

В. І. Невідомий

ЗОВНІШНІЙ АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ*

Досліджено практику фінансового аудиту публічних фінансів міжнародних організацій на прикладі аудиту Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ), яка напрацьована Рахунковою палатою України протягом 2009—2013 рр., коли її було призначено зовнішнім аудитором цієї організації. Утім, попри наявність такого міжнародного досвіду, в національній практиці цей інструмент (аудит фінансової й бюджетної звітності) ні самою Рахунковою палатою, ні урядом України не використовується. Актуальність окресленої проблематики обумовлена необхідністю побудови найближчим часом надійних систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі відповідно до міжнародно визнаних стандартів та найкращої практики ЄС. У статті оприлюднено набутий досвід, котрий може стати в пригоді колегам, а також допомогти Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України, розпорядникам бюджетних коштів та іншим зацікавленим сторонам з'ясувати його переваги та користь для публічного/державного сектору.

Ключові слова: фінансовий аудит, аудит фінансової звітності, публічні фінанси, зовнішній аудит, Організація з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ), Рахункова палата.

Табл. 1. Літ. 13.

В. И. Неведомый

ВНЕШНИЙ АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ МЕЖДУНАРОДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Исследована практика фінансового аудита публічних фінансов міжнародних організацій на прикладі аудиту Організації по безпеці та співробітництву в Європі (ОБСЄ), котра напрацьована Счетной палатой України на протязі 2009—2013 гг., когда она была назначена внешним аудитором этой организации. Однако, несмотря на наличие такого международного опыта, в национальной практике этот инструмент (аудит финансовой и бюджетной отчетности) ни самой Счетной палатой, ни правительством Украины не используется. Актуальность очерченной проблематики обусловлена необходимостью построения в ближайшее время надежных систем внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственном секторе в соответствии с международно признанными стандартами и лучшей практикой ЕС. В статье опубликован приобретенный опыт, который может пригодиться коллегам, а также помочь Кабинету Министров Украины, Министерству финансов Украины и Государственной казначейской службе Украины, распорядителям бюджетных средств и другим заинтересованным сторонам, оценить его преимущества и пользу для публичного/государственного сектора.

Ключевые слова: финансовый аудит, аудит финансовой отчетности, публичные финансы, внешний аудит, Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе (ОБСЄ), Счетная палата.

* Статтю написано за матеріалами роботи аудиторської групи Рахункової палати України в ОБСЄ протягом 2009—2013 рр.

Vasyl Nevidomyi

EXTERNAL AUDIT OF INTERNATIONAL ORGANIZATIONS FINANCIAL STATEMENTS

It is investigated the practice of financial audit of international organizations public finances by an example of audit of Organization for Security and Cooperation in Europe (OSCE), which is worked out by the Accounting Chamber of Ukraine in 2009—2013, when it was appointed as external auditor of the organization. But despite the presence of such international experience this tool (financial and budget statements audit) is not used in national practice not by the Accounting Chamber, nor by the Government of Ukraine. Actuality of these issues is raised due to the need to build in the near future reliable systems of internal control and internal audit in public sector in accordance with internationally accepted standards and EU best practices. The paper presents acquired experience that may be useful for colleagues and other representatives of the Cabinet of Ministers of Ukraine, the Ministry of Finance of Ukraine, the State Treasury Service of Ukraine, budget spending units and other interested audience to explore advantages of financial statements audit for public/government sector.

Keywords: financial audit, financial and budget statements audit, OSCE, Accounting Chamber.

JEL classification: H80, H83, H42, H48.

В умовах реформування системи державного фінансового управління та контролю в Україні на порядку денному — питання аудиту фінансової й бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів. Розпорядженням Кабінету Міністрів України “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами” від 01.08.2013 № 774-р [1], серед іншого, передбачено розроблення стандартів проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту на основі Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) [2].

