

А. М. Любенко

доцент, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту

Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ)

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ НА ЗАСАДАХ СТАНДАРТИЗАЦІЇ

Розкриваються основні підходи до здійснення державного фінансового аудиту відповідно до положень INTOSAI. Обґрунтовано необхідність стандартизації процедур при проведенні державного фінансового аудиту з урахуванням зарубіжного досвіду.

Ключові слова: державний фінансовий аудит, аудит ефективності, державний фінансовий контроль, державні / бюджетні кошти, стандартизація контролю.

Lyubenko A. ESSENCE OF FINANCIAL AUDIT OF THE STATE SECTOR ECONOMY ENTERPRISES ON THE STANDARDIZATION BASIS

The article consider the main approaches to the state financial audit in accordance with the standards of INTOSAI. The necessity of standardization of procedures in conducting public financial audit, taking into account international experience.

Key words: state financial audit, performance audit, state financial control, budgetary facilities, standardization of control.

Постановка проблеми. Складна економічна ситуація, яка має місце в даний час в Україні, вимагає створення таких умов контрольного процесу, коли зловживання з державними ресурсами, а саме незаконне, нецільове та неефективне витрачання коштів та шахрайство з державною власністю, стали б якщо не неможливими, то були б зведені до мінімуму. Багато проблем у державі пов'язані також з неефективністю управління на різних рівнях і нездатністю державного контролю боротися не з наслідками цього явища (порушеннями та випадками зловживання), а з реальними причинами. Адже зростання з року в рік фінансових порушень говорить про недієвість цього процесу.

На нашу думку, корисним для вітчизняних фінансових контролерів може бути досвід зарубіжних країн, які вже давно йдуть шляхом удосконалення системи державного контролю. Цей досвід потрібно вивчати, критично аналізувати і використовувати на практиці.

Сьогодні більшість перевірок, які здійснюють державні аудитори (ревізори) у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах, мають мультицільовий і мультикритеріальний характер. Ці перевірки, які можна віднести до категорії аудиту адміністративної діяльності (ААД), мають багато спільних рис із ревізіями та аудитами підприємств державного сектору економіки, які проводяться органами державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю України, але водночас у багатьох аспектах відрізняються від них.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток нових форм контролю та аудиту в Україні внесли своїми дослідженнями відомі вітчизняні вчені, зокрема І. К. Дрозд, С. В. Бардаш, В. О. Шевчук, В. С. Рудницький, Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха.

Водночас питання стандартизації державного фінансового аудиту у вітчизняній економічній літературі ще недостатньо досліджено.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення організаційно-методичних підходів до здійснення аудиту діяльності підприємств державного сектору економіки на основі стандартизації. Завдання статті – аналіз досвіду у сфері аудиту ефективності з метою глибшого впровадження в практику діяльності вітчизняних органів контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснення аудиту ефективності в міжнародній практиці INTOSAI регламентовано стандартом *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»* відповідно до загальних принципів, кожний з яких детально відображено в цьому документі [1]. Автором згруповано основні принципи здійснення аудиту ефективності згідно з *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»* у табл. 1. Важливо оцінити з погляду вітчизняної практики і міжнародного підходу відмінності, що визначають напрями імplementування норм здійснення аудиту ефективності у вітчизняні стандарти контролю.

Згідно з пунктом 25 *ISSAI 300*, аудитори встановлюють чітко визначені завдання аудиту, які належать до підтвердження принципів економічності, ефективності і результативності витрачання бюджетних коштів установою, яку перевіряють.

Мета аудиту визначає підхід і спосіб взаємодії. Це може бути просто опис ситуації. Проте нормативні завдання і аналітичні аудиторські завдання (тобто пояснення того, чому є відхилення від норм) досить суттєві. Аудитори обов'язково повинні розглянути всі питання, пов'язані з предметом аудиту, – які організації та органи беруть участь, і для кого подаються у звіті остаточні рекомендації.

