

GUID 5260

Управління державними активами



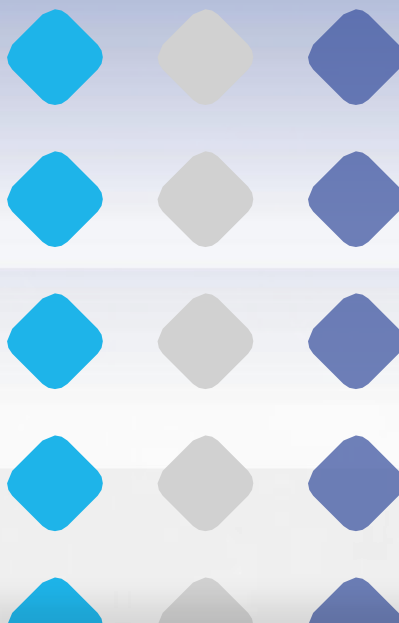
INTOSAI

Рекомендації INTOSAI видані Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI) у складі Системи професійних документів INTOSAI. Додаткову інформацію подано на сайті www.issai.org

Документ до IFPP – цей документ було розроблено до створення Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2016 році. Він може відрізнятися за формальною метою від останніх керівництв INTOSAI з аудиту.



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) У 2016 році затверджено як Керівництво INTOSAI GOV 9160 «Зміцнення системи належного управління державними активами – керівні принципи реалізації»
- 2) У зв'язку з формуванням Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) у 2019 році перейменовано на GUID 5260 «Управління державними активами» із внесенням редакційних змін



ЗМІСТ

| | |
|--|-----------|
| Список скорочень | 5 |
| ВСТУП | 6 |
| 1. ОСНОВНІ ТЕРМІНИ | 10 |
| 1.1 Підзвітність | 10 |
| 1.2 Активи | 11 |
| 1.3 Корупція | 12 |
| 1.4 Шахрайство | 13 |
| 1.5 Належне врядування | 13 |
| 1.6 Доброчесність | 17 |
| 1.7 Відмивання грошей | 18 |
| 1.8 Управління ризиками | 18 |
| 1.9 Оцінка ризиків | 19 |
| 1.10 Заінтересовані сторони | 20 |
| 1.11 Прозорість | 20 |
| 2. РОЛЬ ТА ОБОВ'ЯЗКИ ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ СТОРІН У ПОКРАЩЕННІ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ | 21 |
| 2.1 Законодавці та регулятори | 21 |
| 2.2 Аудиторські комітети | 21 |
| 2.3 Уряд | 22 |
| 2.4 Підрозділи фінансової розвідки | 22 |
| 2.5 Вищі органи аудиту | 23 |
| 2.6 Інші організації, що здійснюють зовнішній аудит | 24 |
| 2.7 Інші заінтересовані сторони | 24 |
| 2.8 Внутрішні аудитори | 24 |
| 2.9 Керівники | 25 |
| 2.10 Співробітники | 25 |
| 3. ОЦІНКА СТАНДАРТІВ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ | 26 |
| 3.1 Основи управління активами | 26 |
| 3.2 Стратегія управління активами | 28 |
| 3.2.1 План придбання активів | 29 |
| 3.2.2 Операційний план | 30 |

| | |
|--|-----------|
| 3.2.3 План технічного обслуговування | 30 |
| 3.2.4 План вибуття активів | 30 |
| 3.3 План управління капіталом | 31 |
| 3.4 Керівництво з політики та процедур управління активами | 32 |
| 3.5 Реєстр активів | 33 |
| 3.6 Оцінювання ефективності | 34 |
| 3.7 Зовнішні аудитори, регулятори та інші зовнішні організації | 36 |
| 3.8 Внутрішній аудит та співпраця із зовнішнім аудитом | 37 |
| 3.9 Роль внутрішнього аудиту | 38 |
| 3.10 Звіт про діяльність вищих органів аудиту | 40 |
| 3.11 Звіт про діяльність державних організацій | 41 |
| 3.12 Вебсайт та інформаційний бюлетень для громадськості | 41 |
| 4. РОЛЬ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ В ЗМІЦНЕННІ СИСТЕМИ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ | 42 |
| 4.1 Основні вимоги до вищих органів аудиту | 43 |
| 4.2 Принципи належного врядування | 45 |
| 4.2.1 Дотримання принципу рівності | 45 |
| 4.2.2 Досягнення громадянського консенсусу | 46 |
| 4.2.3 Сприяння прозорості | 46 |
| 4.2.4 Оцінка управління людськими ресурсами | 47 |
| 4.3 Скарги та звернення | 47 |
| 4.4 Запобігання конфлікту інтересів та іншим зловживанням | 49 |
| 4.4.1 Порухення в процесі законотворення | 49 |
| 4.4.2 Надмірна свобода дій державних службовців та конфлікт інтересів | 49 |
| 4.4.3 Відсутність підзвітності або її неналежне застосування | 50 |
| 4.4.4 Недоліки внутрішнього контролю та нагляду | 51 |
| 4.4.5 Недоліки системи бухгалтерського обліку | 52 |
| 4.4.6 Недотримання принципу документування та звітування | 56 |
| 4.4.7 Надмірне використання субпідряду та посередників | 56 |
| 4.4.8 Покращення належного врядування через діяльність окремих посадових осіб | 56 |
| 4.4.9 Інші спеціальні антикорупційні заходи через посилення належного управління державними активами | 58 |
| 5. СПРИЯННЯ НАЛЕЖНОМУ ВРЯДУВАННЮ ЧЕРЕЗ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ | 59 |
| ДОДАТОК: ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 62 |

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

MCA – Міжнародні стандарти аудиту

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів аудиту

IIA – Інститут внутрішніх аудиторів

BOA – вищий орган аудиту

AML – протидія відмиванню грошей

WGFACML – Робоча група з питань боротьби з корупцією та відмиванням грошей

COSO – Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея

O&M – експлуатація та технічне обслуговування

FATF – Цільова група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей

FIU – підрозділ фінансової розвідки

SETC – Специфікація основних умов договору;

ERM – Управління ризиками підприємства;

HR – Кадрові ресурси, управління персоналом

PMI – Інститут з управління проєктами

СМР – План управління капіталом

AMG – Керівництво з політики та процедур управління активами

ВСТУП

Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI) є автономною, незалежною, професійною та неполітичною організацією, яка надає майданчик для обговорення державними аудиторами всього світу питань, що становлять взаємний інтерес, і дає змогу їм бути обізнаними з останніми подіями у сфері аудиту, іншими застосовними професійними стандартами та кращими практиками¹. З метою виконання своєї місії INTOSAI організовує роботу для досягнення чотирьох стратегічних цілей: (1) Підзвітність та професійні стандарти, (2) Нарощування інституційного потенціалу, (3) Обмін знаннями та послуги в галузі знань і (4) Зразкова міжнародна організація.

Оскільки вищі органи аудиту (BOA) відіграють ключову роль у проведенні аудитів державних фінансів і операцій, а також у забезпеченні належного фінансового управління та загальної підзвітності урядів, INTOSAI заохочує співпрацю, спільну роботу та постійне вдосконалення BOA через обмін ідеями та досвідом. Такий обмін знаннями може включати надання контрольних показників, аналіз передового досвіду, розробку керівництв з аудиту та проведення досліджень з питань, що становлять взаємний інтерес. У цьому полягає суть Стратегічної цілі INTOSAI 3 «Обмін знаннями та послуги в галузі знань», у межах якої створюється Робоча група з питань боротьби з корупцією та відмиванням грошей (WGFACML).

Водночас зусилля WGFACML підтримують один зі стратегічних пріоритетів INTOSAI: «Сприяння боротьбі проти корупційної діяльності». Корупційна діяльність є глобальною проблемою, яка створює загрозу для належного управління державними коштами, функціонування юридичної системи та процвітання громадян країни, створюючи загрозу для соціальної безпеки та перешкоджаючи зниженню рівня бідності².

¹ INTOSAI (жовтень 2010). *Стратегічний план на 2011-2016 роки*.

² Розширене визначення корупції наведено в індексі Transparency International.

З огляду на те, що основне завдання ВОА полягає в тому, щоб визначити, чи витрачалися бюджетні кошти економно та ефективно відповідно до наявної нормативно-правової бази, їхній внесок у боротьбу з корупцією полягає в особистому прикладі та виконанні зобов'язань щодо забезпечення прозорості та запобігання корупції через аудит урядових органів. Основною метою ВОА є контроль за управлінням діяльністю державних установ, організацій, підприємств і запобігання неналежному використанню державних активів, а також шахрайської та корупційної діяльності з використанням таких активів. Проведені ВОА аудити забезпечують прозорість, роблять ризик очевидним, зміцнюють елементи внутрішнього контролю, у такий спосіб запобігаючи корупції відповідно до духу Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції³.

Для ефективного запобігання корупційним проявам і боротьби з ними згідно з вимогами INTOSAI потрібні ВОА, які мають дієві механізми впливу, характеризуються незалежністю і застосовують багатопрофільні підходи. Для досягнення цієї мети та стимулювання належного врядування INTOSAI забезпечує оновлену систему професійних міжнародних стандартів, що є доречним відповідно до завдань і потреб своїх членів – ВОА та заінтересованих сторін.

GUID 5260 «Управління державними активами» – це документ, розроблений Робочою групою з питань боротьби з корупцією та відмиванням грошей у світлі впливу світової фінансової кризи та після визнання необхідності розробки керівних принципів, що стосуються ролі ВОА у підвищенні доброчесності, прозорості, підзвітності та належного врядування державними активами державних установ, організацій, підприємств.

Базова концепція «належного врядування» є передумовою для сталого розвитку суспільств і націй. Це означає компетентне управління ресурсами країни та державними завданнями у спосіб, який є доцільним, прозорим, підзвітним, справедливим та відповідає потребам людей. Таким чином, впровадження належного врядування створює середовище, яке не сприяє корупції чи іншій неетичній поведінці. Хоча уряди несуть основну відповідальність за створення такого середовища, питання управління різняться між країнами, тож вирішення проблем управління повинні бути адаптовані індивідуально. Кожен ВОА відіграє важливу роль у забезпеченні належного врядування.

У цьому сенсі управління активами є невід'ємною складовою належного врядування як у державному, так і в приватному секторах. Воно повинно орієнтуватися і бути включеним до стратегії організації, корпоративного та фінансового планування.

³ Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції, Нью-Йорк, 2004, <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/> [доступно: 03.08.2015].

Можна припустити, що існує необхідність поліпшення навичок управління державними ресурсами для належного їх використання.

Спираючись на міжнародний досвід, WGFACML визначила кілька загальних керівних принципів, що дають змогу БОА поліпшити належне управління державними активами. Цей документ містить відомості про принципи та методи, які БОА можуть застосовувати для їх реалізації.

Мета цього керівництва — сприяти оцінці сильних і слабких сторін поточних практик у сфері управління державними активами, що застосовуються БОА, а також надати рекомендації щодо їхнього вдосконалення. Керівництво складається з шести розділів.

У першому розділі «Основні терміни» наводиться визначення термінів, що стосуються ключових питань, які розглядаються в межах цього керівництва. Додатково описуються сфера застосування та принципи належного врядування.

У другому розділі «Роль та обов'язки заінтересованих сторін у покращенні належного врядування державними активами» визначаються всі учасники та їхні головні ролі. Крім того, наводяться відомості про координацію спільної діяльності та комунікації між офіційними заінтересованими сторонами. Цей розділ використовується для опису компетенцій заінтересованих сторін, оцінки сильних і слабких сторін системи координації їх діяльності, а також для визначення майбутніх викликів.

У третьому розділі «Оцінка стандартів належного врядування державними активами» читача знайомлять з різними доступними механізмами або можливими заходами, які можуть бути використані відповідними заінтересованими сторонами під час оцінки та вжиття заходів, спрямованих на підвищення основних показників або просування принципів належного врядування державними активами. Таким чином, цей розділ містить рекомендації щодо просування підзвітності об'єктами аудиту та залучення їх до подальшої взаємодії з відповідними заінтересованими сторонами.

У четвертому розділі «Роль Вищих органів аудиту в зміцненні системи належного врядування державними активами» визначається низка специфічних ролей та зобов'язань БОА. У цьому розділі висвітлюються також питання надмірної свободи дій державних посадовців та управління конфліктами інтересів.

П'ятий розділ «Сприяння належному врядуванню через управління ризиками» присвячений важливості сприяння принципам належного врядування через впровадження системи управління ризиками в державних установах, організаціях, підприємствах.

Це керівництво не містить посилань на національні законодавчі та нормативні

акти з огляду на велику кількість країн – учасниць INTOSAI.

Це керівництво спрямоване на координацію спільних зусиль для боротьби з корупцією через ефективне заохочення інституційної обізнаності, стандартів, стратегій та кращих практик з урахуванням повноважень, прав та можливостей вищих органів аудиту. Це являє собою основу, яку BOA використовують для реалізації своїх дій, беручи до уваги етичні стандарти або кодекси поведінки державних установ, організацій, підприємств, а також їхню соціальну відповідальність, з розумінням того, що кожна державна організація повинна нести повну відповідальність за управління належними їй державними активами.

Це керівництво охоплює основні та загальні принципи, на підставі яких організації, що здійснюють діяльність у різних країнах, можуть розробляти стандарти, які враховують специфічні вимоги відповідної юрисдикції. Керівництво не надає детально розроблених методів роботи, процедур і практик для підвищення доброчесності, прозорості, підзвітності та належного врядування державними активами. Кожен BOA, враховуючи власні повноваження та правову базу, а також культурний контекст, несе відповідальність за розробку подальшої конкретної політики з цього питання.

1

ОСНОВНІ ТЕРМІНИ

1.1 ПІДЗВІТНІСТЬ

Підзвітність передбачає, що фізичні особи, органи та організації (державні, приватні та громадські) відповідають за належне виконання своїх повноважень. З огляду на це широке визначення слід взяти до уваги дві концепції:

- Підзвітність – це процес, за допомогою якого державні органи та особи, що входять до їх складу, несуть відповідальність за свої рішення та дії, включаючи управління державними коштами, всі аспекти діяльності і дотримання вимог законодавства та нормативних актів щодо управління державними коштами, а також досягнення цілей діяльності.
- Підзвітність – це обов’язок, покладений на особу або організацію, що підлягає аудиту, продемонструвати, що вона розпоряджалася або контролювала довірені їй кошти відповідно до умов, на яких ці кошти були надані.

Під час розгляду питань управління державними активами підзвітність визначається, як зобов’язання осіб або організацій (включаючи державні підприємства та корпорації), яким довірені державні ресурси та які несуть відповідальність за покладені на них фінансові, управлінські та програмні зобов’язання, а також звітують перед тими, хто поклав на них цю відповідальність.