На сьогоднішній день, аудит фінансової й бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів (іншими словами фінансовий аудит публічних фінансів) не проводиться. Разом із тим такий досвід уже набуто Рахунковою палатою під час проведення у 2009—2013 рр. аудиту Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ), котра утримується за рахунок публічних грошових внесків її членів. Робота групи аудиторів Рахункової палати дістала високу оцінку всіх 57 країн-учасниць, Генерального секретаря та авторитетних членів Аудиторського комітету ОБСЄ, окремі з яких є авторами чи співавторами стандартів ISSAI. Парадоксально, але за наявності набутого цінного міжнародного досвіду та незалежного зовнішнього визнання аудиторського професіоналізму фахівців Рахункової палати України в національній практиці цей інструмент (аудит фінансової й бюджетної звітності) ні самою Рахунковою палатою, ні урядом не використовується.

Проблема вдосконалення системи зовнішнього аудиту, в т. ч. фінансового аудиту, в контексті реформування статусу та повноважень Рахункової палати України достатньо розроблена науковцями й практиками, зокрема М. Т. Білухою, І. К. Дрозд, В. Г. Мельничуком, Л. А. Савченко, С. В. Степашиним, І. Б. Стефанюком, І. Ю. Чумаковою [3—9], та багатьма іншими. Однак із позиції емпіричного дослідження такий неординарний приклад застосування

фінансового аудиту щодо публічних фінансів ще не виступав у ролі спеціального предмета суспільного дискурсу, його результати не узагальнювалися з метою впровадження в практичну діяльність.

Разом із тим неухильно зростає інтерес до цієї теми з боку іноземних кредиторів, науковців і практиків Міністерства фінансів України, незалежних аудиторів та фахівців самої Рахункової палати, адже окреслений напрямок є найближчим завданням органу незалежного державного аудиту публічних фінансів.

Так, серед усіх вимог фінансових донорів України можна виокремити низку тих, що вказують на невідкладність упровадження в коротко- й середньостроковій перспективі саме фінансового аудиту. Такими нормами передусім є створення дієвої (і зрозумілої) системи фінансової відповідальності, посилення ролі Рахункової палати, підвищення ефективності фінансового управління. Однією з умов отримання бюджетної підтримки в сумі 355 млн євро від ЄС є звіт України щодо прогресу у сфері управління державними фінансами та розширення повноважень Рахункової палати. Проекти Світового банку передбачають законодавче впровадження її повноважень щодо контролю дохідної частини державного бюджету, а вимоги ЄС/МВФ — удосконалення фінансового управління й внутрішнього фінансового контролю [10].

Активну участь у розробленні методологічних і практичних засад організації внутрішнього контролю в бюджетній сфері беруть фахівці Академії фінансового управління. Так, лише протягом минулого року ними було проведено цілий ряд науково-практичних семінарів для керівників і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, присвячених проблематиці побудови надійних систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного сектору відповідно до міжнародно визнаних стандартів і найкращої практики ЄС [11].

Серед науковців також обговорюється доцільність підготовки національних стандартів державного аудиту у зв'язку з прийняттям INTOSAI у 2013 р. оновлених Фундаментальних принципів державного аудиту (третього рівня стандартів ISSAI). Зокрема, на думку Ю. Б. Слободяник, національні стандарти повинні включати базові вимоги до організації й проведення державного фінансового аудиту, державного аудиту ефективності та державного аудиту відповідності [12].

Оскільки розробленням таких стандартів повинні займатися фахівці, які не лише ознайомлені з їх вимогами, а й мають практичний досвід їх застосування, уявляється важливим використання досвіду, напрацьованого Рахунковою палатою України протягом 2009—2013 рр., коли її було призначено зовнішнім аудитором ОБСЄ. Автору цієї статті довелося очолювати аудиторську групу вродовж усього періоду її роботи в ОБСЄ.

Варто зазначити, що Рахункова палата була не єдиним кандидатом на посаду зовнішнього аудитора ОБСЄ, котру перед цим обіймав Норвезький аудиторський офіс. Участь у конкурсі брали також вищі аудиторські інституції

Швейцарії та Фінляндії. Проте країни-учасниці на засіданні Постійної ради ОБСЄ віддали перевагу саме Рахунковій палаті України, щоправда, спочатку лише на один рік, хоча згідно з Фінансовими правилами ОБСЄ цей термін може становити від одного до трьох років.

