

Лекція
з курсу:
" ЕКСПЕРТИЗА І АУДИТ ПРОЕКТІВ"
на тему: " Теоретичні засади державного аудиту"
(для курсантів та студентів 5-го курсу спеціальності
«Менеджмент(управління проектами)»)

ПЛАН ЛЕКЦІЇ

1. Сутність державного аудиту.
2. Суб'єкти державного аудиту.
3. Стандарти державного аудиту.
4. Принципи державного аудиту.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. - Львів, Оріяна-Нова, 2004.- 292 с.
2. Пересада А. А. Управління інвестиційним процесом. - К.: Лібра, 2002. - 472 с.
3. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит /Учеб./ ВЗФЭИ. -М.: ЗАО "Финстатинформ", 2000. - 239 с.
4. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами. — К.: Знання, 2005.- 247 с.
5. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. - 4-те вид., стер. - К.: Знання-Прес, 2002. - 253 с.

1.Сутність державного аудиту

Уперше у українському законодавстві термін "аудит" у контексті державних фінансів було застосовано у 2001 р. в Бюджетному кодексі України. Хоча тлумачення цього терміну у кодексі відсутнє, але у ньому було визначено контрольно-розрахункові органи, що здійснюють аудит на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний кодекс не тільки дозволяє, а й вимагає від державних органів та розпорядників бюджетних коштів здійснення аудиту. І цілком очевидно, що зазначений аудит не є тим аудитом, що здійснюється в Україні відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність".

Першим кроком для створення правових засад запровадження державного аудиту в Україні стала Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, прийнята розпорядженням Кабінету міністрів України від 14 вересня 2002 року № 538-р. Згодом до нормативних документів було внесено низку змін та доповнень. Зокрема, Голова КРУ України ініціювала схвалені Урядом 15 жовтня 2003 року зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955 "Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби", якою вперше передбачалося планування аудитів ефективності.

Важливу роль у формуванні нормативної бази відігравала Стратегія ДКРС в Україні на 2003-2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 р № 9971. У цьому документі йдеться про "... впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей".

У 2004 році Рахунковою палатою України був прийнятий Стандарт про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів. Цей Стандарт розроблений у відповідності до Закону України "Про Рахункову палату", Бюджетним кодексом України, іншими нормативно-правовими актами, які регулюють взаємовідносини у сфері контролю за використанням державних коштів. Ним було встановлено правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів).

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом 01.11.2005 року Закон України "Про управління об'єктами державної власності". Статтями даного Закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна.

Державний аудит - це форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності.

Метою державного аудиту являється встановлення законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю.

Виходячи з цього, можна визначити, що головними його завданнями є:

- здійснення перевірок спрямованих на визначення законності і своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям;
- визначення ефективності і доцільності витрачання державних коштів і майна;
- надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету;
- аналіз виявлених відхилень від установлених показників;
- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету;
- організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Предметом державного аудиту виступає: діяльність державних установ та інших організацій - одержувачів державних ресурсів, яка пов'язана з використанням державних фінансів, державного майна, інших активів і пасивів, що належать державі, отриманих на виконання покладених на них функцій або бюджетних програм. Основними критеріями державного аудиту є економічність, продуктивність та ефективність.

Що ж стосується об'єктів державного аудиту, то до них слід віднести діяльність і функції державних органів влади, бюджетних установ, організацій - одержувачів державних коштів, державного чи комунального майна та суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

2. Суб'єкти державного аудиту

Головними суб'єктами державного аудиту є Рахункова палата та Контрольно-ревізійне управління України. Інші органи державної влади: Державне казначейство України, Державна податкова служба України, Державна митна служба та інші, проводять державний аудит як фіскальні заходи, тому по суті вони не є аудитом - як формою фінансового контролю, незважаючи на назву.

Рахункова палата, що функціонує з 1997 року є вищим органом фінансового контролю в Україні. Діяльність Рахункової палати, регламентується також Законом України "Про Рахункову палату України". Рахункова палата утворюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Склад Рахункової палати призначається Верховною Радою України шляхом таємного голосування.

