

УДК 657.6:006.32

Любенко А.М.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку й аудиту**Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України*

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ВЗАЄМОДІЇ СУБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті обґрунтовано та розкрито основні підходи до стандартизації та уніфікації взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю з урахуванням положень Лімської декларації керівних принципів державних фінансів та відповідно до стандартів INTOSAI.

Ключові слова: фінансовий контроль, стандартизація та уніфікація взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю, стандарти INTOSAI.

Любенко А.Н. СТАНДАРТИЗАЦИЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ СУБЪЕКТОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

В статье обоснованы и раскрыты основные подходы к стандартизации и унификации взаимодействия субъектов государственного финансового контроля с учетом положений Лимской декларации руководящих принципов государственных финансов и в соответствии со стандартами INTOSAI.

Ключевые слова: финансовый контроль, стандартизация и унификация взаимодействия субъектов государственного финансового контроля, стандарты INTOSAI.

Liubenko A.M. STANDARDIZATION OF INTERACTION OF FINANCIAL CONTROL BODIES

The article proves and reveals basic approaches to standardization and unification of interaction of state financial control bodies in view of the provisions of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts and in accordance with the standards of INTOSAI.

Keywords: financial control, standardization and unification of interaction of state financial control bodies, INTOSAI standards.

Постановка проблеми. Міжнародний досвід у стандартизації контрольної-ревізійної діяльності органів державного фінансового контролю підтверджує потребу розробки стандартів зовнішнього і внутрішнього контролю, причому для його централізованого здійснення через Державну фінансову інспекцію України, і децентралізованого, у вигляді внутрішнього аудиту органів державної влади, установ, відомств державного сектора.

Як для зовнішнього, так і для внутрішнього державного фінансового контролю на всіх рівнях влади ієрархії тріадою основних завдань, через які проявляється сама сутність державного фінансового контролю, є:

а) виявлення відхилень від встановлених правил у процедурах управління державними фінансовими потоками і у фінансово-господарській діяльності економічних суб'єктів, що ініціюють державні фінансові потоки;

б) забезпечення усунення виявлених відхилень шляхом прийняття за результатами контрольної-ревізійної і експертно-аналітичних заходів коригувальних дій відповідними владними структурами або об'єктами контролю (якщо це входить до компетенції об'єктів контролю);

в) аналіз чинників, мотивів і умов, що породжують можливість виникнення цих відхилень, і розробка профілактичних заходів щодо запобігання їх у майбутньому.

Виходячи з того, що багато принципів і процедур державного фінансового контролю є базовими як для зовнішнього, так і для внутрішнього контролю, ми вважаємо, що повинна бути сформована група стандартів, які є загальними для цих різновидів державного фінансового контролю.

Основними положеннями стандартів, що визначають загальні принципи і процедури державного фінансового контролю, є:

– незалежність органів контролю та їхніх співробітників від законодавчої і виконавчої влади, об'єктів контролю і їх посадових осіб. Незалежність органу державного фінансового контролю визначається його

статусом, характеризується чіткістю і адекватністю закріплених у відповідному законодавстві прав та обов'язків. Співробітники органів державного фінансового контролю повинні бути неупередженими до політичної боротьби і об'єктів контролю та їх посадових осіб. Органи державного фінансового контролю повинні бути самостійні у виборі об'єктів, предметів, методів і процедур контролю, і не повинні допускати тиску чи втручання у свою діяльність з боку інших органів або осіб;

– компетентність і високий професіоналізм співробітників органів контролю включають наявність необхідних знань і відповідного досвіду, а також самодисципліни для належного виконання своїх посадових обов'язків, уміння своєчасно розпізнати і точно оцінити відхилення від чинного законодавства, потенційні проблеми, успішно знаходити вихід з нестандартних ситуацій;

– об'єктивне ставлення до виявлених у ході своєї професійної діяльності недоліків і порушень вимог чинного законодавства, гарантія високої якості контрольної-ревізійної та експертно-аналітичної роботи.