У теорії згідно з «Керівництвом з антикорупційної діяльності простою мовою» 2009 року, розробленим організацією Transparency International, є три форми підзвітності: діагональна, горизонтальна і вертикальна⁴.

- Діагональна підзвітність полягає в тому, що громадяни використовують державні інституції для забезпечення кращого нагляду за діями держави та в процесі цього беруть участь у розробці політики, складанні бюджету, відстеженні витрат та інших видах діяльності.
- Горизонтальна підзвітність передбачає обмеження та нагляд або систему стримувань і противаг для державних службовців з боку інших державних органів (тобто ВОА, судів, омбудсменів, центральних банків), які можуть поставити під сумнів і, зрештою, покарати посадовця за неналежну поведінку.
- Вертикальна підзвітність передбачає підзвітність державного службовця перед виборцями або громадянами через вибори, вільну пресу, активне громадянське суспільство та інші подібні канали.

У цьому контексті ВОА є важливим механізмом у межах горизонтальної системи, зосередженим на проведенні аудиту діяльності державних службовців та установ, що несуть відповідальність за управління державними активами.

1.2 АКТИВИ

Термін «активи» означає будь-які об'єкти, що мають економічну цінність і якими володіє фізична або юридична особа. «Активи є ресурсом, який контролюється організацією в результаті минулих подій і який, як очікує організація, принесе в майбутньому економічні вигоди»⁵. Активи можуть приймати різну форму: фінансову, матеріальну або нематеріальну. Незалежно від конкретної форми активів існують, як правило, два керівні принципи визначення сутності активу: це об'єкт, що має певну цінність (виражену у формі майбутніх економічних вигод або потенціалу надання послуг) протягом корисного терміну його використання, а також це ресурс, що знаходиться під контролем підприємства в результаті минулих подій. Деякі активи, наприклад, інформація, можуть не мати ніякої економічної цінності, однак їх належна охорона може мати найвищу важливість (наприклад, конфіденційна державна інформація).

⁴ Посібник по боротьбі з корупцією простою мовою, Transparency International 2009. Див. також: «Інституціоналізація горизонтальної підзвітності: як демократії можуть боротися з корупцією та зловживанням владою», Національний фонд демократії.

⁵ IPSAS 1 «Подання фінансових звітів», опублікований Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB).

Структуровані оцінки активів організації спрямовані на з'ясування інформації про ефективність використання та функціональність активів. Рішення, що приймаються відповідальними співробітниками після аналізу результатів оцінки, враховуються в межах стратегії з управління активами організації.

У звіті про фінансовий стан організації відображаються всі активи, включаючи ті, які характеризуються ймовірністю отримання економічної вигоди або потенціалом надання послуг такою організацією. Згідно з методом нарахування активи мають собівартість та вартість, які можна достовірно виміряти.

З огляду на викладене державні активи також є фінансовими, матеріальними або навіть нематеріальними, від яких очікується отримання економічних вигод у майбутньому. Однак їх релевантність відрізняється від релевантності приватних активів. Це пояснюється тим, що управління державними активами передбачає управління юрисдикційною стороною (тобто муніципальною, державною, місцевою або федеральною), а також очікуваннями громадян. Державні активи підпадають під концепцію суспільних інтересів.

1.3 КОРУПЦІЯ

На думку ООН, єдиного загальновизнаного визначення корупції не існує. Наприклад, у Конвенції ООН про боротьбу з корупцією не міститься жодного визначення корупції, а лише перелічуються деякі типи або прояви корупції⁶. Світовий банк визначає корупцію як зловживання державними коштами та/або повноваженнями на державних посадах з метою отримання особистої або політичної вигоди⁷.

Корупція — це вужче поняття, ніж управління, оскільки її часто визначають як зловживання державною владою або довірою заради приватної вигоди. Ці два поняття тісно пов'язані: там, де спостерігається неефективне управління, існують більші стимули та більші можливості для корупції. Таким чином, сприяння належному врядуванню допомагає боротися з корупцією. Воно також доповнює зусилля, спрямовані на боротьбу з корупцією безпосередньо, через підвищення обізнаності громадськості та посилення дотримання антикорупційного законодавства⁸.

⁶ Антикоруційний інструментарій Організації Об'єднаних Націй: 3-тє вид.: UNODC, 2004. Доступно за: www.undoc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf, с. 10 [доступно: 03.08.2015].

⁷ <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm> [доступно: 03.08.2015].

⁸ З. Добровольський «Довіра, корупція і шахрайство» // у кн.: Б. Кожух, З. Добровольський (ред.) «Формування суспільної довіри. Організаційна перспектива», Peter Lang GmbH, Франкфурт-на-Майні 2014, с. 120.

1.4 ШАХРАЙСТВО

Шахрайство⁹ – це навмисна дія однієї або декількох осіб з числа керівництва, осіб, відповідальних за корпоративне управління, працівників або третіх сторін, вчинена шляхом обману для отримання несправедливої або незаконної переваги. Фактори ризику шахрайства – це події або умови, які вказують на стимул чи тиск до вчинення шахрайства або надають можливості для вчинення шахрайства.

1.5 НАЛЕЖНЕ ВРЯДУВАННЯ

За даними ОЕСР, управління – це здійснення політичної, економічної та адміністративної влади, необхідної для управління справами держав¹⁰. Управління включає процес ухвалення рішень та їх реалізації. Управління охоплює здійснення повноважень для забезпечення досягнення підпорядкованим суб'єктом (зазвичай організацією) своїх цілей.

Належне врядування можна визначити як здійснення влади чи повноважень, таких як політичні, економічні, адміністративні чи інші, з метою управління ресурсами та справами країни з дотриманням принципів справедливості, рівноправності, прозорості, етичності та недискримінації. Воно включає механізми, процеси та інституції, за допомогою яких громадяни та групи висловлюють свої інтереси, реалізують свої законні права, виконують свої обов'язки та домагаються врегулювання розбіжностей¹¹.

Належне врядування характеризується реалізацією такої парадигми: державний сектор, зокрема державне та муніципальне управління, є важливою частиною життя соціуму і характеризується взаємодією із заінтересованими сторонами, які є представниками соціуму, через відповідні процеси участі, що передбачають залучення заінтересованих сторін, розкриття інформації та відкритість, рівноправність, відсутність утиску прав окремих діючих осіб при отриманні державних послуг та забезпеченні підзвітності осіб, які приймають рішення.

Актуальність цієї концепції визначається тим, що державні організації відіграють значну роль у сучасному середовищі управління та реалізації суспільних інтересів. Державне управління фінансується платниками податків і є важливим

⁹ ISSAI 2240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності», пункт 11.

¹⁰ ОЕСР «Глосарій статистичних термінів». <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236> [доступно: 03.08.2015].

¹¹ «Належне врядування. Керівні принципи реалізації». Співдружність Австралії, 2000.

доповненням до конституційних повноважень, оскільки підтримує допоміжні функції цих органів, надає їм послуги, бере участь у здійсненні виконавчої влади та вирішує спільні суспільні проблеми. Громадська оцінка діяльності уряду зосереджена не лише на соціально-економічних програмах, що пропонуються громадянам, але й на тому, як органи державної влади виконують свої функції¹². Тому державне управління має бути ефективним у своєму функціонуванні, що включає, серед іншого, його здатність ефективно вирішувати конкретні соціальні проблеми. Цієї ефективності можна досягти, відійшовши від імперативного підходу до вирішення проблем у бік інтеграції різних заінтересованих сторін у процес ініціювання та виконання завдань, а також у процес оцінки їхнього впливу.

Належне врядування вимагає переходу від ставлення до громадян лише як до виборців та споживачів державних послуг. Ставлення до них як до співробітників та співтворців суспільних інтересів є суттю належного врядування¹³. Таким чином, концепція належного врядування виходить за межі традиційного уявлення про уряд і зосереджується на взаємовідносинах між лідерами, державними установами та громадянами, включаючи процеси, за допомогою яких вони приймають та впроваджують рішення.

Належне врядування в межах державного управління характеризується як їх безпосередня участь, підзвітне, прозоре, ефективне, орієнтоване на консенсус, чутливе до потреб людей та інклюзивне, що поважає верховенство права та мінімізує можливості для корупції¹⁴. Отже, воно передбачає компетентне управління ресурсами та справами країни у відкритий, прозорий, підзвітний, справедливий спосіб та відповідає потребам людей¹⁵. Все це сприяє належному врядуванню, високій результативності, раціональному використанню державних коштів, активній участі громадськості та, зрештою, позитивним результатам¹⁶. Це гарантує мінімізацію корупції, врахування думок меншин та очікувань найбільш вразливих верств населення під час ухвалення рішень. Така система реагує на теперішні та майбутні потреби суспільства¹⁷.

¹² З. Добровольський «Роль вищого органу аудиту у формуванні суспільної довіри шляхом боротьби з правопорушеннями» // у кн.: Б. Кожух, З. Добровольський (ред.) «Формування суспільної довіри», с. 166–167.

¹³ Г. С. Бойт «Переосмислення демократії: управління, громадянська діяльність та політика», Огляд державного управління № 5, Американське товариство державного управління, 2005; З. Добровольський «Довіра, корупція і шахрайство», с. 115.

¹⁴ Посібник з питань боротьби з корупцією простою мовою. Transparency International, 2009.

¹⁵ «Належне врядування. Керівні принципи реалізації». Співдружність Австралії, 2000.

¹⁶ Стандарт належного врядування у сфері державних послуг. Незалежна комісія з питань належного врядування у сфері державних послуг, Офіс державного управління, Королівський інститут державних фінансів та бухгалтерського обліку, Лондон, Великобританія, 2004.

¹⁷ «Що таке належне врядування». Економічна і соціальна комісія Організації Об'єднаних Націй для Азії та Тихого океану, www.unescap.org [доступно: 03.08.2015].

На цьому етапі необхідно сконцентрувати увагу на ключових принципах¹⁸ належного врядування, які включають підзвітність, послідовність, орієнтацію на консенсус, ефективність, рівність та інклюзивність, участь, швидкість реагування, верховенство права і відкритість¹⁹.

- a) Підзвітність, як зазначено вище, стосується сфер відповідальності окремих інститутів за проведення публічної політики, яка передбачає традиційні та ефективні демократичні механізми і проведення об'єктивної оцінки результативності, ефективності та економічності. Вона також означає забезпечення чіткого розподілу компетенції під час виконання завдань з управління державними активами.
- b) Послідовність – інтеграційне управління різними напрямками публічної політики та на різних рівнях державної влади (в межах багаторівневої системи управління), постійність ризику, що вимагає створення координаційного механізму.
- c) Орієнтація на консенсус – у цьому суспільстві існують кілька суб'єктів і безліч точок зору. Належне врядування вимагає врегулювання різних інтересів у суспільстві для досягнення широкого консенсусу щодо того, що найкраще служить інтересам всієї спільноти і як можна цього досягти. Належне врядування вимагає також бачення чітко вираженої і довгострокової перспективи того, що необхідно для сталого розвитку людини і шляхів досягнення цілей такого розвитку. Досягти цього можна, тільки зрозумівши історичний, культурний і соціальний контексти цього суспільства або спільноти.
- d) Ефективність і результативність – належне врядування означає, що процеси та інституції дають результати, які задовольняють потреби суспільства, використовуючи найкращим чином ресурси, що перебувають у їх розпорядженні. Концепція ефективності в контексті належного врядування також стосується сталого використання природних ресурсів і захисту навколишнього середовища. В інших регіонах ключові елементи належного врядування визначаються подібним чином²⁰.

¹⁸ «Європейське управління. Біла книга». Комісія Європейських Співтовариств: Брюссель, 2001.

¹⁹ З точки зору окремої державної установи, до інших принципів належного врядування можна віднести: орієнтацію на цілі та результати діяльності установи; ефективне виконання чітко визначених функцій і ролей; просування та практичне впровадження цінностей належного врядування на рівні всієї установи; наявність і використання якісної інформації, об'єктивних порад і підтримки, забезпечення прозорості процесу ухвалення рішень та функціонування ефективної системи управління ризиками; гарантування того, що вище керівництво має необхідні навички, знання та досвід для якісного виконання своїх обов'язків, а також забезпечення оцінювання та перегляду результатів діяльності вищого керівництва як індивідуально, так і колегіально; забезпечення ефективної підзвітності.

²⁰ Див. для прикладу: «Належне врядування. Керівні принципи реалізації». Співдружність Австралії, 2000.

Цей принцип передбачає підвищення адміністративного потенціалу (державного потенціалу) для ефективного досягнення цілей державної політики. Критерій належного врядування включає в себе два додаткові правила:

- d.1) принцип пропорційності, який передбачає, що реалізація публічної політики повинна бути пропорційною цілям і тому має здійснюватися оптимальним чином;
- d.2) принцип субсидіарності, згідно з яким функціонування вищих рівнів адміністрації є лише вторинним щодо діяльності, яка здійснюється на нижчих рівнях управління.
- e) Рівність та інклюзивність – добробут суспільства залежить від забезпечення того, щоб всі його члени відчували свою причетність до нього і не відчували себе виключеними з основного потоку суспільного життя. Для цього необхідно, щоб усі групи, особливо найбільш вразливі, мали можливість підвищувати або підтримувати свій добробут. Концепція рівності уряду та заінтересованих сторін у реалізації суспільних інтересів потребує роз'яснення. Нормативні акти диференціюють відповідальність за виконання суспільних зобов'язань. Від державних організацій вимагається виконання таких завдань для всіх громадян. Завдання, реалізовані іншими заінтересованими сторонами, наприклад, неурядовими організаціями, можуть бути адресовані конкретним групам і не бути обов'язковими. Державні організації відповідають за підтримку діяльності заінтересованих сторін у наданні державних послуг, а також моніторинг і оцінку виконання цих завдань.
- f) Відкритість – інституції державного управління повинні бути прозорими, що передбачає більш широкий доступ громадськості до інформації про їх ефективність.
- g) Участь – залучення громадськості до діяльності органів державного управління на всіх рівнях (багаторівневе партнерство) та основних етапах реалізації державної політики (наприклад, під час планування, реалізації та моніторингу). Слід зазначити, що особливу важливість має участь недержавних організацій (так званий «громадянський діалог») та представників працівників і професійних спілок (соціальний діалог).

- h) Швидкість реагування – належне врядування вимагає, щоб інституції та процеси намагалися обслуговувати всіх заінтересованих сторін у розумні терміни.
- i) Верховенство закону – належне врядування вимагає справедливих юридичних норм, які застосовуються неупереджено. Неупереджене дотримання законів вимагає незалежної судової влади та неупереджених і некорумпованих правоохоронних органів.
- j) Стратегічне бачення – лідери та громадськість повинні мати широке та довгострокове бачення належного врядування та розвитку людських ресурсів, а також розуміння того, що потрібно для такого розвитку. Також має бути розуміння історичних, культурних та соціальних труднощів, на яких ґрунтується ця перспектива.

