

УДК 657

О.О. Дорошенко, асп.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи

Наведений порядок оцінки системи внутрішнього контролю, що створена в бюджетній установі, у процесі аудиту фінансово-господарської діяльності.

внутрішній контроль, бюджетна установа, ризик контролю, властивий ризик, аудиторський ризик

Функціонування бюджетних установ в Україні в нових економічних умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів. З цією метою здійснюється постійне вдосконалення форм і методів контрольно-ревізійної роботи, про що свідчить виникнення таких нових видів контролю, як аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудит ефективності виконання бюджетних програм. Порядок здійснення таких видів аудиту є відмінним від порядку проведення традиційних ревізій. Передусім це стосується їх превентивності – здатності запобігати можливим порушенням, а не лише виявляти ті незаконні операції, що є завершеним фактом, як це здійснювалось раніше. Неабиякої важливості в процесі аудиту набуває оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи. Це зумовлено тим, що правильно сформована така система здатна навіть без зовнішніх впливів попереджувати значні обсяги порушень.

Порядок дослідження системи внутрішнього контролю із врахуванням оцінок ризику на кожному наведеному в МСА 400. Подальшого розвитку дане питання набуло в дослідженнях таких вчених, як Бутинець Ф.Ф., Білуха М.Т., Давидов Г.М., Рудницький В.С., Петрик О.А., Дорош Н.І. та ряду інших. Однак ці дослідження спрямовані на приватний сектор економіки. Особливості оцінки системи внутрішнього контролю в державному секторі розглядалися Стефанюком І.Б., Рубан Н.І., Бариніною М., Шевчуком В.О., Мамишевим А.В. Віддаючи належне науковим розробкам даних авторів, вважаємо, що важливі проблеми, що ними піднімаються в контексті даних досліджень, потребують подальшого наукового обґрунтування.

Метою даної статті є вивчення порядку оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи в процесі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.

Традиційно вчені [1,2,3] виділяють три основних етапи оцінки системи внутрішнього контролю:

- загальне ознайомлення із системою внутрішнього контролю;
- первинна оцінка надійності системи внутрішнього контролю;
- підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю.

У загальному вигляді модель оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, на наш погляд, повинна мати такий вигляд (рис.1).

Кожен етап, наведений в моделі містить певні контрольні дії аудитора, які розглянемо детальніше.

Порядок дій аудитора на етапі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю бюджетної установи наведений в таблиці 1.



Рисунок 1 - Модель оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Слід зазначити, що в Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що в процесі аудиту фінансової звітності аудитор приділяє увагу лише тій політиці і процедурам в системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які мають відношення до тверджень, на основі яких сформована фінансова звітність. Особливістю проведення аудиту в державному секторі є те, що перевірка засобів внутрішнього контролю може бути ширшою і детальнішою порівняно з аудитом фінансової звітності в приватному секторі [4].

Таблиця 1 – Порядок дій аудитора на етапі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю бюджетної установи

Елементи оцінки	Порядок дій аудитора
1	2
Оцінка організаційної структури, розподілу посадових обов'язків і відповідальності	Вивчення організаційних документів, що закріплюють розподіл функціональних повноважень відділів, їх керівників, співробітників, посадових інструкцій з метою визначення порядку підпорядкованості та підзвітності працівників, адекватності розподілу обов'язків, компетентності персоналу
Оцінка стилю та основних принципів управління бюджетною установою	Дослідження практики прийняття рішень в установі і визначення стилю управління (демократичний, авторитарний, ліберальний), визначення адекватності стилю управління завданням функціонування установи і очікуванням, що виявляють підлеглі. Визначення рівня делегування повноважень. Оцінка дотримання основних принципів управління (розподіл праці, дисципліна, єдиноначальність,

Продовження таблиці 1

1	2
	підпорядкованість інтересів, єдність дій, винагорода персоналу, централізація, порядок, справедливість тощо)
Оцінка діяльності служби внутрішнього аудиту	Визначення наявності служби внутрішнього аудиту, оцінка системності, частоти, результативності контрольних дій, вчасності інформування керівництва, можливості запобігання порушенням
Оцінка кадрової політики	Дослідження кадрової документації установи з метою вивчення практики прийняття, звільнення працівників, надання матеріального заохочення, матеріальної допомоги, дослідження відповідності їх освіти, кваліфікації, досвіду роботи займаним посадам. Оцінка рівня плинності кадрів.
Оцінка комунікації	Дослідження каналів обміну інформацією між відділами, працівниками, вчасності надходження необхідної інформації від одного структурного підрозділу до іншого
Оцінка ризиків	Дослідження існування в установі системи оцінки ризиків діяльності відповідно до їх класифікації
Оцінка практики організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та оприлюднення звітності	<p>Вивчення особливостей організації відділу бухгалтерії, закріплення функціональних обов'язків бухгалтерів, дослідження наказу про облікову політику з метою визначення її особливостей в установі, аналізу обраної форми обліку.</p> <p>Дослідження правильності застосування плану рахунків. Визначення особливостей складання звітів, перевірки і затвердження проведених звірок, арифметичної точності записів;</p> <p>Оцінка існуючого контролю над прикладними програмами і середовищем комп'ютерних інформаційних систем;</p> <p>Визначення особливостей ведення і перевірки аналітичних рахунків і оборотних відомостей; затвердження документів і здійснення контролю за їх рухом;</p> <p>Вивчення результатів інвентаризацій, проведених установою та частоти їх здійснення.</p> <p>Дослідження системи обмеження прямого фізичного доступу до активів і записів</p>