Перераховані вимоги – це основа основ як для зовнішнього державного фінансового контролю, так і для внутрішнього. Це той фундамент, на основі якого повинні розроблятися всі стандарти.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методичні та організаційні підходи щодо планування, організації проведення, документування порушень, оформлення та узагальнення результатів фінансового контролю розглядалися рядом вітчизняних науковців, зокрема С.В. Бардашем, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерійом, І.К. Дрозд, Є.В. Мнихом, І.Б. Стефанюком, М.С. Пушкарем, В.С. Рудницьким, О.А. Шевчуком та іншим. Разом з цим питання уніфікації та стандартизації взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю досліджено не в достатній мірі.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення організаційно-методичних підходів та визначення основних положень взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю на основі стандартизації та уніфікації цієї діяльності. Завдання статті – аналіз

та оцінка взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю, можливість її удосконалення шляхом використання зарубіжної практики здійснення контролю відповідно до стандартів *INTOSAI*.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як вже зазначалося, в Україні до цього часу ще не створена система стандартів з чітким розмежуванням сфер їх застосування у контрольній діяльності залежно від специфічних особливостей об'єктів фінансового контролю, що включає в себе також і стандарти, які встановлюють основні принципи, положення і процедури, загальні для всіх його видів. Така відсутність чіткої системи стандартизації контрольної діяльності негативно позначається на ефективності самого фінансового контролю та, навіть, на соціально-економічному розвитку нашої країни. Тому необхідно якнайшвидше активізувати роботу щодо створення єдиної системи національних стандартів контрольної та експертно-аналітичної діяльності, що враховують не тільки основні аспекти міжнародних вимог, але й дозволяють значно підвищити дієвість фінансового контролю, у тому числі і зовнішнього державного контролю.

Якщо проаналізувати положення Лімської декларації, що визначила зовнішній державний фінансовий контроль як невід'ємну частину загальнодержавної системи регулювання суспільних відносин, то можна зробити такі висновки:

а) зовнішній державний фінансовий контроль – це не самоціль, а узаконена діяльність уповноважених органів, тобто вищих контрольних органів;

б) у результаті діяльності уповноважених органів розкриваються допущені відхилення від прийнятих стандартів внаслідок порушення принципів законності, ефективності та економії у витрачанні матеріальних ресурсів;

в) відхилення від стандартів та їх порушення повинні бути виявлені на початковій стадії, щоб мати можливість прийняти відповідні коригувальні заходи, а у необхідних випадках – притягти до відповідальності винних і стягнути з них заповідяні державі збитки;

г) потрібно розробити і здійснити заходи, спрямовані на запобігання виникнення відхилень від стандартів та їх порушень надалі [1].

Зовнішній державний фінансовий контроль, будучи однією із функцій управління, одночасно є механізмом зворотного зв'язку для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень, умов і результатів їхньої реалізації, що й знайшло досить чітке відображення у статтях Лімської декларації. Так, стаття 3 Лімської декларації проголошує пріоритет зовнішнього фінансового контролю над внутрішнім, підкреслюючи його прямий обов'язок перевіряти ефективність внутрішньої контрольної служби; стаття 4 підтверджує, що всі цілі зовнішнього фінансового контролю – законність, правильність, ефективність і економічність управління грошовими і матеріальними засобами суспільства – однаково важливі; стаття 9 говорить про потребу зовнішнього контролю за діяльністю уряду, його адміністративного керівництва і будь-якого підлеглого йому органу; стаття 18 стверджує, що все управління громадськими коштами повинно підлягати незалежному від органів, що розпоряджаються цими коштами, зовнішньому контролю [1].

Таким чином, зовнішній державний фінансовий контроль в демократичній правовій державі – це перш за все контроль за законністю та ефективністю управління всіма належними суспільству засобами.

Тому такою важливою і суспільно необхідною є стандартизація діяльності органів контролю, що здійснюють зовнішній фінансовий контроль.

Бюджетним кодексом України функції зовнішнього фінансового контролю покладено на Рахункову палату України. Однак ні в Конституції України, ні в Бюджетному кодексі не визначено, що Рахункова палата України є вищим органом фінансового контролю.

Беручи до уваги, що пріоритетами зовнішнього державного фінансового контролю повинні бути макроекономічні процеси, зростання темпів розвитку економіки, включаючи контроль за вартісними пропорціями ВВП і грошовою масою, питання, пов'язані із збільшенням дохідної частини бюджетів усіх рівнів та економією державних і муніципальних коштів, що надходять у розпорядження суспільства, особливу увагу слід приділити розробці саме цих стандартів.