Таблиця 1
**Загальні принципи виконання аудиту ефективності
 згідно з ISSAI 300 «Основні принципи
 аудиту ефективності»**

Пункти стандарту ISSAI 300	Принцип	Реалізація принципу під час аудиту ефективності
п. 25	Доцільність	Аудитори повинні встановити чітко визначені мету і завдання аудиту
п. 26	Системність	Аудитори повинні обрати загальну стратегію
п. 27	Точність	Аудиторам необхідно визначити відповідні критерії щодо кожного окремого аудиту
п. 28	Аудиторський ризик	Аудитори повинні активно управляти аудиторським ризиком
п. 29	Комунікація	Аудитори повинні підтримувати ефективний і належний зв'язок між собою і відповідальними особами підконтрольної установи
п. 30	Навички і професійна компетентність	Аудиторська група повинна мати необхідну професійну компетентність, досвід, постійно брати участь у програмах підвищення кваліфікації
п. 31	Професійне судження і скептицизм	Аудитори повинні проявляти професійний скептицизм, поряд з об'єктивністю
п. 25	Контроль якості	Аудитори повинні застосовувати процедури для захисту якості
п. 32	Суттєвість	Аудитори повинні розглянути суттєвість на всіх етапах процесу аудиту не лише у вартісній формі, але й за політичними і суспільними критеріями
п. 33	Документування	Аудитори повинні належним чином задокументувати аудит

Більшість завдань аудиту може оформлятися як загальні питання, які, у свою чергу, можуть поділятися на уточнені підпункти. Вони повинні бути тематично пов'язані між собою, доповнювати один одного, не дублювати і бути вичерпними у вирішенні загальної мети аудиту. Всі терміни виконання завдань повинні бути чітко визначені. Замість визначення єдиної об'єктивної або загальної цілі аудитори можуть розробити кілька цілей аудиту, які не потрібно розбивати на підпитання.

Пункт 26 *ISSAI 300* регламентує обов'язковий вибір державними аудитором загальної стратегії проблемного чи системного підходу, або їх комбінації, щоб забезпечити стійкість і надійність доказової бази аудиту.

Загальна стратегія аудиту є центральним елементом будь-якої перевірки. Це визначає характер усіх контрольних дій та оцінок, які повинні бути зроблені. Вона також визначає знання, інформацію і дані, аудиторські процедури, необхідні для вивчення і аналізу.

Аудит ефективності загалом може здійснюватися за одним із трьох підходів:

- 1) системно-орієнтований підхід, який розглядає належне функціонування управління системи (наприклад, системи фінансового управління);
- 2) підхід, орієнтований на результат, який оцінює, чи є у мети діяльності установи результат або що саме було досягнуто у зв'язку з витрачанням бюджетних коштів за призначенням чи бюджетною програмою;
- 3) проблемно-орієнтований підхід, який розглядає, перевіряє та аналізує причини, конкретні проблеми або відхилення від критеріїв.

Усі три підходи можуть здійснюватися «зверху вниз» або «знизу вгору». У першому варіанті аудит зосереджується головним чином на вимогах, намірах, цілях та очікуваннях законодавчої влади і уряду. У другому варіанті аудит фокусується на проблемах людей і суспільства.

Якщо доцільність і системність як принципи загалом відповідають вітчизняній практиці, то критерії лише частково відображені у вітчизняних положеннях та інструкціях. Аудитори самостійно не виробляли критерії до кожної перевірки, вони, зазвичай, здійснювали порівняння відхилень норм від фактів, і на цій підставі визначали порушення.

Ефективність діяльності підконтрольного органу, ефективність використання фінансових ресурсів і державної власності створюють узагальнену сукупність показників, що відображають результати діяльності підконтрольного об'єкта або / і використання державних коштів і ресурсів. Ці показники і критерії аудиту ефективності доцільно включити у вітчизняний стандарт з аудиту ефективності.

Пункт 27 *ISSAI 300* наголошує на тому, що аудиторам необхідно прийняти відповідні критерії, які відповідають завданням аудиту і пов'язані з принципами економії, ефективності та результативності. У тлумаченні стандарту під критеріями розуміють іншу категорію контролю.

Критеріями є тести, що використовуються для оцінювання предмета перевірки. Критерії забезпечують основу для оцінки доказів, обґрунтовуючи висновки аудиту, досягаючи тим самим цілей аудиту. Вони також утворюють важливий елемент у дискусіях у рамках аудиторської групи і з керівництвом органу контролю щодо підконтрольних об'єктів.

