

УДК 657.6:006.32

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ У ВІДПОВІДНОСТІ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Любенко Андрій Миколайович, д.е.н.,
професор кафедри обліку і оподаткування
Львівський навчально–науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»
Andriy Lyubenko, D.Sc, Professor of Accountancy and
Taxation Banking University, Ukraine
andriy.lyubenko@gmail.com

Анотація. У статті проаналізовано різновид державного фінансового контролю аудит ефективності. Досліджено зміст аудиту ефективності на основі міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю INTOSAI та положення стандарту ISSAI 300«Основні принципи аудиту ефективності» і обґрунтовано важливість та необхідність його імплементації у вітчизняну практику.

Аудит ефективності визначено як пріоритетний різновид контролю за державними активами, для успішної реалізації якої необхідно розробити національні стандарти контролю в державному секторі.

Ключові слова: Аудит ефективності, державні активи, міжнародні стандарти контролю.

В 2014 році підписано Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [1], якою визначено необхідність реформування контролю в державному секторі економіки до міжнародних стандартів. Дана Угода визначає необхідність забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. Для реалізації цієї реформи Кабінетом Міністрів України прийнято постанову №868 від 28.10.2015 р. «Про утворення Державної аудиторської служби України» [2]. Незважаючи на створення нового урядового органу фінансового контролю в країні надалі гострим залишається питання забезпечення дієвого контролю за ефективним використанням державних ресурсів і збереженням майна. Таким чином проблемою є недостатність сучасного рівня досконалості методики аудиту ефективності саме як складової частини системи контролю за державними активами і розподілом та використанням бюджетних коштів.

Проблеми розвитку контролю, а також теоретичні та практичні аспекти методології та організації контрольної діяльності, та аудиту ефективності зокрема, досліджені в працях О.І. Барановського, С.В. Бардаша, В.А. Дерія, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, В.С. Рудницького, Ю.Б. Слободяника, І.Б. Стефанюк, В.О. Шевчука, О.А. Шевчука та ін.

Праці цих вчених формують основу розвитку теорії й практики здійснення контролю в державному і приватному секторах. Незважаючи на проведені віт-

чизняними науковцями досліджень форм і видів контролю в державному секторі, продовжує існувати низка проблем, які впливають ефективність контрольної діяльності, про що свідчить зростання порушень у фінансово-бюджетній сфері, і адекватну відповідь на які має дати більш комплексне проведення поряд з інспектуванням аудитів ефективності.

Основним завданням даної статті є дослідження аудиту ефективності як форми державного фінансового контролю та необхідності уніфікація контрольних процедур у відповідності з міжнародними стандартами на основі розробки вітчизняних стандартів контролю в державному секторі економіки.

Спроби реформування системи державного фінансового контролю робились заздалегідь до підписання Угоди про асоціацію, а саме з прийняттям Кабінетом Міністрів України постанови №765 від 20.07.2011 р. «Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції» [3] та ухвалення Верховною Радою Закону №5463–VI від 16.10.2012 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» на основі Закону України №2939–12 від 26.01.1993 р. «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [4]. Незабаром, а саме 28 жовтня 2015 року, Кабінетом Міністрів України зроблено ще одну спробу вдосконалення вітчизняного контролю, прийнявши постанову №868 «Про утворення Державної аудиторської служби України». В той же час, якщо проаналізувати, повноваження та організаційно-методичний інструментарій усіх цих органів не зазнав істотних змін, що ставить під сумнів доцільність подібних реорганізаційних процесів урядового органу державного фінансового контролю.

Державний фінансовий аудит як форма державного фінансового контролю, здійснюється в Україні від імені зовнішнього і внутрішнього органів контролю, починаючи з 2000 року. Нормативна база державного фінансового аудиту почала формуватись з 2005 року, коли ця форма була визначена у Бюджетному кодексі України. Зважаючи на досить обмежену у часі практику здійснення державного фінансового аудиту (зокрема аудиту ефективності), виникла необхідність сформулювати основні положення його здійснення. Ці положення повинні базуватись на стандартах INTOSAI, що призначені для цієї мети, і враховувати специфіку проведення такого контролю в Україні.

Аудит ефективності в державному секторі традиційно здійснювався за трьома напрямками: ефективності виконання місцевих бюджетів; виконання бюджетних програм; та ефективності діяльності суб'єктів господарювання (державних та комунальних підприємств). Поряд з цим, зважаючи на проведену бюджетну децентралізацію, яка передбачала розширення повноважень органів місцевого самоврядування, вважаємо, що централізований фінансовий контроль у формі аудитів ефективності місцевих бюджетів не повинен посилюватись, а навпаки, давати можливість місцевим радам самостійно контролювати виконання місцевих бюджетів, що зокрема і передбачає стаття 143 Конституції України. В свою чергу, органи державного фінансового контролю, зокрема Державна аудиторська служба, повинні сприяти створенню і ефективному функціонуванню підрозділів внутрішнь-

ого контролю і аудиту органів місцевого самоврядування, надаючи відповідну методичну допомогу. А основним пріоритетом в реалізації аудитів ефективності в сучасних умовах мають стати державні підприємства, в першу чергу з огляду розпочатої урядом масової приватизації державної власності.

Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню.

Згідно з стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» [5], аудит ефективності є формою зовнішнього контролю вищого органу державного фінансового контролю, незалежною, об'єктивною і надійною експертизою уряду щодо діяльності установи відповідно до принципів економії, ефективності її системи управління, операцій, програм, заходів та можливостей для їх покращення.

Аудит ефективності надає нову інформацію, аналіз і, в разі потреби, рекомендації щодо покращення. Новою інформацією, згідно зі стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», вважається: надання нових аналітичних розумінь (ширший або більш глибокий аналіз, нові перспективи); більш доступне подання існуючої інформації для різних зацікавлених сторін; забезпечення незалежного та авторитетного висновку на основі аудиторських доказів; надання рекомендацій, заснованих на аналізі результатів аудиту.

Принцип економії, згідно з стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», – це зведення до мінімуму витрат на ресурси. Ресурси, що використовуються в аудиті ефективності, повинні бути доступні, з відповідною кількістю, якістю та за кращою ціною.

Принцип ефективності, згідно стандарту ISSAI 300, полягає в отриманні максимальної віддачі від наявних ресурсів, співвідношенні між витраченими ресурсами і отриманою віддачею товарів, робіт, послуг за кількістю, якістю і в потрібний термін.

Принцип результативності стандартом ISSAI 300 трактується як досягнення поставлених цілей і отримання очікуваних результатів у найбільш ефективний спосіб.

Цілі аудиту ефективності, сформульовані п. 12 стандарту ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», визначають аудит як форму контролю, яка повинна конструктивно сприяти економічному, ефективному і результативному управлінню. Це також забезпечує підзвітність та прозорість, тобто аудит ефективності сприяє підвищенню відповідальності. Це робиться шляхом вивчення рішень законодавчих органів або виконавчої влади, і порівнянням з результатом, який отримали платники податків або громадяни у вигляді спожитих послуг, товарів з урахуванням співвідношення ціни і якості. Таким чином не ставляться під сумнів наміри та рішення законодавчої влади, але розглядаються будь-які недоліки в законах і правилах, або їхній спосіб реалізації, причини, які завадили досягти вказані цілі.

Аналізуючи положення стандарту ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності», визначимо ті норми, які доцільно використати під час фор-

мування вітчизняного стандарту для виконання аудиту ефективності. Пунктом 20 стандарту ISSAI 300 визначено, що при аудиті ефективності державний аудитор бере участь у розробці або виборі критеріїв, що мають відношення до аудиту. Пунктом 27 цього ж стандарту описано, які конкретні вимоги висуваються до аудитора, а саме:

1. Довіра і впевненість у аудиті ефективності. Як і у всіх перевітках, користувачі аудиторських звітів прагнуть бути впевненими у достовірності інформації, яку вони використовують для прийняття рішень. Тому вони чекають достовірних повідомлень, які викладені на основі фактичних даних позицій органу контролю з питання, яке розглядалось під час аудиту. Отже, аудитори повинні у всіх випадках забезпечити формування висновків, заснованих на достатньо релевантних і ґрунтовних доказах, і активно управляти ризиками невідповідності, які можуть виникати щодо звітів.

2. Рівень забезпечення аудиту ефективності означає, що дані повинні бути представлені у прозорий спосіб. Ступінь економічності, ефективності та результативності може бути переданий у звіті аудиту ефективності по-різному: через загальний погляд на аспекти економічності, ефективності та результативності, де мета аудиту, предмет, докази, отримані та досягнуті висновки дозволяють дійти до такого загального висновку; через надання конкретної інформації по цілій низці пунктів, включаючи цілі аудиту, питання, докази, критерії, які використовувались, досягнуті результати і конкретні висновки. Аудиторські звіти повинні включати тільки висновки, які підкріплюються досить вагомими доказами. Рішення, прийняті при складанні збалансованого звіту, покладені в основу висновкам і виробленим рекомендаціям, потребують належного забезпечення і достатньої інформації.

При проведенні аудиту ефективності потрібно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, але й оцінити конкретність обраних механізмів досягнення цілей, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількості та якості наданих державних послуг установами, що перевіряються. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництвом установи, що використовує державні ресурси та майно.

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями, це: аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів, у тому числі майно і бюджет та аудит ефективності витрачання бюджетних коштів.

В міжнародній практиці поряд з аудитом ефективності здійснюються і інші різновиди аудитів державних фінансів, зокрема фінансовий аудит (financial audit) та аудит відповідності (compliance audit). Відмінності між цими різновидами аудитів в державному секторі наведено в таблиці 1.