Здавалося б, що міжнародні стандарти аудиту і процес їх використання в практиці роботи вітчизняних аудиторських фірм і аудиторів жодним чином не повинні істотно впливати на діяльність органів зовнішнього державного фінансового контролю. Традиційний підхід до контрольної діяльності проведення зовнішнього аудиту відповідних бюджетів передбачає, що основним завданням є проведення аудиту відповідності та фінансового аудиту, тобто перевірок фінансової звітності одержувачів бюджетних коштів на предмет її відповідності законодавчим і іншим принципам (закон про бюджет на черговий рік, бюджетний розпис, бюджетні асигнування, ліміти бюджетних зобов'язань, кошторису тощо), перевірок цільового використання виділених з бюджету коштів.

Однак на сучасному етапі розвитку нашого суспільства реальна дійсність об'єктивно вимагає від органу зовнішнього контролю проведення також і аудиту ефективності державних витрат, і Рахункова палата України впроваджує його в практику своєї роботи, у зв'язку з чим значення міжнародних стандартів аудиту значно зростає, особливо при перевірці питань інвестиційної політики держави і розвитку реального сектора економіки.

Більше того, необхідно брати до уваги і розширення з кожним роком міжнародного співробітництва Рахункової палати України з вищими органами державного фінансового контролю інших країн, її участь у таких міжнародних організаціях, як *INTOSAI*, *EUROSAI*, *EURORAI* та ін.

У зв'язку з цим було б доцільно у процесі роботи над національними стандартами зовнішнього державного фінансового контролю використовувати досвід США, який видав «Стандарти аудиту державних організацій», досвід роботи комітетів *INTOSAI* зі стандартів внутрішнього контролю, з ревізійних стандартів і т. д., а також досвід вищих контрольних органів інших країн і міжнародних організацій. Але при цьому весь час потрібно пам'ятати про можливість відмінності понятійного апарату тих чи інших стандартів, тим більше, що навіть у таких авторитетних організаціях, як *INTOSAI*, *COSO* немає єдності у визначенні цілої низки термінів. Свого часу виникла бурхлива дискусія через визначення внутрішнього контролю, запропонованого різними міжнародними організаціями вищих контрольних органів. Досить активно також обговорювалося питання про те, що представляють собою ключові поняття в стандартах внутрішнього контролю, які відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом і т. д.

Про все це не можна забувати, працюючи над створенням системи стандартів зовнішнього державного фінансового контролю.

Варто зазначити, що від сліпого наслідування міжнародним стандартам застерігають і їхні розробники. Так, в «Основних постулатах державного фінансового контролю» стандартів *INTOSAI* підкреслюється, що ці стандарти є лише «скелетною» схемою, якої слід дотримуватися при проведенні ревізій, але розглядати їх потрібно крізь призму конституційних, юридичних та інших умов діяльності кожного конкретного вищого контрольного органу.

В Україні відсутній глосарій термінів, що пов'язані з контрольною справою. Відсутні єдині для всіх органів контролю визначення такого основного поняття в контрольно-ревізійній діяльності як «ревізія» або «перевірка», не зазначено їхні відмітні особливості залежно від того органу контролю, завдання і функції є особливими для кожного суб'єкту контролю, не визначені права, обов'язки і порядок діяльності контролера, ревізора. Звичайно ж, практика проведення ревізій, перевірок, відомчі інструкції, сформовані традиції – все це дає можливість провести ревізію або перевірку на належному рівні і відповідним чином оформити результати контрольного заходу. Однак нормативний правовий акт, що вводить обидва терміни в правове поле законодавства, до теперішнього часу не прийнятий, тому кожен трактує ці поняття так, як вважає за потрібне.

Рахункова палата самостійно розробляє і затверджує в установленому порядку стандарти Рахункової палати – внутрішні нормативні документи, що визначають характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення різних видів діяльності Рахункової палати та/або вимоги до їх результатів.

У Рахунковій палаті можуть діяти стандарти двох видів: стандарти організації діяльності Рахункової палати та стандарти зовнішнього державного аудиту (контролю), що здійснюється Рахунковою палатою.

Стандарти організації діяльності Рахункової палати визначають характеристики, правила і процедури організації та здійснення у Рахунковій палаті методологічного забезпечення, планування роботи, підготовки звітів, взаємодії з іншими органами контролю та інших видів внутрішньої діяльності Рахункової палати.

Стандарти зовнішнього державного аудиту (контролю), що здійснюється Рахунковою палатою, визначають загальні вимоги, характеристики, правила і процедури здійснення Рахунковою палатою контрольною та експертно-аналітичної діяльності.