Критерії можуть бути якісними або кількісними, повинні визначити, як саме оцінюватиметься підконтрольна установа. Критерії можуть бути загальними і конкретними, які враховують норми законів, правил або мети витрачання бюджетних коштів, відповідають належним принципам, зважають на наукові знання та найкращі практики. Різноманітні джерела можуть використовуватись для ідентифікації критеріїв, у тому числі оцінювання показників оцінки ефективності.

Ці критерії мають бути обговорені з підконтрольною установою, і вибір відповідних критеріїв, зрештою, є відповідальністю аудитора.

Таким чином, важливо обрати надійні і об'єктивні критерії на початку здійснення аудиту ефективності.

Новою нормою, не відображеною в чинних положеннях та інструкціях з аудиту, є норма п. 28. *ISSAI 300*, де визначено, що аудитори повинні активно управляти аудиторським ризиком, який визначає ймовірність отримання неправильних чи неповних висновків або висновків, які не підтверджені необхідними доказами, або висновки, які не несуть жодної цінності для користувачів.

Багато тем в аудиті ефективності складні і політично чутливі. Уникання таких тем може знизити ризик неточності чи неповноти, але одночасно може обмежити можливість отримання цінного результату.

Важливі аспекти ризику можуть включати відсутність необхідних повноважень або компетенцій в аудиторів, що не дозволить їм провести широкий аналіз через брак доступу до якісної інформації, отримання недостовірної інформації (наприклад, через шахрайство або порушення встановленої практики). Тому аудитори під час формулювання висновків не зможуть зібрати належні докази і використати найактуальніші аргументи.

Тому аудитори повинні активно управляти ризиками. Робота з аудиторським ризиком є складовою процесу аудиту і повинна бути передбаченою методологією аудиту ефективності. У документах з планування аудиту слід вказати можливі або відомі ризики конкретного аудиту і передбачити, як ці ризики будуть опрацьовані.

Відповідно до п. 29 *ISSAI 300*, такий достатньо відомий принцип, як комунікація, реалізований у сферах управління, стає обов'язковим загальним принципом аудиту ефективності. Ніколи раніше офіційно (документами щодо проведення контролю в Україні) державних аудиторів не зобов'язували спілкуватися та підтримувати ефективний і належний зв'язок з підконтрольною установою протягом усього процесу аудиту. Стандарт *ISSAI 300* визначає зміст, процеси і відповідальних для такого спілкування для кожного аудиту ефективності.

Є кілька причин, чому планування взаємодії з підконтрольною установою має особливе значення у проведенні аудиту ефективності.

1. Оскільки аудити ефективності зазвичай не проводяться регулярно (наприклад, щорічно), традиційні канали зв'язку можуть не існувати, хоча, можливо, були контакти із законодавчою владою і державними органами, інші групи (такі, як наукова і бізнес-спільноти або організації громадянського суспільства).
2. Відсутні задані критерії (наприклад, системи фінансової звітності) і, таким чином, потрібний інтенсивний обмін думками з підконтрольною установою.
3. Потреба у збалансованих аудиторських звітах вимагає активної спільної затрати зусилля, щоб отримати уявлення про погляди усіх зацікавлених сторін.

Аудитори повинні визначити відповідальних та інших ключових зацікавлених сторін, прийняти ініціативу у створенні ефективного двостороннього зв'язку. За хороших зв'язків аудитори можуть поліпшити до-

ступ і до джерел інформації, і до даних, і до думок від підконтрольної установи.

Використання каналів зв'язку для пояснення мети аудиту ефективності для зацікавлених сторін також збільшує ймовірність того, що рекомендації аудиту будуть належно реалізовані. Аудитори повинні прагнути підтримувати хороші професійні стосунки з усіма відповідними зацікавленими сторонами, сприяти вільному і відвертому обміну інформацією тією мірою, якою не порушуються вимоги конфіденційності і професійної поведінки.

Обговорення організовуються в атмосфері взаємної поваги, розуміння ролі і обов'язків кожного учасника. Проте слід дотримуватися обережності, щоб гарантувати, що зв'язок із зацікавленими сторонами підконтрольної установи не ставить під загрозу незалежність і неупередженість органу контролю.

