

УДК 657.6

Письменна М.С.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту, економіки та права,
Кіровоградська льотна академія
Національного авіаційного університету

РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД У МЕТОДОЛОГІЇ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Методологія різновидів державного аудиту передбачає застосування різноманітних аудиторських процедур, проте не визначає підґрунтя для визначення критеріїв їх достатності та відповідності. Дослідження міжнародного досвіду проведення перевірок через положення стандартів ISSAI дали змогу виокремити ризик-орієнтований підхід до визначення кількості та якості аудиторських процедур. У статті проведено порівняльний аналіз вітчизняних методик різновидів державного аудиту з нормами міжнародних стандартів. На підставі зроблених висновків про невідповідність критеріального підходу та відсутність інструментарію розрахунку вибіркової сукупності для перевірки розроблено пропозиції щодо вдосконалення методичної бази здійснення державного аудиту. Доведено, що впровадження ризик-орієнтованого підходу до визначення методів та процедур аудиту на всіх його етапах дасть змогу ефективно та економічно побудувати збір доказової бази для висновків та пропозицій за результатами контрольного заходу.

Ключові слова: державний аудит, ризики, аудиторські процедури, критерій достатності, методологія контролю.

РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД В МЕТОДОЛОГИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА

Письменная М.С.

Методология разновидностей государственного аудита предусматривает применение различных аудиторских процедур, но не предоставляет оснований для определения критериев их достаточности и соответствия. Исследование международного опыта проведения проверок согласно положениям стандартов ISSAI позволило выделить риск-ориентированный подход к определению количества и качества аудиторских процедур. В статье проведен сравнительный анализ отечественных методик разновидностей государственного аудита и норм международных стандартов. На основании сделанных выводов о несоответствии критеріального подхода и отсутствию инструментария расчета выборочных совокупностей для проверки разработаны предложения по совершенствованию методической базы осуществления государственного аудита. Доказано, что внедрение риск-ориентированного подхода к определению методов и процедур аудита на всех его этапах позволит эффективно и экономически обоснованно построить сбор доказательной базы для выводов и предложений по результатам контрольного мероприятия.

Ключевые слова: государственный аудит, риски, аудиторские процедуры, критерий достаточности, методология контроля.

THE RISK-BASED APPROACH IN THE METHODOLOGY OF THE STATE AUDIT

Pysmenna M.

The methodology of the varieties of the state audit provides for the application of various auditing procedures, but does not provide grounds for the criteria of their sufficiency and compliance. The study of international experience of conducting audits in accordance with the provisions of ISSAI standards allowed identifying the risk-based approach to determining the quantity and quality of audit procedures. In the paper the comparative analysis of Ukrainian techniques of public audit to international standards has been represented. On the basis of the findings of noncompliance criteria-based approach and the lack of tools calculation of sample cases for verification the proposals for improving the methodological framework of the implementation of the state audit have been made. It has been proved that the introduction of a risk-based approach to defining methods and audit procedures at all stages will allow build a effectively and economically justified collection of evidence for conclusions and proposals on the results of the control measures.

Keywords: state audit, risks, audit procedures, adequacy criterion, methodology of control.

Постановка проблеми. Концепція ризик-орієнтованого контролю сформувалася у зарубіжних країнах до того, як на національному рівні отримали визнання та реалізацію у нормативних документах методики оцінки та управління ризиками. Саме тому можна стверджувати про накопичений досвід міжнародними

практиками використання ризиків у процесі державного аудиту для його оптимізації на рівні виконання процедур збирання доказів, необхідних для формулювання висновку. Дослідження міжнародних стандартів та зарубіжного досвіду здійснення державного аудиту свідчить про тісний зв'язок між вибором аудиторських

процедур та ризиком, оціненим у процесі перевірки. Міжнародне визнання таких прийомів свідчить про можливість використовувати інформацію про ризики підконтрольної установи для цілей державного аудиту.

