

УДК 657.6:006.32

*А. М. Любенко, канд. екон. наук, доц.,
Львівський інститут банківської справи
Університету банківської справи НБУ[©]*

ПІДХОДИ ДО ПЛАНУВАННЯ ТА ПІДГОТОВКИ ДО ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ З УРАХУВАННЯМ УНІФІКАЦІЇ ТА СТАНДАРТИЗАЦІЇ

У статті обґрунтовано важливість стандартизації основних аспектів здійснення державного фінансового контролю. Автором запропоновані підходи щодо уніфікації та стандартизації підготовчого етапу та планування проведення контрольних заходів. У свою чергу запровадження системної стандартизації контролю за державними фінансами сприятиме підвищенню ефективності у витрачанні коштів і досягненні цілей, які ставилися при плануванні бюджетних витрат.

Ключові слова: стандарти контролю, державний фінансовий контроль, планування та підготовка до проведення контрольних заходів.

Постановка проблеми. На сьогодні Україна інтегрована у світове економічне та правове співтовариство і очевидно, що створена система контролю повинна відповідати положенням Лімської декларації про керівні принципи контролю, прийнятої ще в 1977 році IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ, англ. – INTOSAI) [7].

Крім того Декларація XX Конгресу ІНТОСАІ також закликає всіх членів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю використовувати стандарти ІНТОСАІ як довідковий матеріал при розробленні власних стандартів [5].

З огляду на це система державних контрольних органів повинна бути структурно та методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, які охоплюють усю сукупність бюджетних ресурсів, що забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з іншого боку, істотно підвищить їх ефективність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методичні та організаційні підходи щодо планування, організації проведення, документування порушень, оформлення та узагальнення результатів фінансового контролю розглядалися рядом вітчизняних науковців, зокрема Є. В. Мнихом, І. К. Дрозд, С. В. Бардашом, О. А. Шевчуком, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерієм, І. Б. Стефанюком, В. С. Рудницьким та іншими. Водночас питання

уніфікації та стандартизації планування та підготовки до проведення контрольних заходів не досліджувались.

Мета статті полягає в розробці методичних і організаційних підходів до здійснення уніфікації та стандартизації планування і підготовки до проведення контрольних заходів з урахуванням міжнародної практики та діючих стандартів ІНТОСАІ.

Виклад основного матеріалу. Метою уніфікації та стандартизації процесу планування і підготовки до проведення контрольних заходів є встановлення процедур підготовки до проведення контрольного заходу, включеного до плану роботи контрольного органу. Цей нормативний документ повинен містити завдання та призначення даного стандарту, якими визначено суть:

- змісту процесу підготовки контрольного заходу;
- структури програми контрольного заходу;
- структури робочого плану проведення контрольного заходу.

Особливості підготовки контрольних заходів, здійснюваних у рамках попереднього контролю, аудиту ефективності використання державних коштів регламентуються також іншими, що не суперечать даному Стандарту, нормативними документами, затвердженими контрольним органом.

Положення та вимоги цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками контрольного органу, а також залученими до проведення контрольного заходу зовнішніми фахівцями (експертами).

Другим елементом стандарту є зміст процесу підготовки контрольного заходу, який розкриває основні етапи всього контрольного процесу. Організація контрольного заходу містить у собі такі етапи: підготовчий етап контрольного заходу; основний етап контрольного заходу; заключний етап контрольного заходу.

Підготовка контрольного заходу, включеного до плану роботи контрольного органу, є початковим етапом його проведення і полягає у виконанні ряду послідовних дій і процедур з підготовки програми даного контрольного заходу та робочого плану здійснення контрольного заходу.

У стандарті зазначається, що на підготовчому етапі контрольного заходу здійснюється попереднє вивчення його предмета й об'єктів, за підсумками якого визначаються цілі, завдання, методи проведення контрольного заходу, критерії оцінки ефективності при проведенні аудиту ефективності, а також розглядаються інші питання, безпосередньо пов'язані з підготовкою до проведення контрольних дій на об'єктах контрольного заходу.