Взаємовідносини Рахункової палати з Верховною Радою України будуються на основі підзвітності. При цьому зберігається її незалежний статус як органу спеціальної конституційної компетенції.

Рахункова палата щорічно звітує перед Верховною Радою України про результати своєї діяльності. За згодою Верховної Ради України її Комітети можуть заслуховувати доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати про підсумки проведених перевірок, ревізій і обстежень у відповідності з термінами, необхідними для виконання цих доручень.

Відносини з іншими державними органами Рахункова палата будує на основі організаційної і функціональної незалежності, в межах, визначених чинним законодавством повноважень.

Рахункова палата є одним з органів, який має повноваження по контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Згідно з Законом України "Про Рахункову палату" вона є постійно діючим органом контролю, утвореним Верховною Радою України, підпорядкованим і підзвітним їй. Оскільки Конституцією України до повноважень Верховної Ради України віднесено контроль за виконанням державного бюджету, цей контроль парламент здійснює як безпосередньо, так і через створену ним Рахункову палату, яка стежить за законним використання коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України.

Бюджетним кодексом України до повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства віднесено контроль за:

- використання коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України;
- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;
- ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;
- використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках.

Законом України "Про Рахункову палату" її повноваження поширюються на Верховну Раду, органи виконавчої влади, Національний банк, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.

Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації, а також інші об'єднання незалежно від форм власності, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка пов'язана з використання коштів Державного бюджету України.

Тобто, усі операції, що мають фінансові наслідки для Державного бюджету України, які здійснюються у ході своєї діяльності будь-які установи, організації, суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форми власності, є об'єктом контролю з боку Рахункової палати.

З 1998 році Рахункова палата України є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а у 1999 році її прийнято до Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI). Тобто, з 1998 року Рахункова палата визнана міжнародною спільнотою як вищий орган державного фінансового контролю в Україні. Інші вищі органи фінансового контролю іноземних держав також активно співпрацюють з нею. Так, на сьогодні Рахунковою палатою підписано угоди про співробітництво з вищими контрольними органами Польщі, Російської Федерації, Республіки Болгарії, Республіки Молдова, Республіки Білорусь, Грузії, Литовської Республіки, Угорщини, Республіки Корея, Китайської Народної Республіки. Вона плідно співпрацює з відповідними Комітетами INTOSAI та EUROSAI.

Рахункова палата є органом, який дає суспільству та органам влади незаангажовану реальну інформацію щодо стану управління коштами Державного бюджету України.

Аудитори Рахункової палати застосовують системний підхід до організації проведення перевірок і аналізу їх результатів. У щоденній роботі фахівці Рахункової палати велику увагу приділяють аналітичній діяльності, оцінці ефективності управління об'єктами перевірки.

Рахункова палата у своїй діяльності керується принципами законності, плановості, об'єктивності, незалежності і гласності, розглядаючи закон про державний бюджет як концентроване вираження економічної політики на відповідний рік.

Контрольно-ревізійна служба України

Головне контрольно-ревізійне управління України є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує в установленому порядку реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форми власності, відомчої належності та підпорядкованості, коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в регіонах є юридичними особами, мають самостійні кошториси, рахунки в банках, печатки із зображенням Державного герба України. До складу державної контрольно-ревізійної служби в Україні входять: Голова КРУ України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, 24 областях, містах Києві і Севастополі та 562 контрольно-ревізійних відділів в районах, містах і районах у містах.

Законодавчими та нормативно-правовими актами, які забезпечують діяльність органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні, є Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", Укази Президента України "Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи", "Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України" та інші.

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів,

розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Органи державної контрольно-ревізійної служби України здійснюють контроль за:

- 1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;
- 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України;
- 3) порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів.

Державний аудит здійснюють посадові особи контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту - державні аудитори, які відповідно до вимог законодавчих та нормативних вимог, повинен: мати ґрунтовні знання законодавства з питань фінансово-господарської діяльності підприємств, бюджетних установ та організацій, досконало володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, оцінки ефективності, визначення необхідних процедур закупівлі, надання письмових рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень), складання аудиторських звітів.

