

В. Ф. Максимова, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету

Ю. Б. Слободяник, д.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ І РИЗИКІВ У ДЕРЖАВНОМУ АУДИТІ

Використання інструментарію аудиту у сфері державних фінансів дозволяє вирішувати нові задачі – визначати економічність, ефективність, результативність використання національних ресурсів та якість державного управління. Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (INTOSAI) узагальнила зарубіжний досвід у сфері аудиту в державному секторі, в результаті чого у 2013 році було затверджено Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI). Зазначені стандарти розкривають фундаментальні принципи і методологію державного аудиту та мають використовуватися всіма членами INTOSAI, до яких належить і Україна.

Суттєвість у державному аудиті має низку особливостей, які враховують специфіку аудиту в суспільному секторі. Зазначені у стандартах ISSAI підходи в цілому є типовими і для незалежних аудиторів, що працюють у приватному секторі. Лише певні обставини чи об'єкти аудиту вимагатимуть застосування особливих аудиторських процедур. Так, в аудиті ефективності потрібне зосередження не тільки на фінансових, але й на соціальних і політичних аспектах предмету дослідження. Виходячи з цього, суттєвість в аудиті ефективності може бути охарактеризована з погляду відносної важливості питання в контексті його розгляду. Суттєвість в аудиті відповідності теж має кількісні та якісні аспекти, хоча якісні аспекти в цілому відіграють активнішу роль у державному секторі.

Стандарти ISSAI, як і більшість наукових робіт з цього приводу, не наводять чітких інструкцій або методики визначення кількісного значення

суттєвості, тобто її рівня. Вся відповідальність за це покладається на аудиторів, які проводять аудиторську перевірку. Проте цей підхід є правильним, оскільки саме аудитор несе відповідальність за якість свого звіту, досягнення мети аудиту і тому має спиратися виключно на своє професійне судження щодо кількісного і якісного визначення суттєвості. Виходячи з цього, якість державного аудиту та його ефективність залежатиме від професійної майстерності аудиторів, які його проводять (суб'єктивний чинник), та тих зовнішніх умов їх функціонування, які можуть це підкріплювати (об'єктивний чинник). Вважаємо, що до зовнішніх умов у цьому випадку належатимуть такі: фактичне дотримання принципів державного аудиту, зокрема незалежності; створення системи професійних стандартів високої якості; створення умов для професійного розвитку аудиторів (підвищення кваліфікації, заохочення отримання додаткової освіти, належний рівень оплати праці тощо); проведення постійної ротації аудиторів для надання їм можливості отримання нових знань та досвіду; обмін досвідом із зарубіжними вищими органами державного аудиту; створення і ведення бази даних попередніх аудитів, а також контрольних заходів, що проводяться іншими органами, зокрема у підсистемі державного внутрішнього фінансового контролю, тощо.

Тісно пов'язане з суттєвістю поняття аудиторського ризику, який у державному аудиті також має свої характерні ознаки. Головною з них є те, що на відміну від аудиторів приватного сектору, державні аудитори не можуть відмовитись від виконання покладених на них суспільством обов'язків і не проводити високоризиковані аудити взагалі. А тому процес вимірювання ризиків, а головне – зниження їх до прийняттого рівня, в державному аудиті буде мати свої особливості. Аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня таким чином, щоб отримати розумну впевненість як основу для висловлення позитивного судження.

Особливо складним є вимірювання ризиків у сфері аудиту ефективності. Так, багато тем в аудиті ефективності є складними і політично чутливими. При цьому аудитор жодним чином не повинен уникати таких тем з метою зниження

загроз неточності чи неповноти, оскільки може втратитись корисність аудиту такої сфери для суспільства. Тобто рівень прийняттого ризику в аудиті ефективності може бути зважений на загальну значущість напрямку аудиту або можливі наслідки вагомої для суспільства нової інформації.

На ризики суттєвих викривлень можуть вказувати додаткові умови і події, зокрема: перевитрати бюджетних коштів через слабкість бюджетного контролю; приватизація; нові урядові програми; зміни в існуючих програмах; нові джерела фінансування; нове законодавство і регламенти чи директиви; політичні рішення; програми без достатніх виділених ресурсів і фінансування; підвищені суспільні очікування; закупівлі товарів і послуг у таких галузях, як оборона; аутсорсинг діяльності уряду; зміни в політичному керівництві; державно-приватне партнерство та ін.

Для забезпечення дотримання вимог стандартів ISSAI пропонуємо розробити карти професійних ризиків для всіх видів робіт, які покликані підтвердити правильність оцінки ризику аудитором і у випадку необхідності уточнити порядок його дій з метою зниження передбачуваного ризику. Вважаємо також перспективною розробку Класифікатора відхилень, до якого потрібно вносити всі, навіть незначні, відхилення, що знаходять державні аудитори та інші контролюючі органи під час проведення контрольних заходів. При цьому мають вноситись фактично виявлені порушення з зазначенням частоти виявлення. Зважаючи на існуючі правові колізії, а також на те, що наразі утворюються схеми шахрайства, які ззовні не виглядають як порушення, що унеможлиблює їх включення до класифікатору за принципом сфер законодавства. Практично реалізувати цю пропозицію можна шляхом створення і ведення необхідної бази даних.

Враховуючи викладене, необхідне подальше дослідження особливостей ризиків у сфері державного аудиту за різними формами, що впливатимуть на планування і підготовку аудитів; розробку відповідних карт ризиків, що враховували б досвід попередніх перевірок і національні законодавчі та інші особливості.