Аудитори повинні повідомити відповідальних осіб підконтрольної установи про ключові аспекти аудиту, у тому числі його мету, завдання і предмет перевірки. Повідомлення, зазвичай, мають письмову форму, а також форму регулярного усного спілкування у процесі аудиту. Аудитори повинні підтримувати спілкування з відповідальними особами підконтрольної установи протягом усього процесу аудиту, за допомогою конструктивної взаємодії щодо обговорення різних висновків, аргументів і перспектив їхньої реалізації.

Перевіреній установі має бути надана можливість висловити свої зауваження щодо цих висновків і рекомендацій аудиту перед контрольним органом, що склав аудиторський звіт. Будь-які розбіжності мають бути проаналізовані, а фактичні помилки виправлені. Розгляд зворотного зв'язку повинен записуватись у робочі документи, так щоб задокументувати зміни у проекті звіту аудиту або причини невнесення до нього змін.

У кінці процесу перевірки зворотний зв'язок зацікавлених сторін можна також отримати як опублікований звіт або доповідь ревізора. Стосовно досвіду і професійної компетентності у вітчизняній практиці контролю існує серйозний системний підхід, заснований на вимогах щодо освіти, досвіду роботи та участі в підвищенні кваліфікації фахівців органів контролю. У пункті 30 стандарту *ISSAI 300* не висувається додаткових вимог щодо якісних і кількісних норм навичок та компетентності, порівняно з чинною практикою в Україні, однак приділяється увага детальному опису цього принципу як невід'ємної складової для аудиту ефективності. Аудиторська група повинна мати необхідну професійну компетентність під час проведення аудиту ефективності, що включає володіння глибокими знаннями в галузі аудиту, структури дослідження, застосування наукових методів і методів розслідування або оцінки, а також особисті аналітичні та комунікативні навички.

Під час аудиту ефективності специфічні навички можуть знадобитися, наприклад, для вміння застосувати прийомі і методи різних наук, а також особисті здібності, такі як комунікація, письмові навички, аналітичний потенціал, креативність і сприйнятливність. Аудитори повинні знати особливості функціонування

державних організацій, програм і функцій. Це буде гарантувати, що фахівці, обрані для аудиту ефективності у сфері державного управління та бюджетного фінансування, зможуть ефективно провести огляд державних програм і заходів.

Аудит результатів діяльності часто включає процес накопичення досвіду і розвитку методології аудиту. Тому навчання і професійна підготовка на робочому місці повинні бути доступними для аудиторів, які мають підтримувати свої професійні навички шляхом постійного професійного розвитку. Готовність до постійного навчання і висока культура управління є важливими умовами для підвищення професійних навичок аудиторів.

У спеціалізованих сферах можуть бути залучені зовнішні експерти для доповнення знань команди аудиту. Аудитори ще під час планування повинні оцінити потребу в зовнішній експертизі і вжити необхідних заходів.

Якщо професійність покладена в основу діяльності вітчизняних ревізорів і контролерів, то принципи професійного скептицизму згадується лише в Міжнародних стандартах аудиту, згідно з якими працюють незалежні аудитори. Професійне судження і скептицизм, описані в п. 31 *ISSAI 300*, дозволять ввести ці норми здійснення контролю в нормативне поле аудиту ефективності в Україні.

Аудитори повинні проявляти професійний скептицизм, але й бути сприйнятливими і готовими до нововведень, з якими можуть стикнутися під час аудиту ефективності.

Дуже важливо, щоб аудитори дотримувались професійного скептицизму і підійшли до роботи критично, що підтримує об'єктивність оцінки наданої інформації. Аудитори повинні робити раціональні оцінки та не проявляти свої особисті переваги щодо інших людей. Водночас вони повинні бути відкритими до поглядів і аргументів для того, щоб уникнути помилок судження чи когнітивної упередженості. Повага, гнучкість, цікавість і готовність до інновацій однаково важливі. Інновації стосуються як самого процесу аудиту, так і аудиту діяльності.

Аудитори мають розглянути питання з різних точок зору і підтримати відкрите і об'єктивне ставлення до різних доказів та аргументів. Якщо вони не сприйнятливі, то можуть упустити важливі аргументи або ключові докази. Так само, як аудитори розвивають нові знання, вони повинні бути творчими, оптиміс-

тичними, гнучкими, спритними і практичними у своїх зусиллях зі збору, інтерпретації та аналізу даних.

