокрема в реальному часі;
- облік виявлених та усунутих порушень, накладених санкцій;
- накопичення інших звітних даних, інформації щодо надання рекомендацій та їх врахування;
- класифікацію порушень та недоліків внутрішнього контролю;
- он-лайн зв'язок з іншими органами влади.

ВОДНОЧАС SIGA МАЄ НИЗКУ СУТТЄВИХ НЕДОЛІКІВ

Так, система працює у веб-інтерфейсі та вільному доступі для будь-якого авторизованого суб'єкта. Доступ до різних розділів сайту обмежений лише мережевим паролем, що не забезпечує достатнього рівня захисту інформації – користувач із достатніми правами допуску може змінити будь-які дані, а відстежити такі дії дуже складно. Для держави фактично неможливо забезпечити контроль за правильністю наповнення бази та достовірністю даних. Тому одним із основних питань аудиту визначено контроль інформаційних систем, який вимагає високої технічної кваліфікації та займає багато часу.

Натомість в Україні електронна система державних фінансів одночасно функціонує в кількох органах влади (Мінфіні, Казначействі тощо), а тому дублює внесену інформацію між серверами за принципом надлишковості. Це унеможливило внесення до неї перекручених даних одним з учасників бюджетного процесу, оскільки невідповідність введених даних одразу виявляється на серверах інших органів.

Крім того, до недоліків SIGA можна зарахувати те, що інформація в ній акумулюється окремо щодо кожного об'єкта, тому аудитор не може отримати узагальненого та формалізованого масиву даних за певними критеріями вибору. Частково це пояснюється пріоритетами IGF на виконання доручень Уряду щодо контролю за визначеними ним об'єктами, що нівелює роль автоматизованого аналізу мережі підконтрольних об'єктів.