1.6 ДОБРОЧЕСНІСТЬ

INTOSAI визначає доброчесність як якість або стан, що характеризується високими моральними принципами; справедливість, чесність і щирість; прагнення чинити правильно, дотримуватися певного набору цінностей і прагнень та жити відповідно до них.

Термін «доброчесність» означає чесність, непідкупність і стан неупередженості. Доброчесність не тільки тісно пов'язана з відсутністю шахрайства та корупції, але й передбачає наявність загальної порядності. Отже, це позитивне та широке поняття, що пов'язане з етикою та культурою²¹.

На інституційному рівні концепція доброчесності може розглядатися в п'яти різних контекстах:

- Як відповідальність державного органу за доброчесність.
- Як передумова для державної влади та суспільної довіри.
- Як моральний обов'язок, а не лише положення, встановлене законом чи правилом.
- Як превентивний, а не лише репресивний захід, включений до інституційної політики.
- Як постійне зобов'язання, яке мають виконувати державні установи та посадові особи.

²¹ Посібник із самооцінки доброчесності. Аудиторський суд Нідерландів, 2011, с. 9–10.

1.7 ВІДМИВАННЯ ГРОШЕЙ

Відповідно до рішення Конвенції Організації Об'єднаних Націй про боротьбу проти незаконного обігу наркотичних засобів і психотропних речовин було прийнято таке визначення терміна «відмивання грошей»:

- Конвертація або передача об'єктів майна за наявності обізнаності про те, що такі об'єкти майна були отримані в результаті вчинення правопорушення або правопорушень [у сфері торгівлі наркотиками] чи в результаті участі у вчиненні такого правопорушення або правопорушень з метою приховування незаконного джерела таких об'єктів майна або надання сприяння будь-якій особі, яка бере участь у вчиненні такого правопорушення або правопорушень з метою уникнення юридичних наслідків своїх дій;
- Приховування відомостей про фактичний характер, джерело, розташування, переміщення, права розпорядження або права власності на об'єкти власності за наявності інформації про те, що такі об'єкти майна були отримані в результаті вчинення правопорушення або правопорушень або в результаті участі у вчиненні такого правопорушення або правопорушень²².

Група з протидії легалізації злочинних доходів та фінансуванню тероризму (FATF), визнана провідною міжнародною організацією з розробки стандартів у сфері протидії відмиванню грошей (AML), використовує коротке визначення терміна «відмивання грошей»: «операції з [...] нелегальними доходами з метою приховування незаконного джерела їх отримання», спрямовані на «легалізацію» доходів, отриманих у результаті незаконної діяльності»²³. Однак у своїх 40 рекомендаціях щодо боротьби з відмиванням грошей FATF спеціально включає технічне та юридичне визначення відмивання грошей, наведене у Віденській конвенції, та рекомендує включати всі серйозні злочини до основ цього визначення.

1.8 УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ

Система управління ризиками є невід'ємною частиною підходу керівництва до досягнення бізнес-цілей і являє собою систематичний процес, призначений для виявлення, оцінювання, обробки, управління та повідомлення про ризики. Це систематичний процес розуміння, оцінки й усунення цих ризиків для максимізації шансів на досягнення цілей та забезпечення сталого розвитку організацій, окремих осіб та громад. Управління ризиками передбачає використання можливостей, які виникають в умовах невизначеності,

²² Віденська конвенція. <http://www1.worldbank.org/finance/assets/images/01-chap01-f.qxd.pdf> [доступно: 03.08.2015].

²³ Сорок рекомендацій. Група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), 2003.

дозволяючи організаціям бути обізнаними з новими можливостями. По суті, ефективне управління ризиками вимагає обґрунтованого розуміння відповідних ризиків, оцінки їх відносного пріоритету та суворого підходу до їх моніторингу та контролю²⁴. Управління ризиками для досягнення ефективності має бути пропорційним розміру та характеру організації.

Управління ризиками підприємства (УРП) стосується загальноорганізаційного підходу до управління ризиками, що використовує чітко сформульовані керівництва та процеси. Управління ризиками має бути вбудоване в загальне управління організацією та повністю інтегроване з іншими бізнес-функціями, такими як фінанси, стратегія, внутрішній контроль, закупівлі, безперервне планування, управління персоналом (HR) та дотримання вимог законодавства. Ступінь інтеграції відрізнятиметься між організаціями залежно від їхньої культури, процесу впровадження, способів роботи та зовнішнього середовища.

1.9 ОЦІНКА РИЗИКІВ

Кожна організація стикається з різноманітними ризиками із зовнішніх та внутрішніх джерел, які необхідно оцінити. Передумовою оцінки ризиків є встановлення цілей, а сама оцінка ризиків – це ідентифікація та аналіз ризиків, пов'язаних із досягненням цих цілей. Оцінка ризиків є передумовою для визначення способу управління ризиками. Ризики аналізуються з урахуванням ймовірності та впливу, що слугує основою для визначення підходів до їх управління. Ризики оцінюються на невід'ємній та залишковій основі. По суті, ефективне управління ризиками вимагає обґрунтованого розуміння відповідних ризиків, оцінки їх відносного пріоритету та суворого підходу до їх моніторингу та контролю²⁵.

Відповідно до моделі COSO при оцінці ризиків застосовуються такі принципи: Принцип 6. Організація визначає цілі з достатньою чіткістю, щоб забезпечити ідентифікацію та оцінку ризиків, пов'язаних із цілями.

²⁴ Інститут управління ризиками. Досягнення досконалості в управлінні ризиками. <https://www.theirm.org/about/risk-management/> [доступно: 03.08.2015].

²⁵ «Внутрішній контроль – Інтегрована система», Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредеуя (COSO), 2013 та GUID 5270 «Керівництво з антикорупційного аудиту», розділ 2.4 «Оцінка та аналіз ризиків (управління ризиками)», січень 2015.

Принцип 7. Організація визначає ризики для досягнення своїх цілей по всій організації та аналізує ризики як основу для визначення того, як слід управляти ризиками.

Принцип 8. Організація враховує потенційні випадки шахрайства при оцінці ризиків для досягнення цілей.

Принцип 9. Організація здійснює ідентифікацію та оцінку змін, які можуть мати істотний вплив на систему внутрішнього контролю.

1.10 ЗАІНТЕРЕСОВАНІ СТОРОНИ

Заінтересовані сторони в стратегічному управлінні – це особи або установи, чия діяльність може впливати або зазнавати впливу від успіху компанії, організації, проєкту²⁶. До них належать власники компанії, співробітники, клієнти, місцеві громади тощо, тому процес ухвалення рішень вимагає аналізу інтересів, у тому числі, наприклад, складання карт інтересів або сценаріїв їхньої поведінки.

Заінтересовані сторони в управлінні проєктами – це особи, які безпосередньо не беруть участі в проєкті, але надзвичайно зацікавлені в успішному або неуспішному завершенні проєкту, оскільки його результати важливі для них. З цієї причини заінтересовані сторони (та їх експертиза) повинні братися до уваги як керівником проєкту, так і спонсором. Відповідно до більш широкого визначення термін «заінтересовані сторони» включає всіх осіб, підрозділи або організації, зацікавлені в завершенні проєкту або його незавершенні.

1.11 ПРОЗОРИСТЬ

Прозорість можна визначити як характерну рису органів влади, компаній, установ, організацій та окремих осіб, які чітко розкривають інформацію, правила, плани, процеси та дії. Як правило, прозорість зобов'язує публічних осіб, державних службовців, керівників і директорів компаній та організацій, а також ради опікунів, діяти відкрито, передбачувано і зрозуміло для сприяння участі та підзвітності²⁷.

²⁶ З. Добровольський, «Довіра, корупція та шахрайство», там само.

²⁷ Посібник по боротьбі з корупцією простою мовою. Transparency International 2009.

2

РОЛЬ ТА ОБОВ'ЯЗКИ ЗАІНТЕРЕСОВАНИХ СТОРИН У ПОКРАЩЕННІ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ

2.1 ЗАКОНОДАВЦІ ТА РЕГУЛЯТОРИ

Законодавці та регуляторні органи несуть відповідальність за встановлення правил та директив щодо діяльності організації. Вони повинні сприяти реалізації державних обов'язків відповідно до принципів належного врядування шляхом забезпечення якості законодавства. Законодавці та регуляторні органи можуть залучати парламентські постійні комітети з питань державних фінансів або відповідні комітети для розгляду аудиторської роботи, пов'язаної з корупцією та відмиванням грошей, з метою покращення належного врядування та підзвітності. Законодавці повинні здійснювати нагляд, реагуючи на звіти, подані до їх комітетів та профільних комітетів.

2.2 АУДИТОРСЬКІ КОМІТЕТИ

У деяких країнах незалежний аудиторський комітет або подібний комітет виконує важливу роль у корпоративному управлінні. Аудиторський комітет є критично важливим компонентом у забезпеченні цілісності інтегрованої звітності та фінансового контролю, а також належного виявлення та управління фінансовими ризиками та цілісності практик звітності. Внутрішній аудит зобов'язаний функціонально звітувати перед аудиторським комітетом.

2.3 УРЯД

Уряд є одним із найважливіших учасників управління в державному секторі. Інші учасники, залучені до управління, різняться залежно від рівня управління, що обговорюється. Усі учасники, окрім уряду та військових, об'єднані як частина «громадянського суспільства» (яке можна вважати спільнотою громадян, об'єднаних спільними інтересами та колективною діяльністю).

Уряд координує роботу органів виконавчої влади та здійснює контроль над ними. Очікується, що уряд використовуватиме державні ресурси ефективно, результативно та економічно. Він підтримує стабільність національної економіки, забезпечуючи внутрішню та зовнішню безпеку держави, а також безпеку фінансово-економічного обігу. Завданням уряду є виконання бюджету та забезпечення умов для сталого економічного розвитку. Уряд також здійснює нагляд за діяльністю місцевого самоврядування.

Крім того, уряд відповідає за координацію роботи міністерств і правоохоронних органів, підрозділів оборони, а також за забезпечення внутрішньої та зовнішньої безпеки. Уряд також відповідає за боротьбу з організованою злочинністю: боротьбу з корупцією, відмиванням грошей та іншими видами правопорушень.

Для захисту державних активів уряд може створювати спеціальні департаменти або органи, відповідальні за перелічені вище дії.

2.4 ПІДРОЗДІЛИ ФІНАНСОВОЇ РОЗВІДКИ

Підрозділи фінансової розвідки (ПФР) – це національні центри, що забезпечують збір, отримання та запити (у межах дозволеного) розкриття, а також аналізу та поширення фінансової інформації²⁸, яка може бути пов'язана з можливими доходами від злочинної діяльності, пов'язаної з корупцією. Національні ПФР повинні аналізувати тенденції фінансових операцій, що проводяться банками, які працюють у країні та за кордоном.

²⁸ Визначення ПФР за версією Егмонтської групи, 1995 (зі змінами, 2004).

ПФР є спеціалізованими органами з питань боротьби з відмиванням грошей. Крім аналізу фінансових транзакцій, ПФР також ідентифікують операції, що викликають підозри з точки зору відмивання грошей, і мають повноваження блокувати підозрілі транзакції та банківські рахунки, що використовуються в передбачуваній злочинній схемі.

ПФР повинні мати повноваження, пов'язані з розслідуванням та аналізом операцій, що використовуються для фінансування тероризму. ПФР мають співпрацювати з міжнародними установами, що займаються запобіганням введенню у фінансовий обіг майна або коштів, отриманих із незаконних або нерозкритих джерел з метою сприяння протидії фінансуванню тероризму. Вони також повинні сприяти профілактичним заходам, пов'язаним із цими питаннями, таким як навчальні курси, що проводяться фінансовими установами, банками, страховими компаніями, місцевими та центральними урядовими установами, прокуратурою та іншими установами, що займаються фінансовими ринками. ПФР повинні співпрацювати з правоохоронними органами, а також здійснювати нагляд, моніторинг та забезпечення дотримання законодавства про фінансову розвідку.

2.5 ВИЩІ ОРГАНИ АУДИТУ

Вищі органи аудиту (ВОА) заохочують та підтримують виконання державних обов'язків відповідно до принципів належного врядування. Оцінювання діяльності організації проводиться ВОА під час аудитів відповідності, фінансових аудитів та аудитів діяльності (ефективності). Залежно від своїх конкретних законодавчих повноважень ВОА можуть надавати свої висновки та рекомендації заінтересованим сторонам. Своєю щоденною роботою ВОА допомагають зміцнювати доброчесність, прозорість та підзвітність, а також довіру громадськості, забезпечуючи нагляд, підзвітність та управління в державному секторі²⁹.

²⁹ Основні принципи діяльності ВОА викладені в INTOSAI-P 1 «Лімська декларація», INTOSAI, 1977.

2.6 ІНШІ ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ ЗОВНІШНІЙ АУДИТ

Зовнішні аудитори повинні надавати консультації та рекомендації щодо діяльності організацій. Організація, що здійснює зовнішній аудит також може відігравати певну роль в аудиті внутрішнього контролю державних організацій. Більшість державних організацій також перевіряються зовнішнім аудитом. Зовнішній аудитор часто призначається наглядовим органом організації та звітує перед ним. Зовнішній аудитор може здійснювати перевірку та вносити пропозиції щодо удосконалення внутрішнього контролю організації.

2.7 ІНШІ ЗАІНТЕРЕСОВАНІ СТОРОНИ

Інші зовнішні заінтересовані сторони, такі як неурядові організації, медіа, міжнародні організації тощо також відіграють важливу роль у процесі підвищення доброчесності, прозорості, підзвітності та інших принципів належного управління державними активами. Вони можуть сприяти досягненню цілей організації або надавати інформацію, яка може бути корисною для ухвалення рішень. Водночас вони не несуть відповідальності за розробку, впровадження, належне функціонування, ведення або документування діяльності організації, але можуть впливати на ці сфери.

2.8 ВНУТРІШНІ АУДИТОРИ

Внутрішні аудитори є частиною системи внутрішнього контролю державної організації, але не відповідають за впровадження конкретних процедур внутрішнього контролю в організації, що перевіряється. Роль аудиторів полягає в аудиті політик, практик та процедур внутрішнього контролю організацій, щоб переконатися, що контроль є достатнім для досягнення місії організації та забезпечити впевненість у достатності структури та ефективного впровадження внутрішнього контролю. Вони перевіряють та сприяють постійній ефективності системи внутрішнього контролю через свої оцінки та рекомендації, тому відіграють значну роль в оцінці внутрішнього контролю. Водночас вони не несуть основної відповідальності керівництва за розробку, впровадження, підтримку та документування внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю повинна забезпечувати доброчесність, прозорість, підзвітність та інші принципи належного управління державними активами.