Але проблема вітчизняної теорії та практики методології державного аудиту полягає у декларуванні використання ризиків у процесі аудиту та відсутності при цьому докладних розробок щодо їх застосування на етапі визначення аудиторських процедур.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Спрощений підхід до визначення аудиторських процедур у процесі перевірки, який декларують багато вчених, не враховує реалії складних процесів на підконтрольних об'єктах економічного середовища. Як зазначає О.А. Подолянчук, «аудитору потрібно лише визначити ті методи, прийоми і способи, за допомогою яких він виконає поставлені перед ним завдання» [1]. Насправді автор не підозрював, що саме у визначенні достатності та відповідності процедур і полягає чи не найважливіша з основних проблем методології аудиторської перевірки в державному секторі. Одну з найбільш ґрунтовних та всеохоплюючих розробок щодо сутності аудиторських процедур представив В.П. Бондар. Його висновок щодо того, що «аудиторські процедури слід використовувати в контексті методичних прийомів аудиту, які є складниками поняття методу, методики» було взято за основу іншими дослідниками цієї проблеми [2, с. 25]. Дискусійним питанням залишалось віднесення аналітичних процедур до складу аудиторських як їх різновиду [2, с. 25] або їх розгляд як самостійних процедур, що за своєю класифікацією охоплюють увесь спектр завдань аудиту під час його етапів [3, с. 149]. Однак ігнорування факту застосування результатів оцінки ризиків під час визначення кількості та відповідності аудиторських процедур у науковій літературі може призводити до неефективного розподілу робочого часу та неякісних перевірок. На нашу думку, більш правильним є сприйняття ризиків на етапі визначення методів та процедур перевірки як складової частини методології аудиту, яка забезпечує його надійність та результативність. Такими дослідженнями поглибили методологію контролю С.В. Бардаш та А.М. Любенко, які більш ширше, ніж інші вчені, розглядали роль оцінки ризиків у контрольних діях [4; 5].

Важливий внесок у ризик-орієнтований підхід до методології контрольних дій зробили І.Ю. Чумакова та Ю.П. Кравченко [6]. Ними було вдосконалено методологію інспектування та державного фінансового контролю на етапах планування контрольних дій та виявлення бюджетних порушень у бюджетній сфері шляхом ідентифікації ризик-факторів та ризиків діяльності бюджетної установи.

Поняття ризиків та їх оцінки в процесі здійснення внутрішнього контролю розглядається в галузевих та пооб'єктних дослідженнях, тому перелік прикладів можна продовжувати.

На відміну від онтологічних описів переліку процедур, відомих із практичної діяльності, ризик-орієнтований підхід під час визначення кількості та видів процедур передбачає дещо інший ракурс розгляду завдання методичного інструментарію аудиторської перевірки установ державного сектора.

Підконтрольна установа досліджується прийомами, способами та методами не лише з погляду раці-

ональної організації процесу перевірки відповідно до прийнятих методик та іманентних процедур, скільки з погляду виявлених ризикових передумов та оцінених ймовірностей їх негативного впливу на досліджуваний об'єкт. Дослідження саме такої методології здійснення перевірки на основі міжнародних стандартів ISSAI представлено у цій статті.

Постановка завдання. Мета статті полягає у поглибленні методології державного аудиту на основі використання оцінки ризиків для визначення достатності та відповідності аудиторських процедур.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основна вимога міжнародних стандартів державного аудиту, зокрема п. 57 ISSAI 400 «Фундаментальні принципи аудиту відповідності» (далі – ISSAI 400) щодо збору аудиторських доказів, полягає у тому, що аудитор повинні зібрати достатні й відповідні аудиторські докази для охоплення аудиту [7]. Така ж вимога зазначена й у Міжнародних стандартах аудиту для діяльності незалежних приватних аудиторів.

Норми п. 57 стандарту ISSAI 400 щодо достатності та відповідності аудиторських доказів обґрунтовуються тим, що вони надають підставу для формулювання висновку за результатами перевірки.

Достатність – це показник кількості доказів. Відповідність, адекватність – це якісна характеристика доказів, тобто їх актуальність та надійність. Кількість необхідних доказів залежить від визначеного аудиторського ризику: чим вищий ризик, тим більше можливостей для викривлення, тим вимагається більше доказів. Якість також впливає на кількість доказів: чим вище якісні характеристики зібраних доказів, тим менше їх може знадобитися. Відповідно, достатність і доцільність доказів взаємопов'язані. Проте лише отримання великої кількості доказів не може компенсувати їх низьку якість. Достовірність доказів залежить від джерела та характеру і від конкретних обставин, за яких отримані докази. Аудитор повинен розглянути як релевантність, так і достовірність інформації, яка буде використовуватися як аудиторські докази.

Процедури аудиту, які слід застосувати, повинні бути відповідними для тих обставин перевірки, що впливають на одержання достатніх, відповідних аудиторських доказів для охоплення всієї сфери аудиту. Обґрунтованість та джерела необхідних аудиторських доказів визначаються предметом та обсягом аудиту. Аудиторські докази включають різні процедури збору доказів як кількісного, так і якісного характеру. Аудитор здебільшого поєднує та порівнює докази з різних джерел, щоб отримати достатність та відповідність доказів для висновків щодо законності та правильності функціонування об'єкта перевірки.