З метою реалізації покладених повноважень Рахункова палата розробляє і затверджує в установленому порядку загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного контролю і контролю як аудиту ефективності при проведенні контрольних і експертно-аналітичних заходів.

Загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного аудиту (контролю) визначають вимоги до структури, змісту, порядку їх розробки і затвердження.

Стандарти організації діяльності Рахункової палати, стандартів зовнішнього державного аудиту (контролю), загальних вимог до стандартів зовнішнього державного фінансового контролю базуються на положеннях міжнародних стандартів у галузі державного фінансового контролю, аудиту і фінансової звітності.

У зв'язку з тим, що стандарти мають бути початком у стандартизації методичного забезпечення контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності Рахункової палати України, вони потребують відображення світового і власного досвіду накопиченого протягом більш ніж п'ятнадцяти років її діяльності, з урахуванням досвіду роботи інших контрольно-рахункових органів, а також вимог міжнародних стандартів аудиту.

Один із стандартів *ISSAI 1500* «Аудиторські докази» стверджує, що «докази, отримані із зовнішніх джерел, надійніші, ніж докази, отримані з внутрішніх» [2]. Порядок отримання і використання зовнішніх підтверджень, якими можуть бути свідчення третіх осіб, інформація від контрагентів тощо, визначений стандартом *ISSAI 1505* «Зовнішні підтвердження» [3].

У положеннях стандарту *ISSAI 1240* «Відповідальність аудитора, у зв'язку з виявленням шахрайства у ході аудиту фінансової звітності» наведені приклади умов або подій, що підвищують ризик шахрайства або помилок, які необхідно враховувати під час планування процедур аудиту [4]. Розробка аналогічних норм до відповідних національних стандартів державного фінансового контролю в Україні може бути основою для дій щодо відповідальності перевіряючих з розгляду випадків шахрайства і помилок під час державного фінансового контролю. Було б доцільно в умовах збільшення обсягів інформації та здійснених фінансово-господарських трансакцій також врахувати вимоги стандарту *ISSAI 1315* «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта і його середовища», який містить рекомендації із застосування процедур аудиту за принципом оцінки високих ризикованих сфер діяльності установи, які слід перевірити ретельніше [5].

При проведенні ревізій та перевірок доцільно використовувати положення стандарту *ISSAI 1300* «Планування аудиту фінансової звітності», що передбачає необхідність аналітичної підготовки до проведення контрольного заходу на стадії його планування (попереднє ознайомлення з об'єктом перевірки і сферою його діяльності, виявлення і попередня оцінка ризиків аудиту) [6]. Облік цих положень дозволить якісніше підготувати контрольний захід: визначити його вид, обсяг робіт, склад інспекторів і терміни проведення заходу.

Стандарт *ISSAI 1550* «Пов'язані особи» передбачає перевірку операцій, здійснених економічним суб'єктом, з афілійованими особами (наведено перелік операцій, на які потрібно звернути увагу) [7].

З урахуванням вищевикладеного, єдину систему стандартів фінансового контролю схематично (умовно) можна представити в такому вигляді, як на рис. 1.

Висновки. Запропонована на рисунку 1 схема стандартизації зовнішнього державного фінансового контролю – важлива органічна частина єдиної системи стандартів фінансового контролю в Україні, створення якої в даний час для нашої країни є нагальною потребою.

Єдина система стандартів фінансового контролю дозволить наблизити вирішення загальної для України проблеми – забезпечення законності та доцільності використання фінансових, матеріальних, трудових та інших видів ресурсів, можливість виведення з тіньового обороту значну частину ВВП.

Це найважливіший фактор підвищення дієвості та ефективності фінансового контролю загалом, а