Як зазначає проф. Петрик О.А., аудитору не обов'язково на стадії планування досконало ознайомлюватись з усіма процедурами контролю підприємства, адже це буде безпосередньо зроблено в ході здійснення аудиторської перевірки. На даному етапі його завдання — визначити ступінь довіри до системи внутрішнього контролю і те, якою мірою він може використовувати результати роботи внутрішнього аудитора під час своєї перевірки [6, С.61].

Оцінка системи внутрішнього контролю дає змогу визначити ризик системи контролю. Як визначено МСА 400, ризик системи контролю – це ризик того, що викривлення сальдо рахунка чи класу операцій, які можуть бути суттєвими окремо чи разом із викривленнями інших сальдо рахунків чи класів операцій, не будуть попереджені, виявлені чи своєчасно виправлені за допомогою систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [4].

Після того, як за результатами загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю аудитор отримує достатні уявлення про особливості її

функціонування, здійснюється попередня оцінка ризику за кожним суттєвим сальдо рахунка чи класу операцій. Так, ми вважаємо, в бюджетній установі необхідно обов'язково здійснити оцінку ризику за такими видами операцій:

- перевірка правильності формування кошторисів бюджетних установ;
- перевірка правильності обліку і використання необоротних активів, запасів установи;
- перевірка правильності ведення касових операцій, дотримання касової дисципліни;
- перевірка операцій на рахунках в банках та казначействі;
- перевірка достовірності та реальності дебіторської та кредиторської заборгованості, правильності відображення її в обліку;
- перевірка правильності нарахування і виплати заробітної плати та обов'язкових відрахувань до фондів соціального страхування;
- перевірка правильності відображення в обліку та використання фінансування установи;
- перевірка правильності формування та використання коштів спеціального фонду установи;
- перевірка законності, доцільності державних закупівель.

У випадку, якщо попередня оцінка ризику на основі загального ознайомлення із системою внутрішнього контролю є нижче високої, аудитору слід здійснити тести контролю для підтвердження такої оцінки.

Тести контролю виконують з метою отримання аудиторських доказів стосовно ефективності:

а) структури систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, тобто того, наскільки добре вони організовані з точки зору попередження чи виявлення і виправлення суттєвих викривлень;

б) застосування засобів внутрішнього контролю протягом досліджуваного періоду [4].

Тести контролю, що наводяться в Міжнародних стандартах аудиту, на наш погляд, є цілком прийнятними для державних аудиторів. Зокрема, до тестів контролю належать такі дії аудитора:

а) перевірка документів, що підтверджують операції і інші події, з метою отримання аудиторських доказів щодо необхідності застосування засобів внутрішнього контролю;

б) проведення опитування і нагляд за застосуванням засобів внутрішнього контролю, які не фіксуються документально, з метою визначення дійсного виконавця кожної функції, а не того, кому її необхідно виконувати;

в) повторне використання засобів внутрішнього контролю з метою отримання впевненості в правильності їх застосування суб'єктом [4].

Цікавим, на наш погляд, є британський досвід дослідження системи внутрішнього контролю. Так, для тестування внутрішнього контролю створюється система тверджень (оцінок), яка включає наступні компоненти:

- а) С (completeness) – є гарантія, що всі трансакції повністю відображено;
- б) О (occurrence) – відображення трансакцій мало місце;
- в) V (valuation) – відображені трансакції піддаються вимірюванню;
- г) R (regularity) - відображені трансакції є законними;
- д) D (disclosing) - відображені трансакції розкриваються у відповідності зі стандартами та іншими вимогами.

При цьому етапами тестування внутрішнього контролю є:

- надання відповідей «так»/«ні» на запитання окремо за кожною категорією: С, О, V, R, D;
- наведення ознак слабкості внутрішніх контролів;
- здійснення попереднього аналізу ризиків;
- заповнення форми тестування контролів з використанням системи тверджень (оцінок);
- заключна оцінка довіри до системи контролю [7, С.65].

За результатами тестування аудитором робиться висновок стосовно того, чи підтверджується попередньо оцінений рівень ризику і чи можна в ході подальшої перевірки спиратись на систему внутрішнього контролю. З огляду на результати такої оцінки здійснюється подальше планування аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, у тому числі і складання програми аудиту.

Методика оцінки рівня аудиторського ризику достатньо, на наш погляд, висвітлена як в Міжнародних стандартах аудиту, так і в дослідженнях провідних вітчизняних вчених у даній галузі [1, 3, 8, 9]. Вважаємо, що модель визначення аудиторського ризику, виходячи із оцінки трьох його складових – властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення, в адаптованому вигляді може бути застосована і до бюджетних установ.