Процес підготовки контрольного заходу організує посадова особа контрольного органу, відповідальна за його проведення.

У контрольному заході не мають права брати участь співробітники контрольного органу, що перебувають у близьких родинних стосунках з керівництвом об'єкта контролю. Обов'язок співробітників контрольного органу, що залучаються до контрольного заходу, – заявити про наявність таких зв'язків. Забороняється залучати до участі в контрольному заході співробітника контрольного органу, якщо він у тому періоді, що перевіряється, був штатним співробітником об'єкта контрольного заходу або якщо попередній контрольний захід проводився ним же.

У разі, якщо на об'єкті контролю планується перевірка відомостей, що становлять державну таємницю, у контрольному заході повинні брати участь співробітники контрольного органу, що мають оформлений в установленому порядку допуск до державної таємниці.

Тривалість підготовки до проведення контрольного заходу у стандарті можна і не конкретизувати стосовно календарних чи робочих днів перевірки, проте слід вказати, що тривалість визначається залежно від терміну проведення контрольного заходу, встановленого планом роботи контрольного органу, особливостей діяльності суб'єкта (об'єктів) контролю, масштабів і складності контролю, можливостей отримання необхідної інформації та професійного досвіду інспекторів, залучених до його проведення.

Наступним елементом, описаним у стандарті, є попереднє вивчення об'єктів контролю. Попереднє вивчення проводиться за допомогою збору інформації для отримання відомостей про предмет і об'єкт контрольного заходу в обсязі, достатньому для підготовки програми проведення контрольного заходу. Співробітниками контрольного органу отримання інформації про об'єкти контрольного заходу здійснюється шляхом аналізу:

- нормативних правових актів, що мають значення для цілей даного контрольного заходу;
- цілей і завдань діяльності об'єкта контролю;
- організаційно-правової форми, організаційної структури, відомчої підпорядкованості об'єкта контролю;
- обсягів і структури бюджетного фінансування;
- використання об'єктом контролю державної власності;
- фінансово-економічних показників і результатів діяльності;
- стану бухгалтерського (бюджетного) обліку та звітності;
- внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на роботу об'єкта контролю;
- інших джерел інформації.

Отримання інформації про предмет і об'єкти контрольного заходу для їх попереднього вивчення може здійснюватися через направлення запитів контрольному органу керівникам об'єктів контрольного заходу, органів державної влади та іншим суб'єктам.

Необхідна інформація про об'єкти контролю може бути отримана на основі офіційної статистичної звітності, що публікується органом державної статистики, результатів попередніх контрольних заходів у даній сфері або на даному об'єкті, бюджетної звітності, поданої до контрольного органу тощо.

У процесі ознайомлення з отриманою інформацією, по можливості, проводяться зустрічі та співбесіди з керівництвом установ і підприємств, що перевіряються, консультації з вищими відомствами, незалежними організаціями та фахівцями, які можуть дати важливу інформацію про діяльність об'єктів контролю.

Отримані дані про об'єкт контролю використовуються для визначення цілей і питань програми контрольного заходу, методики проведення перевірки, складу інспекторів контрольного органу, необхідних для виконання контрольного заходу.

У ході аналізу інформації про діяльність об'єктів контролю посадова особа контрольного органу, відповідальна за проведення контрольного заходу, оцінює достовірність отриманої інформації і використовує результати цієї оцінки при складанні та виконанні програми контрольного заходу.

У разі сумніву в достовірності отриманих відомостей про об'єкт контрольного заходу вказана посадова особа зобов'язана в програмі проведення контрольного заходу передбачити процедури повторної перевірки отриманих відомостей.

Якщо в процесі попереднього вивчення предмета й об'єктів контрольного заходу виявлено обставини, що вказують на недоцільність його проведення, визначають необхідність зміни термінів проведення контрольного заходу або перешкоджають його проведенню, інспектор (ревізор) контрольного органу, відповідальний за даний контрольний захід, вносить на розгляд у встановленому в порядку відповідні обґрунтовані пропозиції про зміну теми контрольного заходу, переліку об'єктів контрольного заходу, термінів його проведення або виключення даного контрольного заходу з плану роботи контрольного органу.