З огляду на завдання фінансового аудиту та аудиту ефективності, державні аудитори повинні будувати партнерські стосунки з посадовими особами підприємств та бюджетної установи, об'єктивно оцінювати результати аудиту та його окремих процедур, надавати керівництву установи коректні та вичерпні рекомендації, які базуються виключно на чинних нормативно-правових актах.

3. Стандарти державного аудиту

Загальна основа системи стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) була розроблена на базі Лімської та Токійської декларацій, документів, ухвалених на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй з питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів в країнах, що розвиваються.

Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії:

- 1) загальні стандарти (визначають питання: незалежності, компетенції, належної старанності, відбору і навчання й підвищення кваліфікації персоналу, підготовки інструкцій, підтримки кваліфікації та досвіду);
- 2) стандарти виконання аудиту (визначають питання: планування, нагляду та огляду, внутрішнього контролю, відповідності законодавству та нормативно-правовим актам, аудиторських доказів/фактів, аналітичних процедур);
- 3) стандарти звітування (визначають правила складання звіту, повноти, завершеності, відповідності тематиці, своєчасності тощо).

У світовій практиці широко використовується єдина загальноприйнята термінологія у сфері державного аудиту.

Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації державного аудитора, який він повинні мати для компетентного та ефективного виконання свого завдання щодо застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

Державний аудитор - посадова особа вищого органу фінансового контролю, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

Кожним ВОФК у відповідності до своєї власної політики проводяться процедури, які мають на меті:

- добір персоналу належної кваліфікації;
- створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі державний аудиторів й інших співробітників ВОФК;

- підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів;
- використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників та визначення напрямів, по яким у ВОФК немає спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності та належного розподілу повноважень; прискіпливого та старанного досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею ;

- аналізу результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК.

Разом з тим, загальні стандарти державного аудиту передбачають, що:

- 1) державний аудитор повинен бути незалежним;
- 2) ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними аудиторами та об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів;
- 3) державний аудитор повинен мати належну компетентність;
- 4) державні аудитори повинні ретельно застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують контрольні заходи, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірки, а також рекомендації.

Незалежність. Незалежність та об'єктивність мають непересічне значення у будь-якій країні, безвідносно до її політики в галузі контролю та аудиту. Відповідна незалежність від законодавчої та виконавчої влади видається необхідною для належного здійснення аудиту, метою якого є отримання результатів, що заслуговують на довіру.

Вважається нормальною практикою, коли у законодавстві визначаються мінімальні вимоги до складання звітів за результатами перевірок, включаючи коло питань, з яких державний аудитор повинен сформулювати свою точку зору, та строки підготовки таких звітів. Однак при цьому повинна бути забезпечена гнучкість положень, що регулюють порядок надання ВОФК звітів законодавчому органу, відсутність в них обмежень стосовно змісту чи періодичності подання звітів, що дозволить ВОФК зберігати свою незалежність.

Законодавчий орган має забезпечити ВОФК достатніми ресурсами, в той час як останній зобов'язаний звітувати йому про їхнє використання.

Може статися так, що виконавча гілка влади та ВОФК будуть зацікавлені у тому, щоб посилити відповідальність розпорядників державними коштами за свою роботу. Однак для виконавчої влади ВОФК є зовнішнім державним аудитором. Тому звіти ВОФК у таких випадках повинні мати на меті привернення уваги державних органів на виявлені недоліки та наданні їм відповідних рекомендацій. Необхідно пильнувати за тим, щоб ВОФК ніколи не перебирав на себе функції виконавчої влади у спосіб, який може вважатися доказом відсутності його незалежності та об'єктивності під час здійснення ним своїх повноважень.

Для незалежності ВОФК важливо, щоб виконавча гілка влади не давала йому жодних вказівок стосовно здійснення ним своїх повноважень. Вона не повинна зобов'язувати ВОФК ні здійснювати, ні змінювати, ні відмінити перевірки, ні вилучати чи переробляти тлумачення фактів, висновків чи рекомендацій.