Отримані докази повинні бути достатніми та доцільними, щоб забезпечити обґрунтовану базу для спостережень та висновків. Оскільки інформація про об'єкт, що перевіряється, досліджується не суцільним способом, дуже важливо, щоб метод збирання та вибірки даних було ретельно підібраний. Аудитор використовує професійне судження у визначенні достатності та відповідності протягом усього процесу збору доказів.

Для оцінки відповідності прийнятих методик державного аудиту міжнародним нормам, зафіксованих у стандартах, нами проведено порівняння вимог стандартів до аудиторських доказів ISSAI та практики

вітчизняних органів державного аудиту Рахункової палати та Державної аудиторської служби (табл. 1). Порівняння за визначеними критеріями було проведено за методиками зазначених контрольних органів щодо фінансового аудиту та державного фінансового аудиту [8; 9]. Результатом дослідження став висновок про існування загальних політик та регламентованих критеріїв слідувати вимогам міжнародних стандартів у частині збирання аудиторських доказів у досліджуваних методиках. Однак деталізовані вказівки щодо застосування обов'язкових елементів для проведення аудиторських процедур, таких як методики вибірки, критерій достатності доказів, відсутні (табл. 1).

Наступна вимога щодо збору аудиторських доказів пов'язана з ризик-орієнтованим підходом, який виступає підґрунтям під час проведення будь-якого виду державного аудиту в міжнародній практиці. Всі застосовані процедури аудиту мають бути чітко пов'язані з виявленими ризиками, про що свідчать положення п. 89 ISSAI 4100 «Рекомендації щодо аудиту відповідності – для аудитів, що проводяться окремо від аудиту фінансових звітів» (далі – ISSAI 4100) [11].

Виконання аудиторських процедур залежить від предмету перевірки, визначених критеріїв та професій-

ного судження аудитора. Коли ризики невідповідності є значними, а аудитори планують покладатися на внутрішній контроль, підконтрольна установа перевіряється із застосуванням тієї кількості та виду процедур, що визначені величиною даного ризику. Результати дослідження відповідності вимог стандартів урахувати величину оцінених ризиків аудиторської перевірки під час планування та виконання аудиторських процедур відображено в табл. 2.

Очевидно, що інструкції вітчизняних контрольних органів містять лише теоретичні регламенти виконання оцінки ризиків у процесі здійснення фінансового аудиту. Дослідження фактологічного матеріалу результатів фінансових аудитів свідчить про невикористання аудиторами Рахункової палати оцінки ризиків ні на етапі планування, ні на етапі збору аудиторських доказів. Методичні вказівки Державної аудиторської служби та матеріали перевірок також не містять свідчень про використання ризик-орієнтованого підходу в процесі збирання аудиторських доказів для обґрунтування висновків. Отже, критерії достатності та відповідності в органах державного аудиту не регулюються основними перевіреними міжнародною практикою аудиту інструментами зв'язку оцінки ризиків та

Таблиця 1. Порівняння критеріїв застосування аудиторських процедур за ISSAI 400 та нормативними документами органів державного аудиту

№	Критерії для порівняння	Рахункова палата	Державна аудиторська служба
1	Наявність в органі державного аудиту політики, яка визначає достатність та відповідність доказів як основи для висновків аудиту	Так	Так
2	Існування процесу / системи / керівництва / шаблону для забезпечення того, щоб аудитори збирали достатні та відповідні докази для складання аудиторських висновків	Так, частково	Так, частково
3	Наскільки вибірка вибраних аудиторських доказів свідчить про їх достатність та відповідність для складання аудиторських висновків	Не свідчить	Не свідчить
4	Конкретні основні причини невідповідності	Відсутність інструкції щодо методів вибірки, відсутність опису принципів, за якими здійснювалася вибірка	Відсутність інструкції щодо методів вибірки, відсутність опису принципів, за якими здійснювалася вибірка

Джерело: складено автором за [7–9]

Таблиця 2. Оцінка відповідності нормативних документів органів державного аудиту в Україні положенням міжнародних стандартів ISSAI 4100