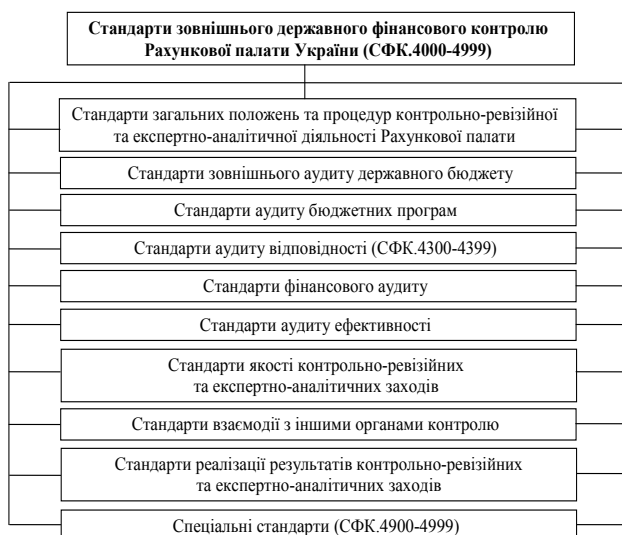


Рис. 1. Система стандартів державного фінансового контролю

дієвий і ефективний державний фінансовий контроль, і особливо зовнішній, як відомо, є запорукою створення умов для фінансової стабілізації та сприяє забезпеченню фінансової безпеки держави.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лімська декларація керівних принципів державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.
2. Audit Evidence [Electronic resource]. – Available from : http://www.issai.org/media/13104/issai_1500_e_.pdf.
3. External Confirmations [Electronic resource]. – Available from : http://www.issai.org/media/13160/issai_1505_e_.pdf.
4. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : http://www.issai.org/media/13096/issai_1240_e_.pdf.
5. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment [Electronic resource]. – Available from : http://www.issai.org/media/13080/issai_1315_e_.pdf.
6. Planning an Audit of Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : http://www.issai.org/media/13056/issai_1300_e_.pdf.
7. Related Parties [Electronic resource]. – Available from : http://www.issai.org/media/13108/issai_1550_e_.pdf.

УДК 657.3

Мельник З.Ю.

*здобувач кафедри бухгалтерського обліку
Національного університету біоресурсів і природокористування України*

ВИКРИВЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ: ПОМИЛКИ ТА ФАЛЬСИФІКАЦІЯ

У статті досліджується проблема викривлення даних бухгалтерського обліку, зокрема звітності. Розглянуто навмисні та ненавмисні причини неправдивості інформації. З'ясовано мотиви виникнення помилок та здійснення фальсифікації звітності, їх наслідки.

Ключові слова: звітність, інформація, фальсифікація, викривлення, шахрайство.

Мельник З.Ю. ИСКАЖЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ: ОШИБКИ И ФАЛЬСИФИКАЦИЯ

В статье исследуется проблема искажения данных бухгалтерского учета, в том числе и отчетности. Рассматриваются преднамеренные и непреднамеренные причины недостоверности информации. Выясняются мотивы возникновения ошибок и осуществление фальсификации отчетности и их последствия.

Ключевые слова: отчетность, информация, фальсификация, искажение, мошенничество.

Melnyk Z.Y. DISTORTIONS IN REPORTING INFORMATION: ERRORS AND FRAUD

In the article the problem of distortion of accounting, including reporting. Considered as intentional and unintentional causes of untruthfulness information. Investigates reasons of errors and fraud reporting exercise and its effects.

Keywords: accounting, information, falsification, misrepresentation, fraud.

Постановка проблеми. Неправдивість фінансової звітності може бути спричинена спробами управлінського персоналу приховати доходи або, навпаки, завищити їх, щоб ввести в оману користувачів фінансової звітності через зміну сприйняття ними фінансових результатів та прибутковості підприємства. Свідоме викривлення фінансової звітності може здійснюватися через зовнішній та внутрішній тиск на управлінський персонал для досягнення очікуваних доходів, зокрема коли неспроможність досягти фінансових цілей може мати значні наслідки для управлінського персоналу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями фальсифікації займалися такі українські й зарубіжні науковці, як: Т.А. Бутинець [1], А.М. Шевелюхіна [2], С.В. Бардаш [3], О.І. Гадзе-

вич [4], О.В. Кришевич [5], О.В. Смаглюк [6], П.Н. Майданевич [7].

Постановка завдання. Різновиди викривлення облікових даних в звітності, основні причини фальсифікації інформації та наслідки її представлення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Усвідомлена можливість викривлення фінансової звітності або незаконне привласнення активів існує, коли відповідальний працівник підприємства вважає, що внутрішній контроль можна обійти тому що, наприклад, він користується довірою або знає про конкретні недоліки внутрішнього контролю. Працівники підприємства, як правило, можуть знайти раціональне виправдання для скоєння шахрайства [8].

Розглянемо види спотворень бухгалтерських даних (рис. 1).