Таблиця – Відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту та аудиту відповідності

Порівняльна характеристика	Аудит ефективності	Фінансовий аудит	Аудит відповідності
Мета	Оцінка результативності, продуктивності, економності діяльності об'єкта аудиту	Оцінка достовірності та відповідності рахунків	Оцінка законності операцій
Об'єкт дослідження	Бюджетна програма, установа, місцевий бюджет, підприємство	Система бухгалтерського обліку і звітності бюджетної установи, підприємства	Операції з бюджетними коштами, система управління
Методи	Загальнонаукові, документальні та фактологічні, аналітичні	Стандартизовані в межах бухгалтерського обліку і аудиту	Загальнонаукові, документальні
Критерії оцінки	Визначаються для кожного аудиту. Вимірюються в натуральних та якісних величинах	Стандартні критерії оцінки відповідності концептуальній основі фінансової звітності	Відповідність нормам чинного законодавства
Звіти	За структурою стандартизовані, за змістом залежать від об'єкту аудиту. Публікуються висновки і рекомендації	Стандартизовані, залежать від виду аудиторського висновку, обов'язкове оприлюднення	Стандартизовані за структурою і змістом, оприлюднюються результати, висновки

Джерело: розробка автора за матеріалами ISSAI

Виконання аудиту ефективності стандартом ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» регламентовано відповідно до загальних принципів, кожний з яких детально відображено у цьому документі.

Важливо оцінити з погляду вітчизняної практики і міжнародного підходу відмінності, що визначають напрями імплементації норм здійснення аудиту ефективності у вітчизняні стандарти контролю.

Згідно з пунктом 25 ISSAI 300, аудиторі встановлюють чітко визначені завдання аудиту, які відносяться до підтвердження принципів економічності, ефективності і результативності витрачання бюджетних коштів установою, яка перевіряється.

Аудит ефективності, як і інші види економічного контролю, складається з планування, організації, звітування та аналізу врахування пропозицій (рис.1).

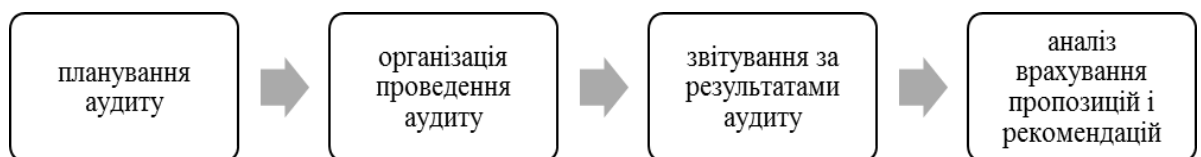


Рисунок – Етапи проведення аудиту ефективності

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 усі питання, пов'язані з предметом аудиту – які організації та органи беруть участь, і для кого подаються у звіті остаточні рекомендації.

Більшість завдань аудиту може оформлятися як загальні питання, які, в 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.

Пунктом 26 ISSAI 300 регламентовано обов'язковий вибір державними аудиторами загальної стратегії проблемного або системного підходу, або їх комбінації, щоб забезпечити стійкість та надійність доказової бази аудиту.

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 важливо врахувати у вітчизняному стандарті з аудиту ефективності, який буде розроблятися.

Висновки.

1. В умовах триваючої кризи контроль за державними фінансами залишається важливою функцією, яка повинна забезпечувати ефективне управління.

2. Зважаючи на досить обмежену у часі практику здійснення державного фінансового аудиту, а особливо аудиту ефективності, виникла необхідність сформулювати основні положення його здійснення. Ці положення повинні базуватись на стандартах INTOSAI, що призначені для цієї мети, і враховувати специфіку проведення такого контролю в Україні. Отже, подальший розвиток державного фінансового контролю, і аудиту ефективності зокрема, можливий за умови імплементації загальноприйнятих міжнародних стандартів контролю та етичних принципів.

3. Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництвом установи, що використовує державні ресурси та майно.

4. Органи державного фінансового контролю, зокрема Державна аудиторська служба, повинні сприяти створенню і ефективному функціонуванню підрозділів внутрішнього контролю і аудиту органів місцевого самоврядування, надаючи відповідну методичну допомогу. А основним пріоритетом в реалізації аудитів ефективності в сучасних умовах

мають стати державні підприємства, в першу чергу з огляду розпочатої урядом масової приватизації державної власності.

5. Пріоритетом в діяльності органів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю повинні бути визначені сектори національної безпеки і оборони, діяльність державних і комунальних підприємств, а також посилення контролю за державними закупівлями, які незважаючи на функціонування публічного порталу Prozorro, містять високі ризики зловживань з бюджетними фінансовими ресурсами.

Список використаних джерел:

1. Угода про асоціацію між Україною та Європейським союзом Доступ: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248387631>.

2. Кабінет Міністрів України, 2015. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова від 28.10.2015 р. №868., База даних «Законодавство України», Верховна Рада України. Доступ: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>>.

3. Кабінет Міністрів України, 2011. Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції: Постанова від 20.07.2011 р. №765. База даних «Законодавство України». Верховна Рада України. Доступ: <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/765-2011-п>>.

4. Верховна Рада України, 2012. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16.10.2012 р. №5463-VI. База даних «Законодавство України». Доступ: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>>.

5. INTOSAI, 2013. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. Available at: <<http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>>.