З огляду на високий професійний рівень колег із інших країн, українська державна аудиторська інституція отримала шанс показати свої фахові знання та здобула визнання на міжнародному рівні — її робота двічі пролонгувалася рішеннями Постійної ради ОБСЄ: спочатку на два, а потім ще на один рік, до 2013-го. Проте вчити теорію довелося безпосередньо на практиці. Саме тому метою цієї статті є оприлюднення набутого досвіду, котрий може стати в пригоді колегам, а також допомогти іншим зацікавленим сторонам, зокрема Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України, розпорядникам бюджетних коштів, усвідомити його переваги та користь для державного сектору.

Приймаючи справи від Норвезького аудиторського офісу аудиторська група, склад котрої був затверджений рішенням Колегії Рахункової палати на конкурсній основі, врахувавши можливий вплив конфлікту інтересів відібраних кандидатів, ознайомила з методологією та аудиторськими підходами свого попередника, результатами аналізу ризиків, запропонованими норвезькою стороною. З вдячністю було прийнято окремі візити норвежців із метою допомогти українським колегам отримати повніше уявлення про фінансову систему ОБСЄ та систему внутрішнього контролю. Було обговорено всі надані ними рекомендації стосовно поліпшення фінансового менеджменту та подання фінансової звітності в ОБСЄ. Паралельно аудиторська група протягом двох тижнів вивчала в штаб-квартирі у Відні засади цієї організації, її структуру, регуляторну систему та правила, встановила ділові контакти з відповідальними посадовими особами. Також було детально розглянуто принципи діяльності Офісу внутрішнього нагляду ОБСЄ, звіти й аналітичні огляди ризиків внутрішнього контрольного середовища, щоб визначити ризик упевненості аудитора, тобто те, наскільки незалежний аудитор може покладатися на систему внутрішнього контролю та за якими саме напрямками.

Після цього була сформована Стратегія зовнішнього аудиту ОБСЄ, де визначено підстави для аудиту, його цілі та масштаб, аудиторські критерії й методологію, ризики та оцінки суттєвості, об'єкти аудиту; описано порядок взаємодії з внутрішнім аудитором; окреслено межі відповідальності менеджменту й зовнішнього аудитора, вимоги до звіту останнього. Крім того, розроблено та затверджено меморандум-план зовнішнього аудитора, складено перелік ризиків та проведено їх оцінку, підраховано трудовитрати й вартість роботи в межах річного кошторису в сумі 100 тис. євро. На підставі меморандуму складено план-графік аудиту з урахуванням виїздів у польові місії та інституції ОБСЄ, що їх налічується 23 одиниці.

Відповідно до Фінансових правил ОБСЄ, консолідована фінансова звітність підлягає щорічному зовнішньому (незалежному) аудиту, який має бути проведений згідно з вимогами ISSAI з метою надання незалежного аудиторського висновку країнам — учасникам ОБСЄ щодо впевненості в достовірності фінансової звітності цієї організації та результативності фінансових процедур, систем обліку, внутрішнього контролю й загалом оцінки адміністрування та управління в ОБСЄ.

Масштаб аудиту консолідованої фінансової звітності ОБСЄ обрано такий, щоб він допомагав з'ясувати низку питань:

- чи узгоджується фінансова звітність з рахунками організації та чи надає правдиве й справедливе уявлення про фінансовий стан і операції ОБСЄ;
- чи проведено фінансові транзакції, відображені на рахунках, згідно з установленими фінансовими правилами;
- чи застосовано бухгалтерський облік на сумісній базі одного періоду з іншим;
- чи підтверджено депозитаріями або перевірено безпечність депозитів і коштів, котрі перебувають у розпорядженні ОБСЄ.

Члени аудиторської команди використовували спеціальну аудиторську методологію у вигляді матриці, розробленої для кожного об'єкта аудиту. Матриця включала ключові розділи фінансового управління (у т. ч. бухгалтерський облік і розкриття фінансових даних про доходи й видатки, готівку, її еквіваленти та інвестиції, дебіторську й кредиторську заборгованість, зобов'язання за виплатами персоналу, оборотний і резервний фонди, оренду, інші нараховані видатки; оцінку системи внутрішнього контролю; управління матеріальними активами; управління проектами), а також висновок про ступінь імплементації раніше наданих рекомендацій та їх вплив на якість фінансового менеджменту й достовірність даних фінансової звітності.