№	Критерії для порівняння	Рахункова палата	Державна аудиторська служба
1	Визначення органом державного аудиту у своїй політиці зв'язку між процедурами аудиту та ризиком	Так	Ні
2	Наявність норм в інструкціях, які вимагають розгляду: а) суттєвих ризиків невідповідності; б) аудиторської залежності від результатів оцінки внутрішнього контролю у процедурах аудиту	Так, частково	Ні
3	Наявність певних процесів / систем / інструментів / шаблонів тощо, щоб гарантувати, що аудитори планують та проводять аудиторські процедури для відповіді на виявлені ризики невідповідності	Не існує	Не існує
4	Фактичне планування аудиторських процедур на основі виявлених аудиторських ризиків та оцінки внутрішнього контролю підконтрольної установи	Ні	Ні
5	Підтвердження у матеріалах перевірок: а) виявлення ризиків; б) проведення процедур аудиту на основі виявлених ризиків	Відсутні свідчення	Відсутні свідчення
6	Фактичне підтвердження у матеріалах перевірки використання аудиторами детального тестування в обставинах недовіри до системи внутрішнього контролю через його слабкість та неефективність	Тестування не проводиться	Тестування не проводиться

Джерело: складено автором за [8–10]

аудиторських процедур за змістом, кількістю, обсягом та видом. Це призводить до неефективності перевірок та впливає на їх якість, оскільки критерії достатності та відповідності аудиторських доказів регулюються не інструментами аудиту, а лише професійним судженням виконавців перевірки.

Процес вивчення доказової бази під час будь-якого виду державного аудиту є систематичним та ітеративним і передбачає збір доказів за допомогою відповідних аудиторських процедур, їх оцінку щодо достатності, відповідності та переоцінки ризику й отримання додаткових доказів у міру необхідності [11, п. 94].

Оцінка системи внутрішнього контролю установи, що перевіряється, та оцінки ризиків, яким системи контролю не можуть запобігти або виявити, є невід'ємною частиною проведення державного аудиту і за стандартами ISSAI, і за міжнародною практикою.

Процедури, які виконує аудитор при цьому, залежать від предмету аудиту, критеріїв та професійного судження аудитора. Ці процедури повинні бути чітко пов'язані з ідентифікованими аудитором ризиками. Коли ризики невідповідності є значними, а аудитор державного сектора планують покладатися на внутрішній контроль підконтрольної установи, вони повинні бути перевірені. Коли органи управління не створили надійної системи контролю, аудитор планує і виконує основні процедури для реагування на виявлені ризики. Під час вибору підходів та аудиторських процедур слід урахувувати якісні характеристики доказів, тобто докази повинні бути компетентними, відповідними та обґрунтованими. Крім того, докази вважаються більш надійними, якщо вони отримані з оригіналів документів та із зовнішніх джерел стосовно установи, що перевіряється.

Як стандартом ISSAI 4100 (п. 97), так і методичними вказівками органів державного аудиту передбачений збір аудиторських доказів із використанням різних методів, таких як спостереження, документальна перевірка, обстеження, повторне виконання, запити і підтвердження, аналітичні процедури.

Важливо під час визначення якості інструктивних матеріалів пересвідчитися у наявності задекларованих норм, які вимагають від аудиторів використання різноманітних методів під час збору доказів. Аналізуючи матеріали перевірок, варто визначити, як саме аудитор використали відповідні методи для збору доказів.

Якщо перевірка планується без урахування ідентифікованих та оцінених ризиків, необхідно визначити в інструкціях обставини достатності доказів для обґрунтування висновку. Аудитор може припинити збирати докази, поки він не переконається, що існує достатньо відповідних доказів для надання підстави для його висновку. Дослідження регламентів різних видів аудиту показало, що конкретних указівок щодо достатності доказів у них не міститься, а на практиці основною межею припинення збирання доказів виступають або часові межі проведення перевірки, або професійне судження аудитора.

Положення п. 95 ISSAI 4100 зазначають, що під час державного аудиту слід керуватися вказівками щодо оцінки видів, надійності та реєстрації аудиторських доказів, а також визначення їх відповідності, релевантності та обґрунтованості для підтвердження судження та висновків стосовно діяльності установи, що перевіряється [11].

Визначені в процесі планування процедури аудитор може змінювати, але не повністю оминаючи заплановані процедури збору доказів, якщо він не може отримати достатні, відповідні аудиторські докази для складання висновків через майже надмірно важкі труднощі або витрати. Усвідомлення того факту, що для складання висновків може бути важко або майже надзвичайно дорого одержати достатні, відповідні аудиторські докази, потребує від аудиторів вносити зміни в заплановані процедури, про що свідчить п. 90 ISSAI 4100 [11]. У цьому разі аудитор державного сектора повинні розглянути зв'язок між витратами та перевагами збору доказів, а також наслідками відсутності належних доказів щодо досягнення цілей аудиту та звіту аудитора. Відповідь аудитора щодо цієї ситуації може відрізнитися залежно від обставин, пов'язаних з його повноваженнями, важливістю порушених суспільних інтересів, очікуваннями громадськості та прагненням повідомляти про такі висновки. Проте складність чи витрати самі по собі не є достатніми підставами для того, щоб пропустити заплановані процедури збору доказів, навіть якщо немає варіантів альтернативних процедур. На жаль, в інструктивних матеріалах, розроблених органами державного аудиту, відсутні згадки про порядок чи вказівки щодо організації специфічного процесу, щоб гарантувати, що аудитор діють належним чином, коли стикаються з надмірними труднощами чи витратами під час отримання достатніх відповідних доказів. В аудиторських звітах відсутні згадки про проведені альтернативні процедури у разі труднощів або суттєвих витрат під час отримання достатніх належних доказів. Можливо, такі пояснення труднощів та відповіді аудитора містяться у робочих документах, що складаються аудиторською командою.