Наступним елементом стандарту є визначення цілей контрольного заходу.

У процесі попереднього вивчення предмета й об'єктів контрольного заходу необхідно визначити цілі контрольного заходу. При визначенні цілей контрольного заходу слід виходити з того, що повинно

бути досягнуто в результаті його проведення. Контрольний захід може мати одну або кілька цілей залежно від того, які аспекти діяльності об'єктів контролю з формування або використання державних коштів є предметом даного контрольного заходу.

Як було зазначено вище, підготовка до проведення контрольного заходу повинна відповідати меті, а те, як її досягати, описано стандартом ISSAI 1200 “Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту” [6]. Мета полягає в підвищенні ступеня довіри передбачуваних користувачів аудиторської звітності. Це досягається за рахунок вираження думки аудитором про те, що фінансові операції відображені у звітності відповідно до чинного законодавства, а сама звітність підготовлена, в усіх суттєвих аспектах, відповідно до концептуальної основи та стандартів обліку в державному секторі. Забезпечення якості процесів для досягнення мети слід передбачати на початку перевірки. Відповідно до п. 64 Стандарту ISSAI 1000 відсутній окремий стандарт з контролю якості для ревізійної роботи, але деякі рекомендації містяться в загальних стандартах. Вони не чітко визначають обов'язки індивідуального державного аудитора для контролю якості, але дозволяють зосередитися на загальній відповідальності вищого керівництва контрольної установи забезпечити якість контролю. Це здійснюється через вимогу керівника впровадити процедури контролю якості для всіх контрольних заходів.

В аудиторських фірмах приватного сектору партнери зазвичай несуть індивідуальну відповідальність за результати аудиту. Для вищих органів фінансового контролю, таких як Рахункова палата, визначається спільна відповідальність, загалом за всю діяльність. Зовнішній контроль якості здійснюється, як правило, наглядовими органами один раз на три роки.

Вищі органи фінансового контролю можуть розробити політику та процедури для сприяння дотриманню суті цієї вимоги (наприклад, шляхом ротації керівних ревізорів, встановлення персональної відповідальності за результатами аудиторського заходу, що вимагає контролю якості виконання угоди створеною в контрольному органі комісією).

Формулювання цілей у програмі контрольного заходу повинні бути конкретними та чіткими, щоб за підсумками контрольного заходу можна було зробити відповідні висновки про їх досягнення.

По кожній цілі контрольного заходу визначається перелік питань, які необхідно перевірити, вивчити і проаналізувати в ході проведення контрольного заходу. Зміст питань контрольного заходу повинен виражати дії, які необхідно виконати для досягнення поставленої мети.

Кількість питань по кожній цілі має бути порівняно невеликим, але вони повинні бути істотними та важливими для її реалізації.

При проведенні аудиту ефективності використання державних коштів для кожної мети контрольного заходу визначаються критерії оцінки ефективності в порядку, встановленому, наприклад, відповідним стандартом державного фінансового контролю “Проведення аудиту ефективності використання державних коштів”.

Вибір методики проведення перевірки, як п'ятий елемент стандарту, повинен не лише спрямувати контролерів (ревізорів) на вірний вибір методичного забезпечення перевірки, але й зазначити, що необхідно оцінювати і ризики, властиві даному підконтрольному об'єкту.

Для проведення контрольного заходу необхідно вибрати відповідну методику проведення перевірки з огляду на цілі та питання контрольного заходу та оцінені ризики. Методика перевірки являє собою комплекс методів (способів, прийомів) і процедур збору фактичних даних, отримання та аналізу інформації, які будуть застосовуватися для формування доказів згідно з поставленими цілями та питаннями контрольного заходу й оціненими ризиками об'єкта контролю.

При виборі методики проведення перевірки слід використовувати методичні основи проведення контрольного заходу, які наводяться у відповідному стандарті державного фінансового контролю, наприклад, “Проведення контрольних заходів. Загальні правила”.