ВОФК та виконавча гілка влади може співпрацювати в деяких питаннях. ВОФК може консультувати виконавчу владу стосовно правил і стандартів бухгалтерського обліку чи форми фінансових звітів, не втручаючись у ці сфери прямо чи опосередковано, оскільки таке втручання зашкоджуватиме його незалежності.

Однак незалежність ВОФК не виключає можливості надання виконавчою владою пропозицій щодо перевірки тієї чи іншої сфери за умови спроможності ВОФК задовольнити такі прохання. Принцип незалежності вимагає, щоб прийняття рішень стосовно питань аудиту, в тому числі плану роботи в цьому напрямку, було виключною компетенцією ВОФК.

Один з чутливих моментів відносин між виконавчою владою та ВОФК стосується надання останньому ресурсів. Забезпечення ВОФК необхідними ресурсами інколи залежить від фінансового становища та бюджетної політики виконавчої влади, і в різних країнах це відбувається по-різному, виходячи із конституційних інституційних причин. Але для

ефективного підвищення в управлінців почуття відповідальності ВОФК повинен мати достатні ресурси.

У випадках, коли фінансові чи інші обмеження, запроваджені виконавчою владою проти ВОФК, перешкоджають виконанню його завдань, він повинен інформувати про це законодавчий орган.

Статус ВОФК має забезпечувати йому повний та безперешкодний доступ до усіх приміщень та до усіх бухгалтерських документів об'єктів аудиту і можливість аналізувати будь-які операції. Цей статус також повинен надавати йому повноваження отримувати від осіб або установ наявну в них інформацію.

Крім того, у законодавстві чи угоді має бути закріплено, що виконавча влада зобов'язана надавати ВОФК доступ до важливої інформації, якою володіють посадові особи органів виконавчої влади, у випадках, коли така інформація видається необхідною ВОФК для виконання своїх завдань.

Міцний статус вищих посадових осіб ВОФК також може сприяти посиленню незалежності цієї установи від виконавчої гілки влади. Тому було б доцільно, щоб положення стосовно закінчення повноважень чи відкликання посадової особи ВОФК приймалися у спеціальному порядку, схожому на порядок, який діє щодо суддів (магістратів) або інших відповідальних працівників. Що стосується ВОФК, які здійснюють судові функції і найчастіше працюють за принципом колегіальності, то незалежність їхніх співробітників має забезпечуватися різними гарантіями: такими як принцип незмінюваності суддів, юрисдикційний привілей, законодавче закріплення розміру заробітної плати та незалежність слідчого судді. Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги пред'являються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докладати зусиль в цьому напрямку та висвітлювати свою роль кожного разу, коли це можливо.

Незалежність ВОФК не виключає можливості укладати із державними органами угоди, які стосуються: відносин між співробітниками ВОФК та керівництвом цих органів, управління персоналом і майном, спільного придбання обладнання та матеріалів. Однак ці органи виконавчої влади не повинні мати повноваження приймати рішення, які можуть зашкодити незалежності ВОФК у виконанні ним своїх завдань.

ВОФК має бути незалежним від об'єктів аудиту. Однак він повинен діяти у спосіб, який дозволяє останнім зрозуміти його роль та функції. Йому слід намагатися підтримувати з цими об'єктами дружні стосунки, що дозволить йому безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися у дусі взаєморозуміння та взаємної поваги. При цьому ВОФК зберігаючи свою незалежність, може погодитися бути залученим до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік в державних установах чи фінансове законодавство, чи погодитися консультувати їх з питань розробки законопроектів або нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту. Втім, у таких випадках орган аудиту не повинен втручатися в адміністративне управління, йому слід співпрацювати окремо з деякими адміністративними службами, надаючи їм технічну допомогу чи передаючи їм свій досвід у галузі управління фінансами.

