

ТЕМА: СТАНДАРТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Доцент кафедри фінансів
ХОМУТЕНКО А.В.

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

- 2.1. Розвиток системи державного фінансового аудиту на засадах стандартизації
- 2.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів
- 2.3. Стандарти проведення державного фінансового аудиту

Схема організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі



Рада керуючих ІНТОСАІ визнала сім регіональних робочих груп:

- 1) Організація вищих органів контролю державних фінансів Латинської Америки і Карибського регіону (1965р.);
- 2) Африканська організація вищих органів фінансового контролю (1976р.);
- 3) Організація вищих органів фінансового контролю арабських країн (1976р.);
- 4) Азіатська організація вищих органів фінансового контролю (1978р.);
- 5) Асоціація вищих органів контролю державних фінансів Південнотихоокеанського регіону (1987р.);
- 6) Організація вищих органів контролю державних фінансів Карибського регіону (1988р.);
- 7) Європейська вищих органів контролю державних фінансів (1990р.).

Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю контрольних органів –

це нормативні документи, які затверджуються органами державного контролю, що визначають обов'язкові принципи, характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення повноважень у сфері зовнішнього державного фінансового контролю.

Класифікація стандартів державного фінансового контролю контрольних органів заснована на таких підходах:

- 1) Кожен документ складається відповідно з 1-4 цифр. Кількість цифр вказує на ієрархічний рівень документа.
- 2) Номери на 1000 (або 100, або 10) переважно надані документам загального характеру, в той час як наступні номери x001–x999 (або xx01–xx99, або xxx1–xxx9) використовуються для документів з більш конкретних питань в рамках однієї загальної теми.
- 3) Номери від 1000-9999 зарезервовані для рівня 4 (керівні принципи аудиту) і поділені на кластери, що відповідають різним предметним сферам. Всі підкомітети INTOSAI і робочі групи несуть відповідальність за збереження класифікації в рамках своєї предметної сфери.
- 4) Номери 9000-9999 зарезервовані для документів, які мають назву INTOSAI GOV (керівництво з сумлінного управління), що використовуються замість ISSAI. В них містяться рекомендації з внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та інших питань, що входять до сфери адміністративної відповідальності.
- 5) Документ, що був розроблений у 2001 році і має назву «INTOSAI Кодекс етики і стандарти аудиту», в представлених стандартах розділений на п'ять частин, яким присвоєно відповідний номер ISSAI.

Міжнародні стандарти Вищих органів аудиту (ISSAI)

Стандарт	Назва	Дата прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
<i>Рівень 1. Базові принципи</i>			
ISSAI 1	Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів	1977	–
<i>Рівень 2. Необхідні умови для функціонування вищих органів аудиту</i>			
ISSAI 10	Мексиканська декларація про незалежність вищих органів аудиту	2007	Кожні 15 років, перший перегляд у 2022
ISSAI 11	INTOSAI принципи та краща практика, що відноситься до незалежності вищих органів аудиту	2007	Кожні 9 років, перший перегляд у 2016
ISSAI 20	Принципи прозорості та підзвітності	2010	Кожні 15 років, перший перегляд у 2025
ISSAI 21	Принципи прозорості – Краща практика	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019
ISSAI 30	Кодекс етики	1998	Кожні 15 років, перший перегляд у 2013
ISSAI 40	Контроль якості для вищих органів аудиту	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019

Міжнародні стандарти Вищих органів аудиту (ISSAI)