Більшість зарубіжних та вітчизняних дослідників наводять модель аудиторського ризику, запропонованого АІСРА:

$$AP = BP \cdot PK \cdot PH,$$

де AP – прийнятний аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення [1, С.161, 9, С.203].

У МСА 400 вказано, що аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у тих випадках, коли у фінансовій звітності містяться суттєві викривлення [4]. Однак, більш повним, на нашу думку, є визначення даного поняття вченими Гончаруком Я.А. та Рудницьким В.С., які зазначають, що «прийнятний аудиторський ризик (AP) виражає міру готовності аудитора надати позитивний висновок без застережень за умови, що ймовірність існування суттєвих помилок у фінансовій звітності клієнта після проведення аудиту не перевищує величини AP, яка може бути в межах від 0 до 1 (або від 0% до 100%)» [9, С.203].

Більшість українських вчених [9, С.203, 1, С.161] вважають, що прийнятна величина аудиторського ризику становить 1-5%. Базу розрахунку обирає сам аудитор. Для бюджетних установ, на наш погляд, такою базою розрахунку може бути підсумок балансу, обсяг фінансування, загальна сума видатків, згідно кошторису тощо.

Властивий ризик – це ризик того, що реєстри бухгалтерського обліку і, відповідно, фінансова звітність клієнта містять недостовірну інформацію [9, С.203].

У Міжнародних стандартах аудиту запропоновано здійснювати оцінку властивого ризику на двох рівнях: рівні фінансової звітності та рівні сальдо рахунка і класу операцій [4]. При цьому фактори, що впливають на величину властивого ризику, можуть бути як зовнішніми (і залежати від стану економіки, галузі, нормативно-правового регулювання тощо), так і внутрішніми (і зумовлюватись діями керівництва чи іншими факторами всередині установи).

Оцінка ризику контролю проводиться на основі інформації, отриманої аудитором у результаті вивчення і тестування системи внутрішнього контролю установи, про що йшлося раніше.

Окремого розгляду потребує також ризик невиявлення. Цей вид ризику єдиний із попередньо розглянутих, який залежить не від умов і особливостей функціонування бюджетної установи, а від дій аудитора.

Ризик невиявлення полягає в тому, що аудиторські процедури перевірки на суттєвість не дозволяють виявити суттєві викривлення в сальдо рахунків чи класах операцій [4].

У Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що рівень ризику невиявлення прямо пов'язаний з аудиторськими перевірками на суттєвість. При цьому існує обернений взаємозв'язок між ризиком невиявлення і загальним рівнем властивого ризику і ризику контролю. Це зумовлюється тим, що у випадку, якщо аудитор оцінює властивий ризик та ризик системи контролю як високий, йому необхідно буде провести більший обсяг аудиторських перевірок на суттєвість та охопити більшу кількість господарських операцій, що, відповідно, зменшить ризик невиявлення. Таким чином, даний вид ризику є регульованим залежно від того, яким є прийнятний рівень загального аудиторського ризику та рівень властивого ризику і ризику контролю.

З огляду на це, модель аудиторського ризику трансформується [9, С.205]:

$$PН = AP / (BP \cdot PK).$$

Отже, державному аудитору на етапі планування аудиту фінансово-господарської діяльності слід максимально достовірно оцінити рівні властивого ризику та ризику контролю і відповідно врегулювати рівень ризику невиявлення. Від того, наскільки достовірно буде оцінена система внутрішнього контролю залежить обсяг контрольних процедур на наступному етапі аудиту – проведення поточних аудиторських процедур. Проте не слід ігнорувати той факт, що кількість тестів контролю повинна бути обґрунтованою і затрати часу та ресурсів на їх проведення будуть повністю компенсовані зменшенням часу та ресурсів на проведення поточних процедур аудиту.

Список літератури

1. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація. К. : КНЕУ, 2003. — 260с.
2. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія. — К. : Інформаційно-аналітичне агенство, 2008. — 493с.
3. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. — К. : Знання, 2001. — 402с.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Н.І. Гаєвська (редкол.), О.В. Селезньов (пер.з англ.). — К. : Аудиторська палата України, 2006. — 1146с.
5. Стефанюк І.Б. Об'єкт контролю – внутрішній фінансовий контроль бюджетної установи // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. - №11, С.15-17
6. Петрик О.А., Фенченко М.Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. О. А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2002. — 168 с.
7. Мамишев А.В. Методологія дослідження системи внутрішнього фінансового контролю: британський досвід//Матеріали науково-практичної конференції «Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження». К.: Піраміда, 2005.- 144 с.
8. Давидов Г. М. Аудит. К: "Знання", 2001. - 363 с.
9. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене. - Львів: Оріана-Нова, 2004. - 292 с.

Е. Дорошенко

Оценка системы внутреннего контроля бюджетного учреждения

Приведен порядок оценки созданной в бюджетном учреждении системы внутреннего контроля в процессе аудита финансово хозяйственной деятельности

О. Doroshenko

The estimation of the internal control system of the budgetary establishment

It is shown the order of estimation of the internal control system in budgetary establishment in the process of financially-economic activity audit

Одержано 04.11.09