На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де державний аудитор отримує листа, в якому визначаються умови здійснення ним його функцій, об'єкт аудиту не може бути клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, враховувати точки зору керівництва об'єкта контролю для формування своєї думки, робити висновки та рекомендації. Зі свого боку, керівники об'єкта аудиту жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері.

ВОФК не повинен брати участі в управлінні та операціях об'єкта аудиту. Державні аудитори, що проводять перевірку, не можуть входити до складу керівних органів об'єкта аудиту, а у разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що мова йде лише про поради чи рекомендації. Якщо співробітник ВОФК має стосунки соціального, особистого чи іншого характеру із керівництвом об'єкту аудиту, які можуть зашкодити об'єктивності ВОФК, проводити аудит в цій структурі йому доручати не можна.

Державних аудиторів не можна примушувати доводити до відома персоналу об'єкта аудиту свої обов'язки. Коли ВОФК вирішує налагодити в об'єкті перевірки постійний контроль з метою полегшення відстеження результатів операцій, програм і діяльності, персонал ВОФК не повинен бути причетним до жодного рішення щодо суто адміністративної діяльності, прийняття якого належить до сфери компетенції його керівництва.

Для отримання консультацій у досвідчених фахівців, які спеціалізуються на різних питаннях аудиту, ВОФК може співробітничати із закладами вищої освіти та підтримувати офіційні стосунки із професійними організаціями за умови, що останні не зашкоджуватимуть його незалежності та об'єктивності.

Конфлікт інтересів. ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними державний аудиторами та об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів. Завдання ВОФК полягає в перевірці рахунків відповідних установ і наданні звіту за результатами перевірки. Для виконання цього завдання ВОФК повинен залишатися об'єктивним і незалежним. Задоволенню цих вимог сприяє застосування відповідних загальних стандартів здійснення аудиту.

Компетентність. Відповідно до загальних стандартів здійснення державного аудиту передбачається, що державний аудитор та ВОФК повинні володіти належною кваліфікацією (компетентністю).

Статус ВОФК зобов'язує його формувати точку зору щодо перевіряємих фінансових документів, складати звіти, робити висновки та рекомендації. В деяких ВОФК це завдання покладається на самого керівника. У ВОФК, що функціонують за принципом колегіальності, це завдання належить до сфери компетенції самого колегіального органу.

Широке обговорення в установі питань сприяє об'єктивності та авторитетності прийнятих рішень. У разі, коли ВОФК функціонує за принципом колегіальності, проголошені постанови та ухвали є обов'язковими для всього ВОФК. Коли ВОФК підпорядковується найвищому керівникові, ухвалені рішення та висновки вважаються такими, що прийняті безпосередньо цим керівником або від його імені. З огляду на те, що обов'язки та функції ВОФК накладають великі вимоги та обов'язки щодо звітування керівників державних установ, ВОФК повинен застосовувати найбільш адаптовані методологічні підходи та процедури для роботи з цими звітами. А для ефективного виконання свого обов'язку складати звіти за результатами перевірки, ВОФК має розробити практичні підходи до цього, що мають підтримуватися всім його персоналом або зовнішніми експертами, незалежно від того, чи то йдеться про стандарти, процедури, плани перевірок, методологічні рекомендації або інструкції з керівництва діяльністю.

Для ефективного здійснення своїх контрольних повноважень у галузі державного аудиту ВОФК повинен мати необхідних для цього фахівців і досвід. Незалежно від характеру аудиту, що їх має проводити ВОФК в рамках своїх повноважень, завдання здійснення таких перевірок має доручатися особам, рівень підготовки та досвід яких відповідають характеру, напрямку і складності завдання. ВОФК повинен бути озброєний всіма сучасними методологіями, інформаційними технологіями, методами аналітичних досліджень, статистичними вибірками та знаряддям для контролю автоматизованих інформаційних систем. Чим ширші або дискреційні повноваження ВОФК, передбачені його статусом, тим важче йому підтримувати на належному рівні якість своїх послуг на всіх напрямках своєї роботи. Водночас статус ВОФК надає йому право на власний розсуд визначати строки перевірок і характер інформації, що має надаватися, і це вимагає дуже високого професійного рівня роботи цієї установи.