Протягом усього процесу аудиту, від вибору теми і планування аудиту до складання звітності, слід підтримувати високий рівень професійної поведінки. Важливо, щоб аудитори працювали систематично, з належною увагою і об'єктивністю, з відповідним контролем якості.

Не можна погодитись із твердженнями окремих науковців, які зазначають, що контроль якості – явище невідоме для вітчизняного контролю. На нашу думку, контроль якості завжди існував і був організований у системі контрольних органів як відомча підзвітність і підконтрольність. Інша річ, що побудова внутрішнього і зовнішнього контролю не була описана системно і термінологічно, як у міжнародних стандартах. Тому імплементація такого загального принципу, на нашу думку, полягає у тлумаченні категорій і сутності термінів, що використовуються стандартом *ISSAI 300*, і не вписані в нормативне поле вітчизняних інструкцій та положень. Пункт 32 стандарту *ISSAI 300* описує призначення здійснення контролю якості. Аудитори повинні застосовувати процедури для захисту якості, які гарантують релевантні, об'єктивні і справедливі доповіді.

Висновки. Отже, в сучасних умовах аудит діяльності підприємств державного сектору економіки виконує надзвичайно важливу функцію підтримання на належному рівні якості управління державною власністю і бюджетними ресурсами. Враховуючи численні випадки недосконалого і нераціонального управління державним майном в Україні, аудит діяльності підприємств державного сектору економіки має стати пріоритетним у діяльності органів державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю України. Міжнародний досвід свідчить про досягнення відчутного прогресу в справі удосконалення управління в урядових структурах та державному секторі за рахунок періодичного проведення аудиту державними аудиторами (ревізорами) багатьох країн. Потрібно поступово формувати інший підхід до здійснення державного контролю, за якого ревізор буде не лише виявляти факти порушень чинного законодавства, а й співпрацювати з керівництвом державних установ, допомагати налагодити таку систему внутрішнього контролю, яка б унеможливила зловживання і сприяла зростанню ефективності діяльності підприємств державного сектору економіки України.

Список використаних джерел

1. ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing [Electronic resource]. – Available from : <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.
2. Синявська О. Застосування теорії моделей життєвих циклів при визначенні стилю управління / О. Синявська // Європейські перспективи. – 2012. – № 3, ч. 3. – С. 192.
3. Козырева О. А. Основные аспекты отечественных и зарубежных концепций профессионального развития [Электронный ресурс] / О. А. Козырева. – Режим доступа : http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm.
4. Игумнов О. А. Теоретические аспекты генезиса концепции корпоративной социальной ответственности / О. А. Игумнов // Научные ведомости Белгородского государственного университета. – 2012. – Вып. № 7-1, т. 22. – (Серия : История. Политология. Экономика. Информатика).
5. Лімська декларація керівників принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.

6. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін.]. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
7. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008>.
8. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, Г. Б. Назарова, Н. С. Шалімова. – К. : Сова, 2013. – 208 с.

References

1. ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing [electronic resource]. – Access mode: <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.
2. Snyavska O. The application of the model theory of life cycles in determining management style // The European perspective. – 2012. – № 3, ch. 3. – 192 p.
3. Kozyreva O. A. The main aspects of domestic and foreign concepts of professional development [electronic resource]. – Access mode: http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm.
4. Igumnov O. A. Theoretical aspects of the genesis of the concept of corporate social responsibility // Issue of Belgorod State University: History. Politology. Economics. Informatics. – 2012. – 7-1 / t 22.
5. Lima Declaration [electronic resource]. – Access mode: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.
6. State financial control: inspection and audit / [P. K. Germanchuk, I. B. Stefanyuk, N. I. Ruban]. – К. : NVP «АВТ», 2004. – 424 p.
7. The concept of public internal financial control until [electronic resource]. – Access mode: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008>.
8. Audit of financial results: theoretical and methodological aspects : [monograph] / I. K. Drozd, V. M. Ivankov, G. B. Nazarova, N. S. Shalimova. – К. : Sova, 2013. – 208 p.