Аналіз нормативної бази та практичних результатів діяльності органів державного аудиту в Україні та порівняння з міжнародними критеріями проведення аудиторських перевірок дав змогу зробити висновки і пропозиції щодо вдосконалення регламентуючих державний аудит методичних указівок такими обов'язковими елементами:

- визначення достатності та відповідності аудиторських доказів як основи для висновків аудиту на нормативному рівні та у практичній діяльності контрольного органу;
- нормативна регламентація обсягів та видів аудиторських процедур залежно від оцінених ризиків діяльності підконтрольної установи;
- планування та проведення аудиторських процедур залежно від рішення щодо довіри до системи внутрішнього контролю установи, що перевіряється, внаслідок оцінки її ефективності;
- використання різноманітних процедур під час планування державного аудиту для досягнення достатності та відповідності у найбільш ефективний спосіб;
- указівки щодо достатності доказів та визначення меж або критеріїв для рішення про припинення збирання доказів;
- зміна визначених під час планування аудиторських процедур у зв'язку із суттєвими труднощами або великими витратами на їх отримання.

Це дасть змогу поліпшити доказову базу для формулювання висновків, ефективність контрольних заходів

та засвідчить поліпшення якості процесів здійснення державного аудиту.

Висновки з проведеного дослідження. Застосування аудиторських процедур під час державного аудиту базується на оцінках критеріїв достатності та відповідності. Вивчення наукових джерел засвідчило той факт, що в розглянутих нами наукових працях практично відсутній аналіз дослідницьких засобів ризик-орієнтованого вибору методів та процедур. Така прогалина в методологічних підставах вибору аудиторських процедур із погляду практики пояснюється універсальністю наявних підходів, що склалися історично. Проте евристичної цінності для сучасного

наукового пізнання вони вже не мають. Із погляду генезису теорії аудиторських процедур необхідно, на нашу думку, враховувати оцінені ризики діяльності підконтрольного об'єкта.

Запропоновано у практичній площині формування вітчизняних інструктивних матеріалів взяти за основу міжнародні стандарти державного аудиту та визначити обсяг і вид аудиторських процедур на основі ризиків, ідентифікованих та оцінених державними аудиторами.

Подальші дослідження пов'язані з формуванням висновків та пропозицій за результатами отриманих доказів, які також мають враховувати ризикові сфері діяльності підконтрольної бюджетної установи.

1. Подолянчук О.А. Процедури одержання аудиторських доказів / О.А. Подолянчук // *Економічний часопис – XXI*. – 2014. – № 1–2(2). – С. 60–63.
2. Бондар В.П. Аудиторські процедури та проблеми їх розробки / В.П. Бондар // *Вісник ЖДТУ*. – 2008. – № 1(43). – С. 18–27.
3. Сурніна К.С. Генезис теорії та аналіз практики застосування аналітичних процедур в аудиті / К.С. Сурніна // *Вісник ЖДТУ*. – 2012. – № 2(60) – С. 146–149.
4. Бардаш С.В. Контроль ризиків діяльності суб'єктів господарювання: міф чи реальність / С.В. Бардаш // *Вісник ЖДТУ*. – 2014. – № 4(70). – С. 3–8.
5. Любенко А.М. Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 «Бух. облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.) / А.М. Любенко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 36 с.
6. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2-х т. Т. 2 : Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами / П.П. Андреев, І.Ю. Чумакова, Ю.П. Кравченко [та ін.]. – 2013. – С. 128–149.
7. ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-400-fundamental-principles-of-compliance-auditing.html>.
8. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені Рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/121>.
9. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84562>.
10. ISSAI 4100 – *Compliance Audit Guidelines - For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-4100-compliance-audit-guidelines-for-audits-performed-separately-from-the-audit-of-finan.html>.

E-mail: mari.pismennaya.83@ukr.net