Ретельність. Спільні для державного державний аудитора та ВОФК загальні стандарти передбачають, що державний аудитор і ВОФК мають ретельно застосовувати ці Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують перевірки, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірок, а також рекомендації. Коли ВОФК перевіряє установи та підприємства державної форми власності, він повинен бути об'єктивним та сприйматися об'єктом перевірки таким же чином. Його оцінки та звіти про результати перевірки мають бути неупередженими.

Рівень технічної кваліфікації та компетентності повинен відповідати особливостям кожної конкретної перевірки. Державні аудитори мають уважно ставитися до різних ситуацій недоліків в галузі контролю та бухгалтерського обліку, до помилок, операцій чи незвичайних результатів, які можуть бути передвісниками шахрайства, невинуватених або необґрунтованих витрат, недозволених операцій марнотратства, некомпетентності чи нечесності.

Якщо визнаний чи уповноважений орган влади встановлює стандарти або надає державним установам вказівки з питань бухгалтерського обліку чи бухгалтерської та фінансової звітності, ВОФК може проводити свої перевірки із посиланням на такі стандарти чи вказівки.

У разі залучення ВОФК фахівців зі сторони слід упевнитися, що ці експерти мають необхідні для виконання відповідної роботи компетенцію та здібності. Цей принцип застосовується і до зовнішніх державних аудиторів, які працюють за контрактами. Крім того, такі контракти повинні містити положення, які дозволяють ВОФК планувати роботу, визначати рамки розслідування, порядок виконання перевірки і складання звіту.

Якщо ВОФК для виконання свого завдання потрібно проконсультуватися із зовнішніми фахівцями, обов'язок ретельно організовувати такі консультації стосується також і якості отриманих результатів. Загалом факт отримання висновку від зовнішнього експерта не звільняє ВОФК від відповідальності за правильність думок чи висновків, сформульованих за результатами перевірки.

Якщо ВОФК залучає одного чи декількох інших державних аудиторів, він повинен застосовувати відповідні процедури, які дозволяють йому упевнитися, що він (вони) виконує (виконують) своє завдання сумлінно та із дотриманням відповідних стандартів. Для ВОФК може виникнути необхідність перевірити виконану роботу з метою з'ясування її якості.

Інформація, отримана в об'єкті аудиту в процесі аудиту, може використовуватися тільки для цілей перевірки, формування висновку чи складання звіту, які передбачаються у завданні, дорученому державним аудитору. Важливо, щоб ВОФК гарантував конфіденційність інформації та документації, що підлягають перевірці. Втім, ВОФК повинен мати право інформувати компетентні судові органи про виявлені випадки шахрайства та порушення закону.

3.1 Стандарт "Планування"

Стандарти проведення аудиту передбачають, що державний аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки.

ВОФК повинен віддавати пріоритет тим завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачаються законом. Крім того, він повинен визначити пріоритети стосовно інших питань, які має право перевіряти.

Для організації перевірки державний аудитор повинен:

- 1) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;
- 2) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури;
- 3) врахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;
- 4) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;
- 5) визначити ключові точки управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їхніх сильних і слабких сторін;
- 6) визначити відносну важливість кожного із підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки;
- 7) проаналізувати систему внутрішнього управління об'єкту перевірки, а також програму роботи цієї системи;
- 8) визначити, якою мірою можна довіряти іншим державним аудиторам, які, наприклад, відповідають за внутрішнє управління;
- 9) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;
- 10) передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій;

11) зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, які державний аудитор планує перевірити.

3.2 Стандарт "Нагляд за проведенням аудиту"

Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що нагляд за роботою державний аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту. Керівник державний аудиторської групи повинен перевіряти виконання завдань та використання документів. Тому, що нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня державний аудиторів.

Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту. Тому необхідно пересвідчитись, що:

1) члени державний аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;

2) аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;

3) усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;

4) робочі документи містять докази, що достатньою мірою підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;

5) аудитор досягнув цілей аудиту;

6) звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та думки.