2.9 КЕРІВНИКИ

Керівники відповідають за створення ефективного середовища контролю у своїх організаціях. Це частина їх відповідальності щодо управління державними ресурсами. Дійсно, тон, який керівники задають своїми діями, політикою та комунікаціями, може сформувати культуру позитивного або слабкого контролю. Планування, впровадження, нагляд та моніторинг є фундаментальними компонентами внутрішнього контролю. Ви можете виконувати ці дії регулярно, не розглядаючи їх як частину широкого середовища контролю, яке допомагає забезпечити підзвітність.

Внутрішній контроль, або управлінський контроль, дає змогу забезпечити достатню впевненість у тому, що організація:

- дотримується законів, нормативних актів та директив управління;
- сприяє впорядкованій, економічній, ефективній та результативній діяльності та досягає запланованих результатів;
- захищає ресурси від корупції, шахрайства, марнотратства, зловживань та неефективного управління;
- надає якісні продукти та послуги, що відповідають місії організації; та
- розробляє та підтримує достовірну фінансову й управлінську інформацію і достовірно розкриває ці дані у своєчасній звітності.

Обов'язки керівників різняться залежно від їх функції в організації та особливостей організації.

2.10 СПІВРОБІТНИКИ

Співробітники також роблять свій внесок у внутрішній контроль. Внутрішній контроль є явним або неявним елементом обов'язків кожного співробітника. Усі співробітники відіграють певну роль у здійсненні контролю та повинні нести відповідальність за повідомлення про проблеми з операціями, недотримання кодексу поведінки або порушення політики, які призводять до відсутності доброчесності, прозорості, підзвітності та інших принципів належного управління державними активами.

3

ОЦІНКА СТАНДАРТІВ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ

Оцінка стандартів належного управління державними активами є важливим компонентом аудитів ВОА, оскільки така оцінка дає змогу визначити економічну та інші види ефективності в управлінні урядом державних активів. Загальна структура управління державними активами має вирішальне значення для оцінки аудиторами, чи відповідає ефективність управління державними активами цілям та завданням суб'єктів господарювання, а також потребам кінцевих користувачів. Ця структура встановлює стандарти для ролі ВОА у просуванні належного управління державними активами, а також для того, яким чином ВОА планують та керують аудитами управління державними активами.

3.1 ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ

«Принципи управління активами такі ³⁰:

- рішення щодо придбання, продажу та управління життєвим циклом активів інтегровані у стратегічне та організаційне планування організації;
- рішення щодо планування активів базуються на оцінці альтернатив, яка оцінює ризики та вигоди, а також застосовує основний принцип державних закупівель – співвідношення ціни та якості протягом усього життєвого циклу активу;
- для управління активами створено ефективну структуру контролю;
- встановлено підзвітність за стан, використання та ефективність активів; та

³⁰ Керівництво з кращої практики стратегічного та оперативного управління активами суб'єктами публічного сектору: досягнення узгоджених результатів шляхом ефективною та оптимальною бази активів. Австралійське національне управління аудиту, вересень 2010.

- рішення щодо реалізації ґрунтуються на аналізі методів, які забезпечують найкращий доступний чистий дохід.

Принципи управління активами впливають з практичного досвіду та міркувань і формують як стратегічне управління активами, так і його практичне застосування відповідно до життєвого циклу активів.

Рішення щодо управління активами не слід приймати ізольовано від загального процесу ухвалення рішень та фінансового управління організацією. Управління активами в організації є частиною загальної системи прийняття рішень організації з інтегруванням її портфеля активів у стратегічні цілі організації. Управління активами є найефективнішим, коли воно узгоджене з досягненням результатів та програм організації. Шість фаз життєвого циклу активів, описаних у таблиці нижче, забезпечують структуру для включення вимог суб'єкта господарювання до активів у його ширшу документацію зі стратегічного та корпоративного планування».

Таблиця: Фази життєвого циклу активів ³¹

| Діяльність | Підтверджувальна документація |
|-----------------------|---|
| Планування | Стратегія управління активами є невід'ємним елементом корпоративного планування організації та ґрунтується на методологіях життєвого циклу. Активи зазвичай існують лише для підтримки реалізації програм суб'єкта господарювання |
| Бюджетування капіталу | План управління капіталом об'єднує ініціативи, цілі та стратегії, що лежать в основі поточного та майбутнього управління активами суб'єкта господарювання. Він визначає прогнозовану довгострокову перспективу та детально описує бюджет фінансування активів, стратегії придбання активів, а також прогнозований фінансовий вплив на фінансову звітність суб'єкта господарювання |
| Придбання | Як елемент стратегії управління активами, план придбання визначає обґрунтування придбання або заміни активів та враховується в плані управління капіталом |

³¹ Там само.

| | |
|------------|---|
| Облік | Комплексне керівництво з політик та процедур управління активами є важливим для визначення вимог щодо дотримання відповідного законодавства та стандартів бухгалтерського обліку. Ефективна структура внутрішнього контролю, що ґрунтується на ризиках, забезпечить захист активів від втрати, пошкодження або незаконного привласнення |
| Управління | Управління активами інтегроване в організаційне планування та стратегічні перспективи. Показники ефективності активів застосовуються до бази нефінансових активів для встановлення стану активу та необхідного рівня та частоти технічного обслуговування. Необхідні стандарти відображають рівні якості, необхідні для оптимальної ефективності та управління активами |
| Вибуття | План вибуття визначає обґрунтування та терміни вибуття активів, а також враховує оптимальну стратегію утилізації |

3.2 СТРАТЕГІЯ УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ

Стратегія управління активами визначає стратегічні цілі для портфеля активів, окреслюючи програми, які будуть реалізовані, методи реалізації програм, включаючи рішення, не пов'язані з активами, а також необхідні активи та ресурси. Стратегія управління активами є практичною реалізацією стратегічних цілей організації та допомагає визначити оптимальну базу активів, необхідну для підтримки вимог реалізації програми. Вона складається з низки планів, які детально описують, як організація використовуватиме ефективно та результативно протягом життєвого циклу кожний актив або групу активів для підтримки реалізації програми. Стратегія управління активами зазвичай охоплює розробку та реалізацію планів і програм для створення активів³², експлуатації, технічного обслуговування, відновлення, заміни, утилізації та моніторингу ефективності, щоб забезпечити досягнення бажаних рівнів реалізації програми та інших операційних цілей за оптимальних витрат.

Стратегія управління активами допоможе організаціям визначити протягом

³² Наприклад, внутрішньо розроблене програмне забезпечення, активи, створені власними силами, розкриття активів у фінансовій звітності тощо.

життєвого циклу окремих активів через взаємозалежності між ними, зокрема:

- рішення щодо планування, які впливають на довгострокові експлуатаційні витрати та витрати на технічне обслуговування;
- неякісно розроблені та керовані програми технічного обслуговування, що призводять до планування заміни активів раніше запланованого часу; та
- обґрунтування для утилізації активів, такі як низький рівень використання, погана функціональність або закінчення терміну корисного використання, які будуть враховані в ширшому процесі планування.

Комплексна стратегія управління активами встановлює вимоги до продуктивності активів тоді, коли організації зобов'язані використовувати активи для досягнення вимог щодо реалізації своїх програм.

Стратегія управління активами, як правило, має довгострокову спрямованість, підкріплену більш детальними короткостроковими планами, які зазвичай включають план придбання, план експлуатації, план технічного обслуговування та план вибуття.

» 3.2.1 ПЛАН ПРИДБАННЯ АКТИВІВ

План придбання є ключовим документом для придбання всіх основних активів і пов'язує вимоги до реалізації програми з необхідними активами. План безпосередньо впливає на процес складання плану управління капіталом (СМР). Варіанти придбання активів будуть розглянуті, і рішення про придбання активів буде визначено за допомогою процесу стратегічного управління капіталом, а також будуть розроблені бізнес-плани для оцінки альтернатив. Розроблення детальних планів здійснюється для істотних придбань незалежно від ціни чи складності, і можуть включати:

- заявку про потреби та обґрунтування для придбання;
- ролі та обов'язки персоналу, який залучається до управління процесом придбання;
- діяльність, необхідна для придбання, така як управління контрактами, технічні, законодавчі та управлінські аспекти;
- часові межі придбання та ключові моменти прийняття рішень;
- терміни та обсяги відтоку капіталу;

- орієнтовні витрати протягом життєвого циклу; та
- моніторинг та інші процеси контролю для забезпечення того, щоб придбання відбувалося належним чином.

» 3.2.2 ОПЕРАЦІЙНИЙ ПЛАН

Операційний план доповнює плани придбання, технічного обслуговування та вибуття і детально описує експлуатаційні аспекти активу на основі його життєвого циклу. Аудит стану активів та офіційний моніторинг показників ефективності активів допоможуть організаціям оптимізувати свою базу активів та приймати рішення щодо активів на послідовній та надійній основі. Операційний план визначатиме ролі та обов'язки керівників програм та активів, а також встановлюватиме відповідальність за ефективність активів та облік витрат протягом життєвого циклу, включаючи: показники ефективності активів, стан активів, фізичну безпеку та захист, амортизацію, фінансові витрати, експлуатаційні витрати, такі як витрати на енергоносії та обслуговування, витрати на працівників, коли для експлуатації активу потрібен спеціалізований персонал, витрати на технічне обслуговування та значні витрати на вибуття, а саме витрати на заміну активів, знесення або відновлення. Експлуатаційні витрати можна класифікувати за основними категоріями активів, які відображають діяльність суб'єкта господарювання: управління об'єктами, інформаційні технології та зв'язок.

» 3.2.3 ПЛАН ТЕХНІЧНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ

Технічне обслуговування є критично важливою діяльністю в життєвому циклі активу. Неналежне технічне обслуговування часто призводить до коротшого терміну корисного використання, ніж передбачено проектними специфікаціями, і може призвести до втрати функціональності, зниження коефіцієнта використання, а також становити загрозу для безпеки людей або призвести до порушення законодавства. Крім того, основні роботи з технічного обслуговування можуть потребувати довгострокового планування, що уможливить виведення критично важливих активів з експлуатації на тривалий час.

» 3.2.4 ПЛАН ВИБУТТЯ АКТИВІВ

План вибуття активів має бути невід'ємною частиною стратегії управління активами, оскільки він веде до процесу планування оновлення або заміни активів і є потужним інструментом управління для оцінки того, чому продуктивність певних активів могла не працювати належним чином.

Значні доходи можуть виникнути від продажу активів, бути повернуті уряду або використані для фінансування подальшого придбання активів залежно від характеру вибуття та відповідно до чинних нормативних актів.

3.3 ПЛАН УПРАВЛІННЯ КАПІТАЛОМ

План управління капіталом (СМР) – це загальний документ, що є частиною стратегічної структури управління активами суб'єкта господарювання, який фіксує, як організація може розподіляти власні ресурси між своєю базою активів та ухвалювати стратегічні рішення щодо активів для сприяння виконанню програми. Це ключовий механізм, за допомогою якого керівництво практично впроваджує стратегічні цілі суб'єкта господарювання щодо портфеля активів на рівні окремого активу. СМР можна визначити, як комплексний та структурований підхід до довгострокового управління портфелем активів суб'єкта господарювання для ефективного та результативного надання послуг.

СМР може бути розроблений лише після того, як організація встановить стратегічні цілі для портфеля активів, розробить стратегію управління активами та впровадить відповідні заходи корпоративного управління. Для практичних цілей СМР – це масив даних, який детально описує як нещодавню історію фактичних операцій з активами, так і те, як стратегічні цілі будуть досягнуті в середньостроковій та довгостроковій перспективі. Наприклад, залежно від індивідуальних обставин середньостроковий або довгостроковий план може бути визначений як п'ять, 10 або навіть 15 років у деяких випадках.

Чотири кроки процесу розробки СМР:

- 2) Прогнозування портфеля активів. Організація, розробляючи СМР, прогнозуватиме свій реєстр активів на багаторічний період для розробки базових оцінок.
- 3) Перегляд прогнозів щодо стратегічних намірів. Прогнозовані базові оцінки потім коригуються, щоб відобразити стратегічні цілі організації щодо її портфеля активів, які викладені в стратегії управління активами.
- 4) Визначення джерела фінансування. З'ясування, чи є активи, що будуть придбані, новими, чи такими, що замінюють, і чи будуть вони фінансуватися.
- 5) Забезпечення якості. Це здійснюється за допомогою тригерів капітальних інвестицій, аналізу високоцінних активів та перевірки цілісності зовнішніх оцінок.

3.4 КЕРІВНИЦТВО З ПОЛІТИКИ ТА ПРОЦЕДУР УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ

Керівництво з політики та процедур управління активами (AMG) є найкращою практикою та ключовим елементом середовища внутрішнього контролю організації. AMG чітко визначає, що потрібно для реєстрації, обліку, контролю та захисту активів у межах наявних нормативних актів. AMG може бути структуроване таким чином, щоб надавати практичні вказівки щодо того, як здійснювати щоденне управління активами. AMG також може посилювати стратегічний напрям діяльності суб'єкта господарювання завдяки результатам стратегії управління активами та процесу планування управління капіталом.

Ключові елементи для більшості суб'єктів господарювання, ймовірно, охоплюватимуть:

- 1) придбання та продаж активів: пояснює процеси закупівлі та продажу;
- 2) реєстрацію: визначає, що являє собою актив, порогові значення активів та їх групування, класи активів та реєстр активів;
- 3) контроль та управління: визначає вимоги регуляторного середовища та детально описує операційні вимоги, включаючи ролі та обов'язки з управління активами, фізичну безпеку, інвентаризацію запасів / інвентаризацію основних засобів, особисті проблеми та позики, втрати та пошкодження, показники ефективності активів, вибуття, списання та страхування; та
- 4) бухгалтерський облік: надає рекомендації щодо обліку активів, включаючи оцінку, знецінення, терміни корисного використання, реструктуризацію, активи, що утримуються для продажу, методи та норми амортизації, а також активи культурної та історичної спадщини. Контрольний список тем, які зазвичай включаються до AMG, а також додаткові коментарі щодо найважливіших та більш складних аспектів обліку активів.

3.5 РЕЄСТР АКТИВІВ

Реєстр активів є основою системи управління активами для організації незалежно від розміру її активів, оскільки зберігає інформацію про активи, а також історичний запис як фінансової, так і нефінансової інформації протягом життєвого циклу кожного активу для цілей планування, сприяння дотриманню стандартів бухгалтерського обліку та законодавства, моніторингу ефективності та підзвітності.

Реєстр активів є ключем до детального розуміння того, які активи належать та контролюються організацією, і залежно від складності введеної інформації може бути використаний для визначення:

- 1) ймовірного поточного стану активів;
- 2) терміну необхідного заміщення активів;
- 3) інформації, відображення якої необхідне для дотримання стандартів бухгалтерського обліку та інших вимог нормативних актів;
- 4) місця розташування активів та зберігачів активів для проведення інвентаризації;
- 5) рівня і частоти програм технічного обслуговування активів; та
- 6) витрат на активи протягом життєвого циклу за програмами та видами діяльності.