Підготовка програми контрольного заходу є наступною складовою стандарту. За результатами попереднього вивчення предмета та об'єктів контрольного заходу готується програма проведення контрольного заходу (далі – програма). Підготовку програми організовує інспектор (ревізор) контрольного органу, призначений керівником контрольного заходу. Програма підписується керівником підрозділу контрольного органу (за його відсутності – інспектором, призначеним керівником контрольного заходу) і вноситься на затвердження керівнику контрольного органу, за його відсутності – заступнику керівника, не пізніше трьох робочих днів до початку контрольного заходу. Приклад оформлення програми також доцільно навести в додатку до стандарту. У разі проведення контрольного заходу за участю двох і більше аудиторських напрямків підготовку програми організовує інспектор, призначений керівником контрольного органу зі складу керівництва підрозділів.

Інспектори контрольного органу з питань, що входять до їх компетенції, подають особі контрольного органу, відповідальній за проведення контрольного заходу, свої пропозиції за єдиною програмою контрольного заходу. На основі узагальнення зазначених пропозицій

інспектором (ревізором) контрольного органу, якому доручені організація контрольного заходу та узагальнення результатів контрольного заходу, розробляється єдина програма контрольного заходу, яка підписується всіма членами групи, що беруть участь у здійсненні контрольного заходу, і направляється на затвердження керівнику контрольного органу не пізніше трьох робочих днів до початку контрольного заходу.

Під час розробки програми слід мати на увазі, що від якості її складання залежать результати проведення контрольного заходу в цілому. Програма повинна бути чіткою, зрозумілою та логічною, а також ефективною з точки зору співвідношення можливих результатів контрольного заходу та витрат на його проведення.

Найменування контрольного заходу в програмі вказується відповідно до плану роботи контрольного органу, або відповідно до документів, що стали підставою для призначення контрольного заходу (у разі проведення перевірок спільно (паралельно) з правоохоронними органами).

Стандартом регулюються обов'язкові структурні частини програми:

- підстава для проведення контрольного заходу;
- предмет контролю;
- перелік об'єктів контрольного заходу;
- цілі контрольного заходу та питання перевірки (за потреби – із зазначенням методів проведення перевірки в короткому викладі);
- ревізійний період діяльності об'єктів контролю;
- строки початку та закінчення проведення контрольного заходу на об'єктах;
- склад відповідальних виконавців;
- термін подання звіту про результати контрольного заходу на розгляд і затвердження керівництвом контрольного органу.

У процесі проведення контрольного заходу зміст програми може змінюватися. Усі суттєві зміни програми вносяться в ході проведення контрольного заходу (що стосуються цілей, питань і об'єктів), розглядаються та затверджуються керівником контрольного органу у формі службової записки.

Після складання програми готується робочий план проведення контрольного заходу.

Стандартом визначено обов'язковість цих двох документів. До програми проведення контрольного заходу додається робочий план проведення контрольного заходу (далі – робочий план), який є невід'ємною

частиною програми. Підготовка робочого плану є заключною процедурою підготовки контрольного заходу. Робочий план розробляється керівником групи перевірки, або за його дорученням інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, на основі програми проведення контрольного заходу та являє собою детальний перелік контрольних процедур (змісту роботи), необхідних для практичної реалізації програми.

Робочий план містить розподіл конкретних завдань з виконання програми проведення контрольного заходу між учасниками контрольного заходу із зазначенням змісту робіт (процедур) і термінів їх виконання. Робочий план не повинен містити відомостей, що становлять державну таємницю. Типова форма робочого плану наводиться в додатку до стандарту.

Робочий план повинен бути логічним продовженням програми проведення контрольного заходу. Зміст робочого плану залежить від специфіки діяльності об'єктів контролю, а також масштабу, складності й особливостей методів проведення перевірки.

Терміни проведення контрольних процедур, зазначені в робочому плані, визначаються в межах терміну початку та закінчення проведення контрольного заходу, зазначеного в програмі.