Керівник повинен перевірити всю державний аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі державного аудиту. Вона, крім того, дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брала участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:

1) всі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними і аудит проведений в межах передбачених асигнувань. Крім того оцінки й висновки є основою для розробки остаточного варіанту висновку чи звіту;

2) всі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені і підтверджуються документально; та що вони були або виправлені, або доведені до відома одного чи декількох більш високих керівників ВОФК;

3) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.

У ВОФК, які функціонують за принципом колегіальності, цей стандарт має дещо інше значення. В таких структурах всі рішення, за винятком поточних робочих рішень, завжди ухвалюються на основі колегіальності на рівні, що відповідає ступеню важливості справи. Тут питання необхідності здійснення перевірок, обсягу розслідувань та застосовування тих чи інших методів вирішуються всією установою в цілому.

3.3 Стандарт "Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється"

Стандарти державного аудиту передбачають, що для того, щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, державний аудитор слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю.

Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу. Якщо йдеться про фінансовий аудит, то аналіз і оцінка зосереджуються головним чином на механізмах захисту активів та ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації. Якщо мова йде про аудит законності, то аналіз і перевірка зосереджуються, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів. Якщо

аудит стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які дозволяють органу (організації) економно, результативно та ефективно управляти своєю діяльністю, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію.

Глибина аналізу та оцінки системи внутрішнього управління і контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку та інформації державний аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, що вони пропускають лише точні, надійні та повні дані.

3.4 Стандарт "Дотримання законів і нормативних актів"

Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що у разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Державний аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах та в цілому на результати аудиту законності. Державний аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.

При здійсненні аудиту ефективності слід встановлювати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. Державний аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який достатньо гарантує виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту.

Державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один з головних аспектів аудиту - це фінансовий аудит законності видатків і правильності їх віднесення на рахунок витрат. Одним з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є слідкувати усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати по фінансових операціях. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб упевнитися, що по всіх операціях і тільки по них були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням "quitus".

Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, прийняті програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.

Особи, що відповідають за планування аудиту, повинні знати коло вимог, які пред'являються об'єкту аудиту. Беручи до уваги, що часто кількість законів і нормативних актів, які можуть застосовуватися до того чи іншого контрольного заходу, є дуже чисельною, державні державний аудиторі мають доводити свій професіоналізм і виділяти ті закони та нормативні акти, які можуть суттєво вплинути на цілі аудиту.

Державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Якщо заходи та процедури аудиту вказують на наявність таких порушень чи на можливість їхнього вчинення, державний аудитор повинен з'ясувати, якою мірою вони впливають на результати перевірки.

Здійснюючи свої перевірки із дотриманням цього стандарту, Державні державний аудитори мають вибирати та застосовувати заходи і процедури аудиту, які, за їх оцінкою як фахівців, відповідають конкретним обставинам. Ці заходи та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють їхні точки зору та висновки.

Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління і контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки та оцінки стану дотримання законів і нормативних актів державні державний аудитори повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління і контролю об'єкта перевірки та оцінити, якою мірою цей об'єкт аудиту може бути нездатним запобігати випадкам порушення чинного законодавства чи виявляти їх.

Без шкоди для незалежності ВОФК, при розробці заходів та процедур перевірки випадків таких порушень, Державні державний аудитори мають професійно застосовувати продуманий та обережний підхід з тим, щоб не зашкодити у майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання у разі потреби належної юридичної допомоги та консультацій відповідних правоохоронних органів з метою визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.

3.5 Стандарт "Доказова інформація"

Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази.

Результати, висновки та рекомендації державний аудитор мають спиратися на докази. З огляду на те, що державні державний аудитори рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У випадках, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці і є необхідними для досягнення цілей контролю, Державні державний аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними.

Державні державний аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження. ВОФК повинен упевнитися, що застосовувана техніка дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок та порушення законності.

Визначаючи методи та процедури, слід враховувати якість доказів, тобто вони повинні бути достатніми, доречними і одержаними в межах розумних асигнувань на проведення перевірок.