У межах вказаних розділів було згруповано чотири групи питань у вигляді таблиці, котрі аудиторам належало дослідити й заповнити:

- 1) запитання для проведення дослідження (що ми бажаємо дізнатися?);
- 2) критерії аудиторської оцінки (які стандарти ми беремо для оцінки?);
- 3) необхідні докази (які докази потрібно отримати для відповіді на поставлені запитання?);
- 4) аудитор, відповідальний за документування й підготовку робочих документів.

Включенню в аудиторський звіт підлягали всі випадки, що впливали на повноту й достовірність бухгалтерського обліку, а саме:

- будь-які суми, котрі мали бути отримані, але не надійшли на рахунки;
- всі суми, під які існували зобов'язання та котрі не обліковані або не відображені у фінансовій звітності;
- неправильні суми видатків;
- неправильні суми, зараховані на рахунки.

Крім того, в аудиторському звіті повинні бути відображені:

- випадки шахрайства з обліковими чи звітними даними;
- суми втрат або неправомірних витрат коштів чи активів;
- суми витрат, що можуть призвести до подальших масштабних витрат організації;
- недоліки в управлінні системою контролю щодо витрат або активів;
- недостовірність бухгалтерського обліку активів за ринковою вартістю.

Особливу увагу було приділено суттєвості помилок і недоліків у діяльності організації, котрі могли впливати на достовірність показників фінансової звітності, а також прийняття рішень її користувачами. Узагальнені критерії оцінки суттєвості помилок під час аудиту фінансової звітності ОБСЄ наведені в таблиці.

Таблиця. Критерії оцінки (пороги) суттєвості помилок фінансової звітності ОБСЄ

| Стаття фінансової звітності та внутрішній контроль | Ступінь ризику | Суттєвість, % (5 — висока; 3 — середня; 1 — низька) | Обставини, що враховуються |
|--|----------------|---|--|
| Регулярні внески | Низький | 5 | Чітка й прозора нормативна база |
| Внески в натурі | Середній | 3 | Комплексне й чутливе питання |
| Бюджетні витрати | Високий | 1 | Людський фактор, недоліки в нормативній базі |
| Кадровий персонал | Середній | 3 | Комплексне середовище |
| Позабюджетні витрати | Низький | 4 | Додатковий контроль із боку донорів |
| Управління грошовими коштами | Низький | 5 | Чітка й прозора нормативна база |
| Система внутрішнього контролю | Низький | 4 | Наявність системи подвійного погодження |
| Загальний поріг суттєвості | Низький | 4 | Спадкоємність зовнішнього аудиту |

Джерело: складено автором.

Слід зазначити, що фінансова звітність ОБСЄ за 2009—2013 рр. формувалася дещо інакше, ніж у попередні періоди. Так, звітність за 2009—2012 рр. складалася й подавалася на підставі Стандартів бухгалтерського обліку ООН (United Nations System of Accounting Standards — UNSAS), які ґрунтуються на касовому методі. У травні 2012 р., згідно з рішенням Постійної ради ОБСЄ, було розпочато поступовий перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (International Public Sector Accounting Standards — IPSAS), що базуються на методі нарахування доходів та витрат, і до кінця 2012 р. імплементація IPSAS проводилася одночасно з поданням фінансової звітності за стандартами UNSAS. Загалом протягом 2012—2013 рр. у систему бухгалтерського обліку ОБСЄ було імplementовано 16 із 32 IPSAS, відповідно до котрих і було складено фінансову звітність та розкрито необхідну інформацію в Примітках до консолідованої фінансової звітності ОБСЄ за 2013 р.

Зазначені зміни вплинули на зміст фінансової звітності ОБСЄ, котра надалі підлягала зовнішньому аудиту. Так, до складу проаудованої фахівцями Рахункової палати звітності входив стандартний комплект звітних форм, низку яких було підготовлено додатково за методом нарахувань, а саме: звіт про фінансовий стан, де характеризуються консолідовані активи, зобов'язання та чисті активи ОБСЄ; звіт про фінансові результати, котрий містить інформацію про консолідовані доходи й консолідовані витрати ОБСЄ; звіт про зміни в чистих активах, де відображається залишкова вартість активів ОБСЄ, за вирахуванням зобов'язань організації; звіт про рух грошових коштів, що показує суми використаних грошових коштів; звіт про порівняння касових і фактичних видатків; звіт про фінансові результати.