У разі, коли в одному контрольному заході беруть участь інспектори з різних контрольних напрямків, готується єдиний робочий план проведення контрольного заходу, що охоплює питання, які входять до компетенції двох і більше департаментів контрольного органу. За потреби для підготовки єдиного робочого плану проведення контрольного заходу можуть бути притягнуті інспектори інших підрозділів контрольного органу для участі в контрольному заході.

Робочий план підписується інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, і затверджується керівником підрозділу контрольного органу, відповідального за проведення контрольного заходу. Керівник контрольного заходу доводить робочий план до відома всіх його учасників під розпис.

Виконання робочого плану контролюється керівником контрольного заходу і (або) керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу.

У процесі проведення контрольного заходу робочий план може змінюватися. Зміни робочого плану не повинні призводити до зміни затвердженої в установленому порядку програми проведення контрольного заходу.

Власне, питання організації контрольного заходу описано в стандарті наступною частиною. Призначення контрольного заходу

оформлюється дорученням на проведення контрольного заходу (далі – доручення), яке підписується керівником контрольного органу. У дорученні зазначається: підстава для проведення контрольного заходу, персональний склад перевіряючих, у тому числі керівник контрольного заходу, тема контрольного заходу, об'єкт контрольного заходу (найменування об'єкта аудиту), що перевірявся, і термін проведення контрольного заходу.

Підготовка доручення здійснюється керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, або, за його дорученням, інспектором – керівником контрольного заходу.

До початку основного етапу контрольного заходу керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, або інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, за потреби, проводиться нарада інспекторів, які беруть у ньому участь з метою з'ясувати, наскільки учасники контрольного заходу підготовлені до проведення контрольного заходу, розуміють свої обов'язки та процедури, які їм належить виконувати, а також обговорити проблеми, які можуть виникати при проведенні контрольного заходу.

До початку основного етапу контрольного заходу керівникам об'єктів контрольного заходу можуть бути направлені:

- перелік документів, які посадові особи об'єкта контрольного заходу повинні підготувати для подання учасникам контрольного заходу;
- перелік питань, які необхідно вирішити до початку проведення контрольного заходу на об'єкті;
- спеціально розроблені для даного контрольного заходу форми, необхідні для систематизації інформації, що подається.

Інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Згідно з Планом контрольно-ревізійної роботи органів ДФІ та розробленою Програмою ревізії проводиться перевірка ризикових операцій.

Планова ревізія індивідуально відібраного об'єкта проводиться за всіма сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи та організації.

Висновки. Отже, впровадження стандартів та уніфікованих процедур під час підготовки до проведення контрольного заходу дозволяє забезпечити інтереси суспільства, встановивши такі норми, які підтримують авторитет контрольного органу, високу якість контрольної

діяльності, надавати гарантії та забезпечувати контроль якості діяльності. Впровадження норм у практику контролю в Україні сприятиме зближенню національних і міжнародних стандартів, тим самим підвищуючи якість і однорідність практики в усьому світі та зміцнення довіри населення до професії державного контролера-аудитора.

Список літератури

1. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія / І. К. Дрозд. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – С. 196.
2. Свірко С. В. Бюджетний кодекс України як базовий елемент нормативного забезпечення вітчизняного бюджетного обліку / С. В. Свірко // Незалежний аудитор. – № 3. – 2013. – С. 25–35.
3. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. – С. 209.
4. Чумакова І. Ю. Державний фінансовий контроль : підручник / І. Ю. Чумакова, Н. В. Шульга. – К. : КНЕУ, 2013. – С. 35.
5. Mexico Declaration on SAI Independence [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf.
6. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/media/13088/issai_1200_e_.pdf.
7. The Lima Declaration [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.

Отримано 11.11.2014

Summary

The article presents the importance of standardizing key aspects of government financial control. The author proposed approaches to unification and standardization of the beginning stage of planning and control measures. Implementation of standardization system control of public finances will improve efficiency in spending and achieve goals that were set when planning budget expenditures.

Keywords: control standards, government financial control, planning and beginning stage of control activities.