Стратегія управління активами, процес складання бюджету капітальних витрат та план управління капіталом найефективніші у разі, якщо містять точну та актуальну інформацію, значну частину якої можна отримати з реєстру активів. Функціональні вимоги до реєстру активів залежатимуть від розміру та характеру діяльності організації та її активів і будуть визначені відповідно до мети, тобто для забезпечення показників ефективності та підзвітності, які відповідають обсягу та ролі активів, рівню діяльності з управління активами, що здійснюється організацією³³.

Ця система управління активами дасть змогу ВОА застосовувати найкращі практики управління державними активами в межах своїх аудитів, сприяючи належному управлінню державними активами. Зокрема,

³³ Керівництво з кращої практики стратегічного та оперативного управління активами суб'єктами публічного сектору: досягнення узгоджених результатів за допомогою ефективної та оптимальної бази активів. Австралійське національне управління аудиту, вересень 2010.

наведені нижче елементи можуть допомогти ВОА у плануванні та управлінні аудитами управління державними активами:

- 1) рамковий огляд управління державними активами, що описує цілі, принципи та ключові елементи, а також його зв'язок з боротьбою з корупцією та відмиванням грошей;
- 2) набір рекомендацій щодо ролі ВОА у просуванні належного управління державними активами, що визначає мінімальні стандарти, а також політики та процеси управління державними активами та їх взаємозв'язку з боротьбою з корупцією та відмиванням грошей; низка практичних інструментів, що визначають роль ВОА у просуванні належного управління державними активами, таких як технічні рекомендації, зразки документів, шаблони та керівництва, що повинні розроблятися та вдосконалюватися для підтримки ефективного та підзвітного управління капіталом.

3.6 ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ

Система управління активами частково ґрунтується на принципі суворої підзвітності в межах гнучкого та оптимізованого процесу. Невід'ємною складовою цієї підзвітності є оцінювання ефективності – процес, за допомогою якого результати програм, послуг, проектів та/або активів вимірюються відповідно до запланованих цілей.

На організаційному рівні оцінювання ефективності допомагає пересвідчитись, що³⁴:

- організація дотримується річних фіскальних цільових показників, пов'язаних із капіталом;
- запропоновані стратегії та проекти реалізуються щороку; та
- досягаються загальні цілі управління активами (наприклад, середній вік основного капіталу, коефіцієнти використання потужностей і цільові показники витрат на обслуговування).

На рівні програми або проекту оцінювання ефективності може використовуватися для визначення таких аспектів:

³⁴ Рекомендації з управління капітальними активами. Британська Колумбія, травень 2002.

- наскільки ефективно активи сприяють досягненню цілей у сфері надання послуг;
- наскільки якісно здійснюється управління проєктами, зокрема, чи виконуються вони відповідно до обсягу робіт, графіка та бюджету, а також чи забезпечене ефективне управління ризиками; та
- чи відповідають матеріальні активи своїм технічним показникам ефективності.

У наступному розділі наведено рекомендації як щодо корпоративного, так і проєктного рівнів оцінювання ефективності, включно з критеріями для розроблення та використання показників ефективності з метою сприяння культурі постійного вдосконалення.

Оцінювання ефективності має бути складовою системи підзвітності кожної державної установи. Ця система повинна включати початкові показники ефективності та передбачати їх подальший моніторинг, вимірювання, оцінювання і перегляд.

I. Показники ефективності

a. Чіткі цілі:

Об'єктивні цілі програми чи проєкту повинні чітко визначати, чого саме планує досягти установа, що буде вимірюватися та оцінюватися, а також у які строки.

b. Стратегії для досягнення цілей:

Необхідно мати стратегії, що забезпечують підтримку програмних, проєктних і корпоративних цілей / завдань установи. Відповідні плани повинні містити чіткі, вимірювані цільові показники та індикатори результативності.

c. Узгоджені системи управління:

Системи управління повинні сприяти досягненню визначених цілей / завдань. Повноваження, відповідальність і підзвітність мають бути чітко визначені, щоб забезпечити ухвалення рішень і виконання дій належними особами, які володіють необхідними знаннями, навичками та інструментами.

II. Моніторинг, вимірювання, оцінювання та перегляд

а. Оцінювання ефективності та звітування:

Ефективність має вимірюватися та відображатися у звітах відповідно до корпоративних, програмних і проєктних цілей та запланованих результатів.

б. Реальні наслідки:

Установи повинні оцінювати результати діяльності та вживати відповідних заходів, зокрема, переглядати чи уточнювати показники ефективності у разі потреби.

3.7 ЗОВНІШНІ АУДИТОРИ, РЕГУЛЯТОРИ ТА ІНШІ ЗОВНІШНІ ОРГАНІЗАЦІЇ

Зовнішні аудитори, регулятори та інші зовнішні організації перебувають поза структурою організації, проте можуть відігравати важливу роль у загальній системі корпоративного управління та контролю. Це особливо характерно для регульованих галузей, таких як фінансові послуги чи страхування. У деяких випадках регулятори встановлюють вимоги, спрямовані на посилення контролю в організації, а в інших – виконують незалежну та об'єктивну функцію оцінювання усієї або окремої частини першої, другої чи третьої лінії захисту щодо цих вимог. Якщо координація здійснюється ефективно, зовнішніх аудиторів, регуляторів та інші зовнішні групи можна розглядати як додаткові лінії захисту, що забезпечують впевненість для акціонерів організації, включаючи керівний орган та вище керівництво. Водночас, враховуючи специфічний обсяг і цілі їхньої діяльності, зібрана ними інформація про ризики, як правило, є менш всеосяжною порівняно з тією, яку охоплюють внутрішні «Три лінії захисту» організації (див. таблицю нижче).

| ТРИ ЛІНІЇ ЗАХИСТУ | | |
|---|--|--|
| ПЕРША ЛІНІЯ ЗАХИСТУ | ДРУГА ЛІНІЯ ЗАХИСТУ | ТРЕТЯ ЛІНІЯ ЗАХИСТУ |
| Власники ризиків / керівництво | Контроль ризиків і дотримання вимог | Страховання ризиків |
| <ul style="list-style-type: none"> операційне управління | <ul style="list-style-type: none"> обмежена незалежність звітує переважно перед керівництвом | <ul style="list-style-type: none"> внутрішній аудит більший рівень незалежності звітує перед керівним органом |

Оскільки кожна організація є унікальною, а конкретні ситуації відрізняються, не існує єдиного «правильного» способу координації трьох ліній захисту. Водночас під час розподілу конкретних обов'язків і координації між функціями управління ризиками доцільно враховувати базову роль кожної групи у процесі управління ризиками. У будь-якій організації, незалежно від її розміру чи складності, усі три лінії повинні існувати у певній формі. Зазвичай управління ризиками є найбільш ефективним тоді, коли існують три окремі й чітко визначені лінії захисту. Однак у виняткових ситуаціях, особливо в невеликих організаціях, певні лінії захисту можуть поєднуватися. Наприклад, є випадки, коли внутрішньому аудиту доручають створити та/або управляти діяльністю з управління ризиками чи дотримання вимог в установі. У таких ситуаціях внутрішній аудит повинен чітко інформувати керівний орган і вище керівництво про наслідки такого поєднання. Якщо подвійні функції покладаються на одну особу чи підрозділ, доцільно згодом розглянути можливість розмежування цих обов'язків, щоб відновити повноцінне функціонування трьох ліній захисту³⁵.

3.8 ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА СПІВПРАЦЯ ІЗ ЗОВНІШНІМ АУДИТОМ

Цілі фінансового аудиту в державному секторі зазвичай виходять за межі висловлення думки щодо того, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності (тобто в межах застосування Міжнародних стандартів аудиту). Додаткові цілі можуть включати завдання з аудиту та підготовки звітів, наприклад, щодо того, чи виявили аудиторів державного сектору будь-які випадки недотримання вимог, включаючи рамкові системи бюджетування й підзвітності та/або оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. Аудитори державного сектору можуть визнати діяльність, здійснену підрозділом внутрішнього аудиту, яка стосується недотримання організацією вимог, зокрема у сфері бюджету і звітності, а також ефективності внутрішнього контролю, такою, що є доречною для аудиту. У таких випадках аудиторів державного сектору можуть використовувати результати роботи внутрішніх аудиторів як доповнення до зовнішнього аудиту в цих сферах³⁶.

Як зовнішній аудитор, ВОА має завдання перевіряти ефективність внутрішнього

³⁵ Позиційний документ ІІА «Три лінії захисту в ефективному управлінні ризиками та контролі». Інститут внутрішніх аудиторів, січень 2013.

³⁶ ISSAI 2610 « Використання роботи внутрішніх аудиторів », INTOSAI.

аудиту. Якщо внутрішній аудит визнається ефективним, слід докладати зусиль, не обмежуючи при цьому право ВОА проводити комплексний аудит, для досягнення найбільш доцільного розподілу чи закріплення завдань та співпраці між ВОА і внутрішнім аудитом³⁷.

3.9 РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА) визначає внутрішній аудит як незалежну, об'єктивну діяльність з надання впевненості та консалтингу, спрямовану на підвищення цінності й удосконалення діяльності організації. Він допомагає організації досягати своїх цілей, застосовуючи систематичний і впорядкований підхід до оцінювання та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю й корпоративного управління.

Внутрішній аудит може аналізувати сильні та слабкі сторони системи внутрішнього контролю організації, враховуючи її систему корпоративного управління, організаційну культуру, а також пов'язані загрози й можливості для вдосконалення, які можуть впливати на здатність організації досягати визначених цілей. Такий аналіз передбачає оцінку того, чи належним чином система управління ризиками ідентифікує ризики та встановлює механізми контролю для ефективного й раціонального управління державними коштами.

Внутрішній аудит взаємодіє з тими, хто відповідає за корпоративне управління, зокрема з радою директорів, аудиторським комітетом, вищим керівництвом або, за потреби, із зовнішнім наглядовим органом, щоб забезпечити належне розроблення та впровадження систем внутрішнього контролю. Таким чином, внутрішній аудит може надавати підтримку у досягненні цілей і завдань, посиленні систем контролю, підвищенні ефективності та результативності операційної діяльності, а також у забезпеченні дотримання відповідності встановленим вимогам. Водночас важливо зауважити, що внутрішній аудит, надаючи допомогу у сфері внутрішнього контролю, не повинен виконувати управлінські чи операційні функції.

Внутрішній аудит здійснюється в різних правових і культурних умовах в організаціях, які відрізняються за цілями, розмірами, складністю та структурою, і його можуть проводити як працівники самої організації, так і зовнішні фахівці. Попри ці відмінності, дотримання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту є необхідною умовою для належного виконання обов'язків внутрішніх аудиторів.

³⁷ INTOSAI-P 1 «Лімська декларація» (1977)

Усі аудитори повинні звертати увагу на можливість підозрілих операцій, пов'язаних із корупцією та відмиванням грошей, а також на ймовірність фальсифікації бухгалтерських даних та інших незаконних дій. У межах підготовчих процедур аудитори мають оцінювати ризик таких порушень і правила поведінки під час проведення аудиту, застосовуючи для цього, зокрема, стандарт «Керівництво ІА з питань боротьби з шахрайством». Оскільки шахрайство та інші види правопорушень негативно впливають на організації у багатьох аспектах – фінансовому, репутаційному, а також через психологічні та соціальні наслідки, – вкрай важливо мати дієву програму протидії шахрайству. Така програма повинна включати заходи з підвищення обізнаності, профілактики й виявлення, а також процес оцінювання ризику шахрайства для ідентифікації ризиків всередині організації.

Відповідно до керівництва «Управління бізнес-ризиками, пов'язаними з шахрайством», опублікованого ІА, Американською асоціацією сертифікованих бухгалтерів (AICPA) та Асоціацією сертифікованих експертів з питань шахрайства (ACFE), слід звернути увагу на такі елементи³⁸:

- обізнаність щодо шахрайства / корупції (наприклад, причини виникнення, приклади шахрайських дій та потенційні індикатори шахрайства);
- ролі та відповідальність у сфері запобігання шахрайству / корупції;
- обов'язки внутрішнього аудиту під час аудиторських завдань (зокрема, відповідальність керівництва та комунікація з радою директорів);
- оцінювання ризику шахрайства й корупції (наприклад, ідентифікація релевантних факторів ризику шахрайства, співвіднесення наявних контролів із потенційними схемами шахрайства та виявлення прогалін);
- запобігання та виявлення шахрайства / корупції;
- розслідування випадків шахрайства / корупції;
- формування висновку щодо внутрішнього контролю шахрайства і корупції.

Керівництво також містить довідкові матеріали, питання для розгляду та шаблон оцінювання ризику шахрайства.

³⁸ «Управління бізнес-ризиками, пов'язаними з шахрайством: практичний посібник». Інститут внутрішніх аудиторів, Американський інститут сертифікованих бухгалтерів та Асоціація сертифікованих експертів з питань шахрайства.

3.10 ЗВІТИ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ

Відповідно до INTOSAI-P 20 «Принципи прозорості та підзвітності» одним із ключових елементів діяльності національних аудиторських органів є підготовка щорічного підсумку своєї роботи та складання щорічного звіту (Звіт про діяльність)³⁹. Завдяки своєчасному та публічному розкриттю результатів аудиту ВОА підвищує обізнаність суспільства щодо загроз у публічному секторі та сприяє підзвітності. Такий звіт є компендіумом знань про діяльність незалежного національного органу аудиту. Його слід подавати найвищому законодавчому органу держави з метою аналізу, обговорення та оприлюднення.

Цей документ повинен містити інформацію про щорічну діяльність органу аудиту, включно з основними висновками, результатами аудитів, аналітичними матеріалами, рекомендаціями, наслідками фінансових результатів, а також законодавчими пропозиціями, що виникають у процесі реалізації аудиторських рекомендацій.

Одним із важливих елементів такого звіту має бути окремий розділ, присвячений діяльності ВОА у сфері боротьби з шахрайством, корупцією, відмиванням грошей та іншими видами правопорушень. У цьому розділі мають бути описані висновки та вжиті заходи, інформація про фінансові втрати, рекомендації аудиту та коригувальні заходи, здійснені об'єктами аудиту.

Також у звіті потрібно відобразити методологію, застосовану для визначення сфер ризику та заходів з протидії корупції, та навести огляд результатів аудитів / інспекцій, під час яких було виявлено загрози.

Особливу увагу слід приділити питанню індивідуальної кримінальної відповідальності, що виникає в результаті встановлених політик і процедур розслідування таких порушень, а також розробки заходів.

Щодо законодавчого органу (наприклад, парламенту), то ВОА на основі результатів проведених аудитів має розробляти аналіз ризиків шахрайства й корупції, який потенційно може охоплювати різні сфери державної діяльності.