З огляду на це, з 2012 р. (початок імплементації IPSAS) зовнішній аудит фінансової звітності ОБСЄ мав проводитись із урахуванням особливості трансформації облікових систем (перехід від UNSAS до IPSAS), що іноді супроводжувалося неадекватним застосуванням окремих планів рахунків бухгалтерського обліку, дублюванням вимог різних стандартів щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, відсутністю методологічних інструментів складання нової звітності загалом у організації.

У 2009—2013 рр. Рахункова палата надавала ОБСЄ затвердженій її Колегією немодифікований аудиторський висновок щодо фінансової звітності, де зазначено, що фінансова звітність ОБСЄ за звітний період “складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності” [13, с. 686]. Зокрема, в немодифікованій аудиторській думці за 2011 р. наголошено, що подана консолідована річна фінансова звітність ОБСЄ достовірно, в усіх суттєвих аспектах, відображає фінансову позицію та результати господарської діяльності, а також достовірність грошових потоків за період, який закінчився 31 грудня 2011 р., відповідно до облікової політики, зазначеної в примітках до фінансової звітності та застосованої впродовж визначеного фінансового періоду, якщо для цього не встановлено інший період; фінансові операції ОБСЄ перевірені в рамках аудиту, відповідали вимогам Фінансових правил та інструкцій у всіх суттєвих аспектах.

До аудиторського звіту за результатами проведення зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ за період 2013 р. було включено пояснювальний параграф (Emphasis of Matter) такого змісту: “Ми звертаємо увагу на Примітку 1 до фінансової звітності, де розкриваються зміни, пов'язані з поступовим застосуванням Міжнародних стандартів обліку для державного сектору (IPSAS), рішення про що було офіційно затверджене державами-учасницями у 2012 р. При цьому фінансова звітність відповідає Стандартам бухгалтерського обліку ООН (UNSAS). Ці зміни у фінансовій звітності мали значний вплив як на подання фінансової звітності, так і на засади її підготовки, зокрема шляхом переходу від модифікованого касового методу обліку витрат до методу нарахування, котрий застосовано до більшості класів операцій”. Включення цього

параграфу до аудиторського висновку не вплинуло на думку аудитора та не спричинило зміну типу модифікованих думок (умовно-позитивної думки на негативну). Адже консолідована річна фінансова звітність ОБСЄ, що підлягала аудиту, містила істотні, але не всеохоплюючі викривлення, зумовлені використанням облікових систем, які ґрунтуються на різних методах бухгалтерського обліку: касовому методі та стандартах IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), що базуються на методі нарахування.

Основні рекомендації, надані ОБСЄ за результатами зовнішнього аудиту її консолідованої річної фінансової звітності, стосувалися таких питань:

- розкриття у фінансовій звітності відомостей щодо складу внесків, не затверджених за призначенням;
- визначення в бухгалтерському обліку порядку розрахунку лімітів виплати матеріальної допомоги службовцям;
- розкриття порядку списання безнадійної дебіторської заборгованості;
- задоволення вимог безпечного короткострокового інвестування (розміщення тимчасово вільних залишків коштів у банках);
- звітування та аудит позабюджетного фонду забезпечення персоналу;
- коригування виплат на проживання й харчування;
- складання робочого плану рахунків бухгалтерського обліку виходячи з потужностей комп'ютерної програми ORACLE та її вдосконалення відповідно до вимог IPSAS 1 “Подання фінансової звітності” задля прискорення збору даних та забезпечення аналізу рахунків, необхідних для обчислень і правильної кореспонденції рахунків за вимогами IPSAS;
- коригування положень Інструкції по кадрах, для того щоб гарантувати повернення всіх видів заборгованості, особливо тієї, яка виникає у зв'язку зі звільненням працівників, котрі використали свої пільгові поїздки під час служби в ОБСЄ до закінчення повного періоду, що дає право на їх отримання;
- оновлення програмного забезпечення автоматизованої системи управління в частині розвитку автоматизованого звітування з метою уможливлення проведення аналізу нарахованих видатків за стандартами IPSAS, а отже, складання точних автоматизованих звітів замість безлічі таблиць, підготовлених вручну, та полегшення підготовки фінансової звітності й роботи зовнішніх аудиторів.