Державні державний аудитори мають збирати в архівах перевірки достатню кількість доказових документів, зокрема у тому, що стосується основи планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.

Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- а) підтвердити висновки та звіти державний аудитор;
- б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- в) мати у розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- г) підтвердити застосування державний аудитором стандартів аудиту;
- д) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю; е) сприяти підвищенню професійного рівня державний аудитор;
- е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;
- ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них в подальшому.

Державний аудитор має пам'ятати, що зміст і формат справи перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід і знання справи. Такі справи повинні бути достатньо повними і детальними для того, щоб будь-який досвідчений державний аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до цього конкретного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків.

3.6 Стандарт "Аналіз фінансових звітів"

Стандарти проведення аудиту передбачають, що у випадку фінансового аудиту, або в разі необхідності здійснення інших заходів, Державні державний аудитор повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які прийняті для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений і має надавати державний аудитор можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору

Цей аналіз має на меті встановити наявність зв'язків, що, як правило, мають бути між різними статтями фінансових звітів. Він повинен надавати можливість виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку. Тому державний аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що:

- а) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;
- б) формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту;
- в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;
- г) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані і представлені.

Методи та техніка аналізу фінансової звітності значною мірою залежать від питань контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору державний аудитор. Якщо ВОФК має підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:

- у випадку аудиту прибуткової частини - на з'ясуванні стану дотримання вихідних бюджетних пропозицій. При цьому перевірка обчислених податковою службою податків і зарахованих прибутків може здійснюватися шляхом вивірки річних бухгалтерських звітів;
- у випадку аудиту видаткової частини - на перевірці видатків, передбачених бюджетом, на перевірці законів щодо перегляду бюджетів, а у випадку трансферту статей - на перевірці бюджету минулого року.

3.7 Стандарт "Правила складання звітів"

Визначити одне правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій видається неможливим. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів. Воно може допомагати державному державний аудитор формулювати свою точку зору в його висновку чи звіті.

Звіти - це висновки державного аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

Висновок державний аудитор щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола державний аудиторських досліджень і різних операцій. Державний аудитор часто має зазначати, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, і відзначати у разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління і контролю, випадки наявності незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законам ВОФК може бути зобов'язаний складати звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету, згідно даних, що наводяться органами державної влади.

Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті державного аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи у повному обсязі були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, може наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосовування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.

З метою адекватного врахування потреб користувача державний аудитор може бути змушений спиратися в своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди та вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації.

Правила складання звітів передбачають, що після завершення кожного контрольного заходу державний аудитор має скласти свої висновки у письмовій формі або у разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчатим, ні двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми і обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність та об'єктивність державний аудитора, бути справедливим і конструктивним.

Останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених державним аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.

У разі проведення фінансового аудиту державний аудитор повинен підготувати за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів - письмовий звіт, який може бути або окремим розділом звіту про перевірку фінансових звітів, або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів та тих підрозділів, які не були перевірені.

Що стосується аудиту ефективності, то у звіті мають зазначатися всі суттєві випадки порушення законодавства, які представляють інтерес у світлі поставлених цілей при здійсненні цього аудиту.

4. Принципи Державного аудиту

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних. Ці стандарти мають розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах вищого органу фінансового контролю (ВОФК).

Базові принципи - це прогнози, передумови, логічні принципи та умови, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки; ці загальні основи дозволяють державний аудитору складати висновки і звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

Базові принципи та стандарти аудиту мають бути взаємопов'язаними. Вони спрямовують роботу державний аудитора, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Якість результатів перевірки оцінюється саме через призму стандартів аудиту.

Право тлумачити та пояснювати ці стандарти, зміни та доповнення до яких може вносити Конгрес ПГГО8AI, має тільки виконавчий комітет.

Вищий орган фінансового контролю має забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом державний аудиторського суду чи для діяльності ВОФК, яка не пов'язана з фінансовим аудитом. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються і до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість здійснення такої діяльності.