³⁹ INTOSAI-P 20.

3.11 ЗВІТ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Державні організації можуть оприлюднювати щорічні звіти про діяльність відповідно до національного законодавства. Такі звіти можуть містити інформацію про цілі організації, вжиті заходи, проведені види діяльності, витрати тощо, а також аналіз відхилень і досягнутих результатів. Подібні звіти можуть використовуватися ВОА для цілей аудиту.

3.12 ВЕБСАЙТ ТА ІНФОРМАЦІЙНИЙ БЮЛЕТЕНЬ ДЛЯ ГРОМАДСЬКОСТІ

У сучасному інформаційному суспільстві інтернет є невід'ємним елементом комунікації з громадянами. Користувачі мережі можуть отримати доступ до інформації про установу, її структуру та діяльність. Використовуючи інтернет та інформаційні технології, ВОА повинні надавати громадськості інформацію про функціонування держави, зокрема про виявлені порушення, результати аудитів та висновки.

4

РОЛЬ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ В ЗМІЦНЕННІ СИСТЕМИ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ

Важлива роль, яку відіграють ВОА у забезпеченні належного врядування, зумовлена їхнім особливим статусом щодо уряду. Наприклад, у багатьох країнах ВОА є вищим органом аудиту, незалежним від виконавчої та судової гілок влади та підзвітним законодавчій гілці влади. Маючи широкі повноваження на проведення аудиту, ВОА здійснюють оцінювання функціонування всієї державної системи протидії правопорушенням, зокрема корупції та відмиванню грошей. Завдяки такому широкому підходу вони можуть надавати рекомендації щодо зміцнення державних інституцій⁴⁰.

Запровадження належного врядування потребує середовища, яке не створює сприятливих умов для корупції, відмивання грошей та інших видів правопорушень. Хоча негативний економічний вплив відмивання грошей на економічний розвиток складно кількісно виміряти, очевидно, що така діяльність завдає шкоди інституціям фінансового сектору, які є критично важливими для економічного зростання. Відмивання грошей підриває розвиток фінансових інституцій із двох причин. По-перше, воно руйнує самі фінансові інституції. Усередині цих установ часто простежується взаємозв'язок між відмиванням грошей і шахрайськими діями, що здійснюються співробітниками. По-друге, відмивання грошей підриває довіру клієнтів до фінансових інституцій не лише в країнах, що розвиваються, але й у світі загалом. Довіра клієнтів є фундаментом зростання та стабільності надійних фінансових інституцій, а сприйняття ризиків для вкладників та інвесторів, пов'язаних із шахрайством і корупцією на інституційному рівні, стає перешкодою для формування такої довіри. Окрім негативного впливу відмивання грошей на економічне зростання через підриив фінансових секторів країн, воно має й більш безпосередній негативний ефект у реальному секторі економіки. Це проявляється у відволіканні ресурсів на менш продуктивну діяльність, а

⁴⁰ З. Добровольський «Забезпечення безпеки та стабільності шляхом належного врядування. Діяльність Вищої аудиторської палати Польщі як приклад міжвідомчої співпраці у боротьбі з корупцією, відмиванням грошей та іншими видами правопорушень». 20-й Економічний та екологічний форум ОБСЄ, Організація з безпеки та співробітництва в Європі, Прага, 2012 р., с. 1-4.

також у сприянні внутрішній корупції та злочинності, що у свою чергу стримує економічне зростання⁴¹.

Корупція також призводить до таких видів витрат:

- витрати, зумовлені втратою доходів від податків, митних зборів, приватизації, а також витрати, спричинені корупцією у сфері державних закупівель;
- зниження продуктивності інвестицій та темпів економічного зростання, у тому числі через зловживання регуляторними повноваженнями;
- додатковий тягар для суспільства, зокрема у вигляді надмірного оподаткування та низької якості послуг;
- втрата довіри до державних інституцій, що може підірвати повагу до громадського порядку й безпеки, а також саму ідею державності⁴².

4.1 ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ

Відповідно до своїх повноважень у сфері зміцнення належного врядування кожен ВОА має розробити комплексну стратегію протидії корупції, відмиванню грошей та іншим видам правопорушень. Одним із найважливіших елементів програми ВОА у цій сфері є діяльність, спрямована на посилення державних інституцій, які становлять складові національної системи доброчесності. Кожна державна інституція, у межах своїх законодавчо визначених повноважень, підтримує цю національну систему доброчесності подібно до колон, що тримають дах будівлі. Належне врядування в такій системі ґрунтується на доброчесності, прозорості та підзвітності⁴³.

Варто зазначити, що управління у державному секторі має на меті забезпечення досягнення державною установою своїх загальних результатів у такий спосіб, щоб підвищувати довіру до цієї організації, її рішень та дій. Отже, належне управління означає, що керівництво організації, її персонал, уряд, парламент і громадяни можуть покладатися на цю організацію, очікуючи, що вона виконує свою роботу якісно, з повною доброчесністю та підзвітністю.

⁴¹ Там само; Б. Л. Бартлетт «Негативний вплив відмивання грошей на економічний розвиток», Міжнародна економічна група Dewey B Ballantine LLP, 2002 р., с. 1.

⁴² З. Добровольський «Довіра, корупція та шахрайство», там само, с. 137-138.

⁴³ З. Добровольський «Просування безпеки та стабільності через належне врядування. Діяльність польської Вищої контрольної палати як приклад міжвідомчої співпраці у боротьбі з корупцією, відмиванням грошей та іншими видами правопорушень». 20-й Економічний та екологічний форум ОБСЄ, Організація з безпеки і співробітництва в Європі, Прага, 2012 р., с. 1-4.

Належне управління загалом зосереджується на двох основних вимогах до організацій:

- результативність, коли організація використовує свої механізми управління для підвищення загальної ефективності та забезпечення надання товарів, послуг або виконання програм; та
- дотримання вимог, коли організація застосовує свої механізми управління для забезпечення відповідності вимогам законодавства, нормативним актам, оприлюдненим стандартам і суспільним очікуванням щодо доброчесності, підзвітності та відкритості.

Управління ризиками має бути основою підходів організації до досягнення як результативності, так і відповідності цілям дотримання вимог.

З огляду на їхню важливу роль у боротьбі з корупцією ВОА повинні розширювати застосовані методи оцінювання інтегрованої системи управління ризиками та контрольованого середовища (включаючи внутрішній контроль), а також кодифікації потенційних ризиків. Належна система повинна забезпечувати достатній рівень упевненості у тому, що організація досягне своїх цілей у межах прийняттого рівня ризику.

Відповідно до своїх законодавчо визначених повноважень діяльність ВОА, спрямована на посилення належного врядування, має бути багатовекторною. Ця діяльність може включати, але не обмежуватися такими напрямками:

- інтеграція питань належного управління у повсякденну аудиторську роботу ВОА;
- підвищення суспільної обізнаності щодо важливості постійного дотримання принципів доброчесності, прозорості та підзвітності в діяльності уряду;
- удосконалення методів та інструментів протидії правопорушенням, таким як корупція, шахрайство, зловживання владою, марнотратство тощо;
- створення механізму для викривачів з метою повідомлення про випадки таких правопорушень;
- співпраця з іншими інституціями, які відіграють активну роль у стримуванні подібних правопорушень і зміцненні принципів належного врядування.

Під час планування та проведення аудитів ВОА мають враховувати міжнародні угоди, стандарти INTOSAI, власні правила та регламенти,

найкращі методики аудиту, а також критерії належного врядування. Це сприятиме оцінюванню ВОА сильних і слабких сторін діяльності об'єкта аудиту та наданню рекомендацій щодо її вдосконалення.

Оцінювання діяльності об'єкта аудиту в сфері належного врядування державними активами, що здійснюється ВОА, повинно виходити за межі традиційних аспектів сертифікованих фінансових аудитів, які полягають у висловленні думки щодо таких питань, як фінансова звітність та внутрішній контроль за фінансовими операціями.

4.2 ПРИНЦИПИ НАЛЕЖНОГО ВРЯДУВАННЯ

ВОА має враховувати такі принципи належного врядування:

» 4.2.1 ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ РІВНОСТІ

Дотримання принципу рівності означає забезпечення рівного ставлення до громадян шляхом встановлення єдиних та об'єктивних критеріїв. Воно також передбачає створення можливостей для заінтересованих сторін висловлювати власні погляди й аргументи, а також оцінювати діяльність органів державного управління. Застосування цього принципу в межах публічних дебатів є необхідною умовою для гарантування відкритості й прозорості державного управління, підзвітності посадових осіб і заінтересованих сторін, залучених до виконання державних функцій.

Публічні дебати, що розглядаються як процес відбору та інтерпретації найважливіших питань суспільного інтересу, є необхідними у сфері державного врядування. Вони виступають інструментом структурування преференцій і оцінок заінтересованих сторін, формування обізнаності, а також засобом формулювання чітких і зрозумілих правил, що становлять основу легітимності дій органів влади.

Рівний доступ до достовірної та зрозумілої для громадян інформації є вагомим для якісного суспільного дискурсу. Лише за такої умови можливо відповідально формулювати не тільки звернення до органів державної влади щодо вирішення конкретних проблем, а й надавати обґрунтовані оцінки діяльності державних органів⁴⁴. У цьому контексті ВОА мають не лише перевіряти й оцінювати точність наданої інформації, а й визначати, наскільки вона є зрозумілою для

⁴⁴ З. Добровольський «Запобігання корупції та шахрайству» // у кн.: Б. Кожух, З. Добровольський (ред.) «Формування суспільної довіри», там само, с. 165-170.

громадян, а також оцінювати, чи забезпечують державні інституції належний рівень громадянської участі у процесах державного управління.

Гарантування незалежності медіа (наприклад, через законодавство та структури власності), а також захист їхніх джерел є важливим для їхньої роботи та мають бути забезпечені урядами. Організації громадянського суспільства у своїй діяльності повинні мати незалежність та свободу. ВОА мають оцінювати, чи належним чином реалізується державна політика щодо зазначених питань.

» 4.2.2 ДОСЯГНЕННЯ ГРОМАДЯНСЬКОГО КОНСЕНСУСУ

ВОА мають сприяти формуванню громадянського консенсусу, підкреслюючи важливість досягнення спільної суспільної думки щодо діяльності державного сектору, яка повинна враховувати ширші суспільні та правові норми. Дотримання державними службовцями стандартів поведінки та правил значною мірою залежить від ширшого нормативного й процедурного середовища. Стандарти поведінки для державних службовців, зокрема кодекси етики, потребують часу, щоб бути засвоєними та стати складовою щоденної бюрократичної практики. Підвищення обізнаності державних службовців щодо важливості їхньої доброчесності має вирішальне значення не лише для належного надання публічних послуг, а й насамперед для зміцнення довіри громадян до державних інституцій. У цьому контексті ВОА повинні оцінювати діяльність державних організацій, пов'язану з навчанням персоналу та іншими заходами, спрямованими на запобігання етичній деградації в державному управлінні. Крім того, ВОА мають вживати заходів для заохочення державних організацій до розроблення та оновлення кодексів етики для державних службовців.

Механізми моніторингу доброчесності у державному секторі повинні постійно вдосконалюватися, зокрема у сфері контролю за конфліктами інтересів та управління державними активами.

» 4.2.3 СПРИЯННЯ ПРОЗОРОСТІ

Прозорість є принципом, який ВОА повинні активно підтримувати у процесі оцінювання процедур державного сектору.

Прозорість є принципом, який ВОА повинні активно підтримувати у процесі оцінювання процедур державного сектору.

» 4.2.4 ОЦІНКА УПРАВЛІННЯ ЛЮДСЬКИМИ РЕСУРСАМИ

Управління людськими ресурсами на основі оцінки заслуг є ключовим елементом удосконалення належного врядування. З метою запобігання неналежному впливу процесів управління людськими ресурсами державного сектору, критерії та процедури відбору й просування по службі мають бути справедливими, заздалегідь визначеними та чітко задокументованими, а дискреційні повноваження службовців та можливості прийняття довільних рішень – обмеженими. Необхідно також запровадити структури та механізми апеляції, щоб забезпечити ефективне усунення порушень. Ефективне управління людськими ресурсами може зменшити потенційні ризики та недоліки контролю через призначення компетентного персоналу для впровадження належних процедур та контролю.

ВОА повинні приділяти дедалі більше уваги періодичному навчанню своїх працівників, усвідомлюючи, що успіх боротьби з правопорушеннями залежить не лише від аудиторських процедур та інструментів, а й від наявності персоналу з відповідними навичками, знаннями і здібностями для виявлення та оцінювання потенційних порушень.

ВОА мають систематично працювати над удосконаленням своєї методології виявлення й протидії правопорушенням, а також зміцнювати добросовісність, прозорість, підзвітність та інші принципи належного управління у сфері управління державними активами.

4.3 СКАРГИ ТА ЗВЕРНЕННЯ

Беручи до уваги сферу застосування своєї нормативної бази, ВОА повинні систематично вести облік скарг і звернень громадян, медіа, центральних органів та інших джерел.

Зібрані матеріали підлягають аналізу, після чого ВОА ухвалюють рішення щодо доцільності вжиття заходів.

Налагоджена система класифікації питань має забезпечувати можливість ідентифікації сфер, у яких виявляються тенденції до порушень. Особливе значення, з огляду на наявні загрози, має з'ясування того, наскільки скарги та звернення можуть бути корисними для спрямування аудиту на відповідні проблеми.

У цьому зв'язку ВОА можуть ухвалити рішення про необхідність проведення аудиту, наприклад, позапланового, щодо загроз, які вважаються критичними та підтверджуються кількома джерелами. Якщо масштаби явища є значними, може виникнути потреба у підготовці більш розширеного плану або стратегії аудиту.

У відповідних випадках ВОА можуть інформувати громадян, медіа тощо про заходи, вжиті у відповідь на скарги. Водночас ВОА мають забезпечувати належний захист конфіденційності осіб, які подають скарги, та пов'язаної з ними інформації.

ВОА повинні прагнути формувати культуру особистої доброчесності у своїх співробітників. Вищий орган аудиту має стати інституцією, до якої викривачі з інших організацій можуть надавати інформацію про підозрювані чи фактичні правопорушення на робочому місці. Фізичні особи мають можливість подавати заяви про корупцію, шахрайство, марнотратство, зловживання, неналежне управління державними коштами та інші правопорушення шляхом подання письмової інформації до ВОА, особистого звернення до його представників або через платформу ВОА ComplaintNET. Уся інформація, отримана через ComplaintNET, повинна передаватися захищеними каналами, а ВОА зобов'язаний забезпечити недопущення несанкціонованого розголошення інформації, наданої викривачами.