Секретаріату ОБСЄ рекомендовано щорічно розробляти, в межах загального процесу планування бюджету, деталізований план активів, який повинен містити всю інформацію, необхідну для державних закупівель, використання й списання активів.

Із метою оцінювання системи внутрішнього контролю було підготовлено спеціальний опитувальник, де вказано ключові сфери її вдосконалення з урахуванням раніше визначених ризиків. При цьому увагу було зосереджено на фінансовому управлінні, грошових коштах і банківських операціях, закупівлях та операціях із оплати праці. У кожній сфері було прописано відповідні

контрольні процедури та здійснено тестування вибіркового масиву операцій для підтвердження ефективності їх проведення й достовірності відображення. Під час виконання аудиторських процедур встановлено випадки допущення помилок і неточностей, котрі були виправлені обліковим персоналом ОБСЄ до завершення аудиту, що засвідчило наявність у системі внутрішнього контролю слабких місць, зокрема в проведенні операцій короткострокових фінансових вкладень, управлінні кредиторською заборгованістю, які мають бути посилені в майбутньому фінансовому періоді.

Також було оцінено стан виконання проекту з управління ризиками, котрий здійснювався відділом внутрішнього контролю ОБСЄ з метою впровадження повноважень щодо затвердження первинних документів, контролю доступу до ресурсів та управління матеріальними активами й фінансами. Зокрема, запроваджено нові типи контрольних звітів: звіт про листи-замовлення, створені після виставлення рахунка-фактури, та звіт про рахунки понад 250 євро, що не відповідали листам-замовленням, а також контроль анулювання рахунків-фактур.

Із 2012 р. у ОБСЄ почала подаватися звітність про стан внутрішнього контролю як частина консолідованої фінансової звітності, що наразі є вимогою IPSAS, відповідність якої цим міжнародним стандартам потребує судження аудитора. На думку аудиторів Рахункової палати, у звітності за цей період не було розкрито інформацію про актуальні ризикоорієнтовані зони, ідентифіковані в попередні періоди. У зв'язку з цим Секретаріату ОБСЄ було рекомендовано в наступному році внести відповідні зміни, що стосуються актуальних питань внутрішнього контролю, пов'язаних із попередніми роками. Крім того, у 2013 р. аудитори Рахункової палати розробили та винесли на розгляд Звіт про стан внутрішнього контролю, як частину фінансової звітності, призначену для розкриття інформації про стан управління ризиками й систему внутрішнього контролю в ОБСЄ та інших важливих питань, що виникають протягом року, а також для формулювання висновків про ефективність системи внутрішнього контролю.

За результатами зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ істотних недоліків у організації системи внутрішнього контролю встановлено не було. Деякі напрями вдосконалення цієї системи окреслені в аудиторському звіті, наприклад пов'язані з переходом від UNSAS на IPSAS, ускладненим через недостатність і неефективність середовища та процедур бухгалтерського контролю, що відповідним чином позначилося на достовірності відображення у фінансовій звітності ОБСЄ витрат майбутніх періодів і авансів, безнадійної дебіторської заборгованості та оренди, а також на обліку й контролі корпоративних карток. Відхилення були зумовлені здебільшого політичним характером діяльності організації, що відбивалося на оперативності прийняття рішень та їх виконанні, а отже, й на відображенні в обліку видатків. З огляду на всі ці обставини було надано відповідні рекомендації щодо посилення конкретних внутрішніх контрольних процедур і процесів у ОБСЄ.

Згідно з аудиторськими рекомендаціями відділ внутрішнього контролю ОБСЄ було залучено до процесу реалізації й упровадження IPSAS задля забезпечення необхідних процедур такого контролю з урахуванням змін, пов'язаних із переходом на системи обліку за методом нарахувань та на нові версії відповідних програмних продуктів і автоматизованих систем управління. Крім аудиторських рекомендацій були надані поради щодо конкретних шляхів своєчасного закриття оперативних авансів, списання безнадійної дебіторської заборгованості, вивірки кредиторської заборгованості за корпоративними картками, моніторингу імплементації IPSAS. Рахунковою палатою також підготовлено й видано Генеральному секретарю ОБСЄ щорічні листи про управління, що містили аудиторські знахідки, котрі не впливали на достовірність фінансової звітності, але водночас були спрямовані на підвищення ефективності фінансового менеджменту в організації.