Стандарт	Назва	Дата прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
<i>Рівень 3. Фундаментальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 100	INTOSAI стандарти аудиту – Базові принципи	2001	Кожні 9 років, в даний час переглядається
<i>ISSAI 100*</i>	<i>Фундаментальні принципи аудиту державного сектору</i>	<i>2013</i>	
ISSAI 200	INTOSAI стандарти аудиту – Загальні принципи	2001	Кожні 9 років, в даний час переглядається
ISSAI 300	INTOSAI стандарти аудиту – проведення аудиту	2001	Кожні 9 років, в даний час переглядається
<i>ISSAI 300*</i>	<i>Фундаментальні принципи аудиту ефективності</i>	<i>обговорюється</i>	Заплановане прийняття у 2013 році
ISSAI 400	INTOSAI стандарти аудиту – стандарти звітності	2001	Кожні 9 років, в даний час переглядається. Нова версія – 2013 рік
<i>Рівень 4. Керівні принципи аудиту</i>			
<i>4.1 Загальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 1000-2999	Керівні принципи аудиту для фінансового аудиту (Financial Audit)	2007; 2010	Переглядаються після 2013 року
ISSAI 3000-3999	Керівні принципи аудиту для аудиту ефективності (Performance Audit)	2004; 2010	Після 2014 року
ISSAI 4000-4999	Керівні принципи аудиту для аудиту на відповідність (Compliance Audit)	2010	Після 2016 року

Міжнародні стандарти Вищих органів аудиту (ISSAI)

Стандарт	Назва	Дата прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
<i>4.2 Керівні принципи з конкретних питань</i>			
ISSAI 5000-5099	Керівництво з аудиту міжнародних організацій	2004	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5100-5199	Керівництво з екологічного аудиту	1998	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5200-5299	Керівництво з аудиту приватизації	1998; 2001; 2004; 2007	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5300-5399	Керівництво з IT-аудиту	1995	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5400-5499	Керівництво з аудиту державного боргу	2007; 2010	Перший перегляд у 2016
ISSAI 5500-5599	Керівництво з аудиту коштів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків катастроф	2006	Перегляд у 2013
ISSAI 5600-5699	Керівництво з експертних оцінок	2010	Кожні 3 роки, перший перегляд у 2013
<i>INTOSAI керівництво з сумлінного управління (INTOSAI GOV)</i>			
INTOSAI GOV 9100-9199	Внутрішній контроль	2007; 2010	Перший перегляд у 2016
INTOSAI GOV 9200-9299	Стандарти бухгалтерського обліку	1995; 1998; 2010	—

Застосування стандартів ISSAI в діяльності Рахункової палати дозволило б отримати позитивні результати:

- широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни;
 - покращення якості аудиту державного сектору;
- підвищення вимог до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів, що в цілому забезпечуватиме надійність та довіру суспільства до аудиту державного сектору.

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

Процедури, що проводяться Вищим органом фінансового контролю 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 ;
- аналіз результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК.

Фундаментальні принципи аудиторів державного сектора

Принципи	Види
Загальні принципи	1. Етика та незалежність
	2. Контроль якості
	3. Формування і кваліфікація
	4. Аудиторський ризик
	5. Істотність
	6. Професійний скептицизм і експертиза
	7. Документація
Принципи пов'язані з аудиторською перевіркою	1. Дії по плануванню аудиту: - визначення умов проведення перевірки; - досягнення розуміння предмета перевірки; - оцінка ризиків або проблем перевірки; - оцінка ризику шахрайства; - складання платну перевірки.
	2. Дії про проведення аудиту: - здійснення запланованих процедур та накопичення матеріалів.
	3. Дії по оцінці накопичених матеріалів та складання звіту: - оцінка матеріалів; - попередній звіт; - підготовка звіту.

Загальні стандарти державного аудиту передбачають:

- 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.

- **Метою стандартів проведення державного аудиту є**

визначення критеріїв та загальної основи, які дозволяють державний аудитор виконувати свою роботу точно, системно та уважно.

Стандарт «Планування»

Для організації перевірки державний аудитор повинен:

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

План аудиту передбачає такі кроки:

1 крок: зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру з метою визначення підрозділів, що містять ризик і відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів;

2 крок: визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці;

3 крок: провести попередній аналіз з метою визначення підходу, який необхідно прийняти, характеру та масштабів майбутнього обстеження;

4 крок: приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту;

5 крок: підготувати кошторис і графік проведення аудиту;

6 крок: визначити потреби в кадрах і сформувати державний аудиторську групу;

7 крок: поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами.

Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»

Під час нагляду аудитор повинен пересвідчитись, що:

- члени державний аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;
- аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;
- усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;
- робочі документи містять докази, що достатньою мірою підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;
- аудитор досягнув цілей аудиту;
- звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та думки.

Нагляд надає можливість упевнитися, що:

- 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;
- 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;
- 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.

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

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.

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.

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.

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;
- є) 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.

Стандарт «Аналіз фінансових звітів»

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.

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.

Стандарт «Правила складання звітів»

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 аудитора щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано.
- Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола державних аудиторських досліджень і різних операцій.

Структура аудиторських звітів

Структура	Зміст
Назва	Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають читачеві можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами.
Підпис і дата	Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає читачеві зрозуміти, що державний аудитор враховував події чи операції, про які йому стало відомо до цієї дати (у випадку фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся).
Цілі та обсяг	Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі та обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки.
Повнота інформації	Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися у тому вигляді, у якому їх підготував державний аудитор. Як цілковито незалежна установа, ВОФК повинен мати можливість включати до них все, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися у ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави, і це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому випадку державний аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає опублікуванню і містить інформацію під грифом "таємно" чи "цілковито таємно".
Одержувач	Висновок чи звіт повинні зазначати одержувача, який в різних країнах може бути різним або який визначається згідно із діючою системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися.
Ідентифікація	У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у випадку фінансового аудиту) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначати назву перевіряємої структури, дату та період, за який аналізувались фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії.
Юридичне обґрунтування	У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акту, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід.
Дотримання стандартів	У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур.
Термін підготовки	Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим з них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

Державний аудитор викладає свій висновок без застережень, якщо він упевнився, що в усіх важливих аспектах:

- фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням прийятних стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;
- фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;
- точка зору, що сформована на основі аналізу фінансової звітності, співпадає із тим, що державний аудитор знає про підконтрольний орган (організацію);
- всі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, належним чином викладені.

Державний аудитор може опинитися у ситуації, коли *неможливо скласти висновок без застережень*, якщо він вважає, що наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкту, або при наступних ситуаціях:

-
- а) обсяг аудиту є обмеженим;
- б) державний аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або що прийнятні стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно;
- в) щодо фінансової звітності існують сумніви.

Відмова від підтвердження.

Якщо державний аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності загалом, тому що він повністю не згодний із ними, навіть щоб надавати висновок із застереженням, він відмовляється їх підтверджувати.

Відсутність висновку.

У випадках, коли державний аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту і надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде не достатнім, він відмовляється скласти свій висновок. У своєму звіті він ясно зазначає, що скласти висновок та чітко і точно визначити правильність всіх статей видається неможливим.

Тести для перевірки знань

- **1. Назвіть нормативний акт у якому закріплено базові принципи Вищих органів аудиту**
- А) Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів;
- Б) Мексиканська декларація про незалежність вищих органів аудиту;
- В) Керівні принципи аудиту для фінансового аудиту (Financial Audit);
- Г) усі відповіді правильні.

- **2. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» не містить:**
- А) деталізації з конкретних питань, що дозволять говорити про уніфікацію підходів до проведення аудитів і перевірок в самій Рахунковій палаті;
- Б) порядок надання консультацій державним органам і посадовим особам;
- В) порядок притягнення до відповідальності винних осіб;
- Г) усі відповіді правильні.

- **3. Виберіть фундаментальні принципи аудиторів державного сектору**
- А) етика, контроль якості, аудиторський ризик, істотність;
- Б) професійний скептицизм, істотність, документація, відстоювання інтересів держави, незаангажованість;
- В) законність, суб'єктивність, демократичність;
- Г) усі відповіді правильні.

ДЯКУЮ ЗА УВАГУ!