Скарги, отримані ВОА, є цінним джерелом інформації про соціально-економічний стан країни та можуть бути використані для перевірки й оцінювання діяльності об'єктів аудиту. Кількість скарг від громадян може розглядатись як індикатор рівня суспільної довіри до ВОА⁴⁵. Виявивши механізми, що підвищують ризик корупції та інших правопорушень через нечіткі регуляції або законодавчі прогалини, ВОА повинні здійснювати оцінювання, виявляти такі ризики та пропонувати зміни до відповідних нормативних актів у своїх країнах.

⁴⁵ З. Добровольський «Забезпечення безпеки та стабільності шляхом належного врядування», там само, с. 1-8.

4.4 ЗАПОБІГАННЯ КОНФЛІКТУ ІНТЕРЕСІВ ТА ІНШИМ ЗЛОВЖИВАННЯМ

ВОА повинні сприяти розвитку та впровадженню систем внутрішнього контролю через використання відповідних рамкових підходів у державному секторі, оскільки включення таких стандартів є ефективним інструментом посилення підзвітності.

ВОА мають виявляти та оцінювати механізми, які створюють умови для виникнення правопорушень, особливо у сфері управління активами. Вищі органи аудиту повинні прагнути оцінювати наявність принципів формування механізмів, спрямованих на запобігання конфлікту інтересів, отриманню неправомірної вигоди, зловживанню конфіденційною інформацією та недотриманню вимог під час виконання державних функцій.

Виявивши механізми, що підвищують ризик корупції та інших видів правопорушень через нечіткі регулятивні або законодавчі прогалини, ВОА мають здійснювати оцінювання, виявляти такі ризики та пропонувати зміни до чинних нормативних актів у своїх країнах.

» 4.4.1 ПОРУШЕННЯ В ПРОЦЕСІ ЗАКОНОТВОРЕННЯ

З огляду на те, що законодавчі прогалини або нечіткість у нормативних актах, а також відсутність адміністративних правил можуть стати причиною порушень, ВОА повинні зосереджувати увагу на якості законодавства. Неповні, неточні або несумісні норми можуть призводити до надмірної розсудливості в інтерпретації чинних регулятивних норм та у поведінці державних службовців.

» 4.4.2 НАДМІРНА СВОБОДА ДІЙ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ ТА КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ

Прийнятним рішенням у межах окремих адміністративних процедур є збереження певного простору для ухвалення рішень на власний розсуд у випадках, коли фактичне вирішення залежить від підходу та оцінки ситуації конкретним державним службовцем. Проблема виникає тоді, коли така свобода дій перетворюється на надмірну, і службовці ухвалюють рішення не на основі критеріїв, які підлягають перевірці, а керуючись виключно власним баченням. Такий механізм проявляється у відсутності прозорих критеріїв для розгляду справ, унаслідок чого посадові особи можуть ухвалювати рішення навіть всупереч негативному висновку консультативних органів. Це зумовлюється нечіткістю та неточністю законодавства, а також надто частими змінами у правовому полі.

З метою зменшення ризику корупції та відмивання грошей, пов'язаних із державними активами, керівництво повинно запроваджувати достатньо чіткі та точні норми, особливо ті, що регулюють процедури ухвалення суспільно важливих рішень, щоб запобігти можливим різночитанням. Залежно від правового середовища ВОА мають прагнути до визначення умов, яких повинні дотримуватися посадові особи, переліку документів, що мають бути подані, строків ухвалення рішень та необхідних обґрунтувань для них (як позитивних, так і негативних), особливо у випадках наявності конкуруючих інтересів чи суб'єктів.

Безперервний перегляд процедур ухвалення рішень для внесення поправок є необхідним, зокрема у випадках, коли критерії є нечіткими й залишають простір для надмірного розсуду. Важливим інструментом запобігання надмірній свободі розсуду виконавчих органів і виникненню конфлікту інтересів є застосування так званого «правила багатьох очей», що означає колегіальність при ухваленні рішень, пов'язаних із державними активами, коли посадові особи не працюють самостійно, а розподіляють повноваження з іншими.

Ефективним засобом усунення надмірної адміністративної свободи розсуду в управлінні державними активами є широка гласність і прозорість процедур. Насамперед слід дотримуватися принципу рівного доступу до інформації про отримання вигоди у межах державних витрат. Це стосується не лише державних закупівель, але й приватизації, продажу та оренди активів, надання грантів, кредитів тощо.

Під час проведення аудитів ВОА мають приділяти особливу увагу організації роботи в установі, що підлягає аудиту, системі контролю за процесом ухвалення рішень та розподілу відповідальності на різних етапах цього процесу. При цьому слід враховувати складність процесу ухвалення рішень в адміністративній сфері. ВОА повинні ретельно досліджувати негативні наслідки адміністративних рішень як з точки зору ефективного управління державними активами (фінансові наслідки), так і конфлікту інтересів між посадовою особою та іншою стороною. ВОА також мають оцінювати прозорість процедур ухвалення рішень і процесу державних закупівель.

» 4.4.3 ВІДСУТНІСТЬ ПІДЗВІТНОСТІ АБО ЇЇ НЕНАЛЕЖНЕ ЗАСТОСУВАННЯ

Іншим чинником, що сприяє виникненню правопорушень, є невиконання принципу підзвітності, що зумовлюється відсутністю ефективного впровадження

системи внутрішнього контролю, внаслідок чого державні службовці належним чином не здійснюють управління державними коштами.

Підзвітність повинна включати принаймні три аспекти:

- бути зовнішньою, тобто здійснювати контрольний захід з боку особи, яка не є членом контролюваного органу чи інституції;
- передбачати взаємодію щонайменше на двох рівнях: пред'явлення вимоги надати відповідь, надання відповіді та, за потреби, можливість відмови чи застереження;
- мати право вищої інстанції, тобто вимагати відповідь разом із правом отримувати інформацію та, за потреби, застосовувати санкції.

«Принцип підзвітності втрачає своє значення, якщо він розуміється лише як принцип прозорості державного управління, що застосовується під час передавання та отримання інформації без зазначення результатів взаємодії за наданою інформацією, які мають бути предметом оцінки з боку ВОА»⁴⁶.

Принцип відповідальності вимагає застосування чітких стандартів поведінки, що включають нульову толерантність до конфлікту інтересів у діяльності державних службовців та недопущення концентрації надмірних повноважень в руках однієї посадової особи.

ВОА повинні оцінювати ефективність упроваджених механізмів персональної відповідальності в об'єктах аудиту.

» 4.4.4 НЕДОЛІКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА НАГЛЯДУ

У межах першої лінії захисту ефективна система внутрішнього контролю та нагляду є найважливішим елементом належного врядування. Вона становить ключовий інструмент запобігання корупції та іншим видам правопорушень у державних організаціях.

Керівництво державної організації несе відповідальність за забезпечення здійснення операцій у спосіб, який дає змогу досягати поставлених цілей установи. Це реалізується через ефективне впровадження та підтримання системи внутрішнього контролю.

⁴⁶ Документ, підготовлений для технічної наради Комісії з питань підзвітності OLACEFS в Аргентині, серпень 2008.

ВОА повинні перевіряти та оцінювати систему внутрішнього контролю об'єкта аудиту з метою визначення, чи є вона невід'ємним процесом, що реалізується керівництвом і персоналом, розробленим для реагування на ризики та забезпечення достатнього рівня впевненості у виконанні місії установи.

ВОА мають оцінювати, чи досягаються такі загальні цілі внутрішнього контролю об'єкта аудиту:

- проведення впорядкованих, етичних, економічних, ефективних та результативних операцій;
- виконання зобов'язань щодо підзвітності;
- дотримання чинних законів і нормативних актів;
- захист ресурсів від втрат, зловживань і пошкоджень.

Недостатня готовність наглядових органів своєчасно виявляти й усувати проблеми, а також запобігати їх повторенню, має розглядатися ВОА як потенційний індикатор правопорушень.

» 4.4.5 НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Повноваження щодо проведення аудиту, що обумовлені законодавством, нормативними актами, директивами міністерств, вимогами урядової політики або резолюціями законодавчого органу, можуть призвести до додаткових цілей. Ці додаткові цілі можуть включати обов'язки щодо аудиту та звітування, наприклад, про те, чи виявили аудиторів державного сектору будь-які випадки невідповідності повноваженням, включаючи бюджети та системи підзвітності, та/або про ефективність внутрішнього контролю. Водночас навіть без таких додаткових цілей можуть бути очікування широкої громадськості про те, що аудиторів державного сектору повідомлятимуть про будь-які невідповідності повноваженням, виявлені під час аудиту, або звітуватимуть про ефективність внутрішнього контролю. Ці додаткові обов'язки та пов'язані з ними ризики шахрайства повинні враховуватися аудитором державного сектору під час планування та виконання аудиту⁴⁷.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку об'єкта аудиту шляхом активного впровадження принципів доброчесності, прозорості та

⁴⁷ ISSAI 2240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності», INTOSAI

підзвітності як у самій установі, так і в масштабах усього уряду, створюватиме превентивне середовище, яке не сприятиме шахрайству та корупції.

Ефективна система бухгалтерського обліку забезпечує підзвітність завдяки підготовці та своєчасному поданню повної й достовірної інформації, тим самим запобігаючи порушенням, включно з шахрайством і корупцією.

ВОА повинні перевіряти функціонування системи бухгалтерського обліку (у тому числі системи обліку готівки) та зосереджувати увагу, зокрема, на прийнятих методах оцінки запасів і резервів, зобов'язань і дебіторської заборгованості, методах амортизації основних засобів, а також на управлінні капіталом і фінансовими потоками.

У цій сфері ВОА мають приділяти особливу увагу виконанню звітних зобов'язань об'єктами аудиту. Вони також повинні перевіряти достовірність фінансової звітності, здійснювати огляд фінансових книг об'єктів аудиту та усувати випадки маніпулювання фінансовими результатами й елементами «креативного обліку». У разі потреби залучені зовнішні експерти повинні проводити поглиблений аналіз.

Одним із найважливіших джерел інформації про діяльність організації є її фінансова звітність. Завдяки процедурі перевірки та затвердження фінансова звітність є надійним джерелом інформації для осіб, які формують політику, громадськості та різних органів державної влади. З урахуванням хронології фінансова звітність є вторинною щодо записів у системі бухгалтерського обліку. Крім того, вона містить агреговані дані про стан майна, фінансів і результати діяльності установи.

Фінансова звітність є важливим джерелом інформації для інвесторів та політиків як у приватному, так і в державному секторах. Дійсно, вона містить дані, необхідні для ухвалення раціональних рішень. Шахрайство – це навмисне введення в оману клієнтів та користувачів фінансової звітності шляхом подання суттєвої фінансової інформації, що відрізняється від фактичних даних.

Метою аудиту фінансової звітності є визначення того, чи відповідає вона застосованим обліковим політикам, чи відображає справедливо й достовірно активи установи та її фінансові результати. Аудитори повинні, зокрема, встановити, чи:

- фінансовий звіт складений належним чином на підставі ведення бухгалтерського обліку;
- фінансовий звіт складений відповідно до конкретних положень законодавства;

- фінансовий звіт чітко й достовірно відображає всю інформацію, необхідну для оцінки діяльності організації.

Аудитори повинні перевіряти та встановлювати, чи використовувала організація будь-які нелегітимні методи й техніки або різноманітні прийоми «креативного обліку» під час підготовки фінансової звітності. Вони повинні підтвердити, що операції були відображені, а фінансова звітність підготовлена відповідно до стандартів аудиту, які застосовуються до об'єкта аудиту. Основним завданням фінансового аудиту є перевірка на відповідність стандартам, тоді як інші критерії розглядаються як виняткові.

Завдання фінансового аудиту в державному секторі часто є ширшими, ніж просто висловлення думки щодо того, чи спеціалізована фінансова звітність була підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної системи фінансової звітності (тобто в межах сфери дії Міжнародних стандартів аудиту). Аудиторські повноваження або обов'язки для установ державного сектору, що впливають із законодавства, нормативних актів, міністерських директив, вимог урядової політики чи рішень законодавчого органу, можуть зумовлювати додаткові завдання. До таких завдань можуть належати обов'язки щодо аудиту та звітування, наприклад, інформування про те, чи виявив аудитор випадки невідповідності повноваженням, зокрема щодо бюджету й підзвітності, та/або звітування про ефективність систем внутрішнього контролю⁴⁸.

В установі слід перевіряти, зокрема, таке:

- відображення витрат і собівартості діяльності організацій у відповідних звітних періодах;
- управління закупівлями та визнання в бухгалтерському обліку покращення основних засобів (це включає модернізацію та ремонт основних засобів);
- створення резервів під знецінення запасів і дебіторської заборгованості;
- правила визначення та нарахування амортизації основних засобів;
- створення балансових резервів;
- визнання в бухгалтерському обліку придбання лізингових послуг; та
- облік збитків.

⁴⁸ Детальна інформація щодо ролі BOA в аудиті фінансової звітності міститься в ISSAI 2240, ISSAI 2800, ISSAI 2805 та ISSAI 2810.

У випадках, пов'язаних із доходами від реалізації (продажу) слід зосередити увагу на таких процедурах відбору покупців під час продажу активів:

- порядок ведення обліку продажів з урахуванням насамперед прискореного виставлення рахунків-фактур;
- відстрочення продажу товарів методом «кругообігу» податку (зокрема, шляхом незаконного виведення податку на товари та послуги в системі торговельного ринку);
- облік «фіктивного» продажу;
- можливий конфлікт інтересів;
- врегулювання безпідставно створених резервів.

Такі дії дозволять або принаймні допоможуть визначити, чи існує корупція в цій сфері та чи є підозра щодо відмивання грошей.

Приклади недоліків у структурі контролю включають:

- неналежна структура внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності, що перевіряється,
- неналежна структура внутрішнього контролю за важливим рахунком або процесом,
- неналежне документування компонентів внутрішнього контролю,
- відсутність або неналежний розподіл обов'язків у межах важливого рахунку або процесу,
- відсутність або неналежний контроль за збереженням активів,
- неналежна структура інформаційних технологій (загальних і прикладних контролів, які мають запобігати тому, щоб інформаційна система надавала неповну чи недостовірну інформацію, що не відповідає цілям фінансової звітності та актуальним потребам),
- невиконання звірок важливих рахунків,
- ігнорування контролю керівництвом,
- надання аудитору неправдивої інформації співробітниками компанії (може бути індикатором шахрайства).

Надмірна упередженість або необ'єктивність з боку осіб, відповідальних за прийняття рішень в бухгалтерському обліку, наприклад, систематичне заниження витрат або завищення пільг.