Аудиторська група працювала напружено та фактично без відриву від своєї основної роботи в Рахунковій палаті України. За чотири роки проведення зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ було надано майже 100 аудиторських рекомендацій, у т. ч. 21 в аудиторських звітах і 78 у листах про управління. Результативність виконаних рекомендацій — понад 85 %. Відповідальні посадові особи ОБСЄ надали прийнятні пояснення й коментарі як щодо рекомендацій, котрі перебували на стадії опрацювання, так і стосовно дискусійних тем, що надалі ставали для аудиторів предметом стежень і аудиторських досліджень.

За результатами аудитів польових місій та інституцій ОБСЄ, охоплення яких за чотири роки становить 80 % їх загальної чисельності, фахівці Рахункової палати надали 49 рекомендацій. Повноцінні аудиторські звіти були передані розпорядникам коштів ЄС. Аудиторські знахідки переважно належали до операцій із управління готівкою, коштами на оплату праці персоналу, відрядження, представницьких витрат, непогашених зобов'язань, закупівель, управління активами тощо. Про результати цих знахідок поінформовано Генерального секретаря ОБСЄ.

Витрати аудиторської групи на проведення аудиту за чотири роки дорівнюють 287,5 тис. євро, або 72 % затверджених у кошторисах. Якість роботи аудиторської групи з України постійно перевірялась Аудиторським комітетом ОБСЄ, котрий уповноважений контролювати якість внутрішнього й зовнішнього аудиту в організації. Цей комітет двічі на рік готував і презентував на засіданнях звіти про перебіг зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ (progress reports), акцент у яких робився на стані виконання аудиторських рекомендацій, якості аудиторських звітів, підготовці фінансової звітності та інших деталях проведення аудиту. У зазначених звітах наголошено: “Аудиторський комітет визнає постійну висококваліфіковану роботу Рахункової палати України як зовнішнього аудитора ОБСЄ та, зокрема, глибину й змістовність її знахідок”.

Напрацювання української аудиторської групи задокументовані та доступні для фахівців Рахункової палати. Сподіваємося, що найближчим часом, у зв'язку з подальшим реформуванням у галузі зовнішнього аудиту та імплементацією стандартів ISSAI в контексті обміну досвідом й найкращими практиками ЄС, вони широко застосовуватимуться та будуть втілені в національну практику фінансового аудиту публічних фінансів — на виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС.

Список використаних джерел

1. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.
2. International Standards of Supreme Audit Institution ISSAI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.issai.org/>.
3. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко ; за ред. М. Т. Білухи. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : Укр. акад. оригін. ідей, 2006. — 888 с.
4. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. — К. : Імекс-ЛТД, 2007. — 304 с.
5. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук // Банківська справа. — 2002. — № 2. — С. 26—36.
6. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л. А. Савченко ; Акад. держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2001. — 407 с.
7. Государственный финансовый контроль : учеб. для вузов // С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. — СПб. : Питер, 2004. — 557 с.
8. Стефанюк І. Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2005. — № 10. — С. 142—150.
9. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. — 2013. — № 11. — С. 109—126.
10. Елерс Г. Стратегії реформ у сфері державних фінансів: національні програми та міжнародні вимоги (МВФ, ЄС, Світовий банк) / Г. Елерс [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_53be869545ed3.pdf.
11. Обговорено шляхи реформування фінансової звітності в Україні за сприяння Світового банку та ЄБРР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ndfi.minfin.gov.ua/index.php?page_id=400.
12. Слободяник Ю. Б. Предмет і об'єкти державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечнікова. — 2013. — Т. 18. — Вип. 2/1. — С. 154—158.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : у 2 ч. Ч. 1 / О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна та ін. ; пер. з англ. О. В. Гик, С. Г. Біндер. — К. : Фенікс, 2010. — 841 с.