» 4.4.6 НЕДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ЗВІТУВАННЯ

Пакет документів вважається неповним, коли рішення ухвалюються на підставі недостатньо повної чи некоректної інформації, поданої зацікавленими особами. Вимоги щодо документування та звітування інколи можуть сприйматись як надмірна бюрократизація, проте на практиці саме вони часто є найкращою гарантією прозорості адміністративних процедур або операцій, пов'язаних із державним майном. Необхідно запровадити чіткі вимоги щодо належного документування та звітування про всі види діяльності, які стосуються державного майна та здійснюються державними організаціями. У цій сфері ВОА повинні приділяти особливу увагу виконанню об'єктами аудиту своїх звітних зобов'язань.

» 4.4.7 НАДМІРНЕ ВИКОРИСТАННЯ СУБПІДРЯДУ ТА ПОСЕРЕДНИКІВ

Надмірне використання субпідряду та посередників має місце тоді, коли державна установа залучає зовнішні консалтингові чи експертні компанії для виконання своїх основних функцій за вищою вартістю, ніж витрати на виконання цих завдань власними силами установи, що може створювати умови для отримання приватної вигоди.

ВОА мають оцінювати, чи існує надмірна залежність державного управління від зовнішніх компаній, чи не виконують зовнішні суб'єкти завдання, які установа могла б виконати самостійно, а також чи не призводить така система до надмірного впливу на управління установою.

Особливу увагу ВОА повинні зосередити на необхідності існування керівних принципів укладання договорів із зовнішніми та іншими консультантами, заснованих на прозорості, пропорційності та визначених пріоритетах.

» 4.4.8 ПОКРАЩЕННЯ НАЛЕЖНОГО ВРЯДУВАННЯ ЧЕРЕЗ ДІЯЛЬНІСТЬ ОКРЕМИХ ПОСАДОВИХ ОСІБ

ВОА повинні сприяти належному врядуванню через діяльність окремих посадових осіб. Їхня поведінка та дії, які сприймаються працівниками на всіх рівнях, можуть істотно впливати на ефективне, результативне та етичне досягнення цілей установи. Лідерство, що забезпечується

керівниками державних установ та іншими вищими посадовими особами, відіграє критичну роль у визначенні того, наскільки ефективною буде установа у заохоченні поведінки, яка підтримує принципи належного врядування на всіх рівнях її функціонування.

Кожен посадовець повинен розуміти законодавство та стандарти діяльності, що мають відношення до виконання його чи її обов'язків. Водночас кожен має усвідомлювати, як його чи її особистий внесок сприяє належному врядуванню та, зрештою, досягненню інституційних цілей.

Організації повинні залучати свій персонал і керівників до розроблення, оцінювання, моніторингу, погодження та ефективного впровадження таких ключових документів:

- чіткого викладу цінностей, практик і моделей поведінки, яких очікують від працівників організації;
- чіткого викладу політики організації у сфері управління людськими ресурсами, включаючи права та обов'язки, що покладаються на керівників і підлеглих;
- стислої, актуальної та узгодженої інформації про систему управління організацією, включаючи чинну законодавчу та політичну базу, ради та комітети, їхні статuti, склад і взаємовідносини з іншими органами управління, а також заходи аудиту й контролю за шахрайством та захист викривачів;
- чіткого викладу корпоративних цілей організації, ключових показників ефективності та бізнес-планів; та
- підходу організації до управління ризиками, включаючи методологію, сферу застосування та параметри перегляду.

Керівники державних організацій повинні забезпечувати:

- чітко визначені індивідуальні обов'язки, делеговані повноваження та показники ефективності, пов'язані з корпоративними стратегіями й бізнес-планами установи;
- постійне інформування про обговорення та рішення ключових рад чи комітетів, що здійснюють управління установою;
- регулярні звіти щодо результатів діяльності установи у зіставленні з її ключовими показниками та/або цілями, аналітичними висновками, які допомагають установі засвоювати досвід;

- заохочення на всіх рівнях до сприяння належному управлінню, включаючи зразкове лідерство з боку вищого керівництва; та
- систему оцінювання ефективності для державних установ, яка корелюється з виконанням їхніх повноважень.

ВОА повинні здійснювати перегляд і оцінку в тому обсязі, в якому організація впроваджує свою політику належного управління, а також оцінювати її ефективність у заохоченні поведінкових моделей, що підтримують належне управління в усій установі.

» 4.4.9 ІНШІ СПЕЦІАЛЬНІ АНТИКОРУПЦІЙНІ ЗАХОДИ ЧЕРЕЗ ПОСИЛЕННЯ НАЛЕЖНОГО УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ АКТИВАМИ

Очікується, що кожна державна установа розробить програму системних заходів, спрямованих на усунення або принаймні суттєве зниження ризику корупції та відмивання грошей. Питання протидії корупції та іншим видам правопорушень шляхом посилення доброчесності, прозорості, підзвітності та інших принципів належного управління державними активами має стати предметом внутрішніх обговорень і навчальних програм.

Низький рівень зацікавленості у розробленні, впровадженні та контролі належного функціонування, підтримання та документування антикорупційних заходів, адаптованих до потреб організації, має розглядатися ВОА як потенційна ознака правопорушень.

ВОА мають оцінювати ефективність застосування санкцій щодо державних службовців, які вчинили правопорушення, та тісно співпрацювати з іншими державними інституціями, що беруть участь у процесі посилення належного врядування. Оскільки результативність боротьби ВОА з різними видами правопорушень залежить від активності інших заінтересованих сторін, орган державного аудиту має вибудовувати тісну співпрацю з цими інституціями. Важливим компонентом такої взаємодії є спільне розуміння цілей і методів діяльності організацій, які співпрацюють між собою. У разі потреби ВОА має досягати домовленостей із державними інституціями (наприклад, правоохоронними органами), що сприятимуть реалізації ефективної та результативної стратегії посилення принципів належного врядування⁴⁹.

⁴⁹ З. Добровольський «Забезпечення безпеки та стабільності», там само; З. Добровольський «Роль вищого органу аудиту у формуванні суспільної довіри шляхом боротьби з правопорушеннями», там само.

5

СПРИЯННЯ НАЛЕЖНОМУ ВРЯДУВАННЮ ЧЕРЕЗ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ

Основою концепції належного врядування є здатність органів влади реалізовувати цілі суспільства.

Відповідно, органи влади повинні:

- 3) діяти в інтересах суспільства загалом, а не в інтересах чинних політичних еліт;
- 4) забезпечувати врахування довгострокових наслідків реалізації їхньої політики;
- 5) уникати надмірного регулювання;
- 6) створювати належну структуру стимулів для учасників ринку;
- 7) бути стійкими до лобістського та іншого тиску з боку груп інтересів.

Належне врядування означає використання таких інституційних рішень, які зменшують порушення у функціонуванні ринку (недосконалість ринку) і водночас обмежують недоліки держави (прорахунки уряду).

Державні організації стикаються з широким спектром стратегічних, операційних і фінансових ризиків, що обумовлені як внутрішніми, так і зовнішніми факторами, і можуть перешкоджати досягненню їхніх цілей. Управління ризиками є плановим і системним підходом до ідентифікації, оцінювання та реагування на ризики та забезпечує впевненість у тому, що заходи реагування є ефективними.

Ризики виникають через невизначеність щодо майбутнього. Ризик може

виникнути внаслідок можливості економічних, фінансових, соціальних втрат або вигоди, фізичної шкоди чи травм, затримок. Це також може бути спричинене змінами у відносинах між сторонами, залученими до постачання, володіння, експлуатації та обслуговування активів, які використовуються для публічних або приватних цілей.

Процеси управління ризиками розроблені для того, щоб допомагати фахівцям з планування і керівникам у виявленні суттєвих ризиків і формуванні заходів для їх подолання та мінімізації наслідків. Це сприяє ухваленню більш ефективних і результативних рішень, забезпечує більшу визначеність результатів і знижує рівень схильності до ризиків.

ВОА повинні сприяти впровадженню системи управління ризиками в об'єктах аудиту та здійснювати її моніторинг. Зокрема, ВОА мають перевіряти, чи орієнтуються установи на перспективу при ідентифікації потенційних ризиків, які можуть впливати на діяльність підрозділу, а також чи прагнуть установи утримувати наслідки реалізації цих ризиків на прийнятному рівні, щоб забезпечити досягнення поставлених цілей. Управління ризиками допомагає керівництву ухвалювати правильні рішення в умовах невизначеності завдяки розумінню, оцінюванню та пріоритизації характеру й впливу ризиків у контексті цілей організації. Воно також гарантує, що керівництво вживає заходів для пом'якшення можливих негативних наслідків. Управління ризиками враховує майбутній вплив небажаних факторів, і передбачає потенційні загрози для матеріальних та людських ресурсів у процесі досягнення цілей організації. Результатом процесу управління ризиками є оцінка ефективності впроваджених заходів контролю та адекватності структури витрат на їх забезпечення.

Система управління ризиками повинна охоплювати весь спектр діяльності та відповідальності організації й постійно перевіряти наявність належних практик управління, зокрема:

- стратегії та політики впроваджуються в усіх відповідних підрозділах організації;
- стратегії та політики належно розроблені та підлягають регулярному перегляду;
- результативно та ефективно надаються високоякісні послуги;
- показники ефективності регулярно й ретельно контролюються, а дієві заходи застосовуються для усунення незадовільної роботи;

- дотримуються вимоги законів і нормативних актів;
- інформація, яку використовує організація, є релевантною, точною, повною, своєчасною та надійною;
- фінансова звітність та інші відомості, оприлюднені організацією, є точними й достовірними;
- фінансові та трудові ресурси управляються ефективно й результативно та перебувають під належним захистом.

Співвідношення витрат і вигоди від заходів контролю для подолання виявлених ризиків є невід’ємною складовою управління ризиками.

Планування управління ризиками здійснюється на етапі планування заходу / проекту та має на меті, головним чином, встановлення узгодженої стратегії та методології дій проти нових загроз.

У процесі оцінювання ризиків керівництво повинно зосередити увагу на таких елементах:

- ідентифікація ризику на основі набутих знань і досвіду, а також результатів експертних аналізів;
- аналіз впливу потенційних ризиків на досягнення цілей проєктів;
- якісний та/або кількісний аналіз ризиків з метою визначення ймовірності їх виникнення та можливих наслідків;
- планування реагування на виявлені ризики та вжиття відповідних заходів;
- моніторинг і контроль ризиків.

Система управління ризиками також сприяє підготовці щорічної звітності щодо внутрішнього контролю, яку велика кількість державних організацій зобов’язані складати. Належні заходи реагування на ризики включають впровадження внутрішнього контролю, страхування від ризиків, припинення або модифікацію діяльності, що спричиняють ризик, розподіл ризику або, за певних обставин, прийняття ризику.

ДОДАТОК. ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Це Керівництво є результатом спільної роботи членів WGFACML і було розроблено з урахуванням таких міжнародних конвенцій, законів, нормативних актів і належних практик, без прагнення дублювати кодекси та настанови, які вже існують і застосовуються до окремих специфічних типів організацій.

- » Конвенція ООН проти корупції, Організація Об'єднаних Націй, Нью-Йорк, 2004:
 - Законодавчий посібник щодо імплементації Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції.
 - Технічний довідник щодо Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції.
 - Довідник з питань зміцнення доброчесності та потенціалу судової влади.
 - Механізм перегляду виконання Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції — основні документи.
- » Система професійних документів INTOSAI (IFPP) включає:
 - INTOSAI-P 1 «Лімська декларація».
 - INTOSAI-P 10 «Мексиканська декларація про незалежність BOA».
 - INTOSAI-P 12 «Значення та переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян».
 - INTOSAI-P 20 «Принципи прозорості та підзвітності».
 - ISSAI 130 «Кодекс етики».
 - ISSAI 2240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності».
 - ISSAI 2250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності».
 - ISSAI 2265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями».
 - ISSAI 2610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».
 - GUID 9040 «Краща практика, що стосується прозорості BOA».

- » Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS), розроблені Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSASB) при Міжнародній федерації асоціацій бухгалтерів IFAC зокрема:
 - IPSAS 1 «Подання фінансових звітів».
 - IPSAS 2 «Звіт про рух грошових коштів».
 - IPSAS 3 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».
 - IPSAS 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів».
- » Керівництво ІІА з питань боротьби із шахрайством.
- » Посібник із самооцінки доброчесності для вищих органів аудиту. Аудиторський суд Нідерландів, 2011.
- » Конвенція ОЕСР про боротьбу з підкупом іноземних посадових осіб у міжнародних ділових операціях.
- » «Внутрішній контроль – інтегрована система», видана Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредуей (COSO), травень 2013.
- » «Європейське управління. Біла книга». Комісія Європейських Співтовариств, Брюссель 2001.
- » Керівництво з кращої практики стратегічного та оперативного управління активами суб'єктами публічного сектору: досягнення узгоджених результатів за допомогою ефективною та оптимальною бази активів. Австралійське національне управління аудиту, вересень 2010.
- » Контрольні переліки для використання у фінансовому аудиті та аудиті відповідності публічних закупівель. Контактний комітет вищих органів аудиту Європейського Союзу.
- » Директива Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС від 26 жовтня 2005 року про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання грошей та фінансування тероризму.
- » Сорок рекомендацій FATF. Група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), 2003.

- » Стандарт належного врядування у сфері державних послуг. Незалежна комісія з питань належного врядування у сфері державних послуг, Офіс державного управління, Королівський інститут державних фінансів та бухгалтерського обліку, Лондон, Великобританія, 2004.
- » Висновки семінару Вишеградської групи «Роль аудитора у виявленні та запобіганні шахрайству та корупції», Любляна, Словенія, 2011.
- » Найкращі практики ВОА Польщі⁵⁰.
- » Декларація принципів підзвітності OLACEFS, представлена на XIX Генеральній асамблеї OLACEFS в Асунсьйоні, Парагвай, жовтень 2009.
- » Інститут внутрішніх аудиторів: «Три лінії захисту в ефективному управлінні ризиками та контролі», січень 2013.
- » Бойт Г. С. «Переосмислення демократії: управління, громадянська діяльність та політика», Огляд державного управління. № 5, Американське товариство державного управління, 2005.
- » Добровольський З. «Просування безпеки та стабільності через належне врядування. Діяльність польської Вищої контрольної палати як приклад міжвідомчої співпраці у боротьбі з корупцією, відмиванням грошей та іншими видами правопорушень», 20-й Економічний та екологічний форум ОБСЄ, Організація з безпеки і співробітництва в Європі, Прага 2012.
- » Кожух Б., Добровольський З. (ред.) «Формування суспільної довіри. Організаційна перспектива», Peter Lang GmbH, Франкфурт-на-Майні, 2015.

⁵⁰ Результати аудиту ВОА Польщі: аудиторські звіти, надіслані об'єктам аудиту, заяви про результати аудиту, надіслані парламенту та іншим уповноваженим державним органам, щорічні звіти про діяльність ВОА Польща та перехресні дослідження щодо корупційного ризику у світлі аудиту ВОА Польщі, представлені парламенту та громадськості.