

Невідомий Василь Іванович, член Рахункової палати з 1997 року, керівник групи зовнішнього аудиту ОБСЄ 2009-2013 роки, Заслужений юрист України, доктор юридичних наук

Зовнішній аудит фінансової звітності міжнародних організацій¹

В умовах реформування системи державного фінансового управління і контролю в Україні на порядку денному постає питання аудиту фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів. Розпорядженням Уряду від 17 вересня 2014 року № 947², зокрема, передбачено розроблення стандартів проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту на основі Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI)³.

На сьогоднішній день, аудит фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів, іншими словами, фінансовий аудит публічних фінансів не проводиться. Разом з тим, такий досвід вже набуто Рахунковою палатою під час проведення у 2009-2013 роках аудиту Організації по безпеці та співробітництву у Європі (ОБСЄ), яка утримується за рахунок публічних грошових внесків членів організації. Робота групи аудиторів Рахункової палати дістала високу оцінку всіх 57 країн-учасниць, Генерального Секретаря та авторитетних членів Аудиторського Комітету ОБСЄ, деякі з яких є авторами або співавторами стандартів ISSAI. Однак, унікальність ситуації полягає в тому, що за наявності здобутого потужного міжнародного досвіду і незалежного зовнішнього визнання аудиторського професіоналізму діяльності фахівців Рахункової палати України, у національній

¹ Статтю написано за матеріалами роботи аудиторської групи Рахункової палати України в ОБСЄ 2009-2013 роки.

² Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:
http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.

³ International Standards of Supreme Audit Institution ISSAI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.issai.org/>.

практиці цей інструмент (аудит фінансової та бюджетної звітності) ні самою Рахунковою палатою, ні Урядом не використовується.

Проблемі удосконалення системи зовнішнього аудиту, у т.ч. фінансового аудиту в контексті реформування статусу і повноважень Рахункової палати приділено достатню увагу науковцями і практиками, зокрема М.Т. Білухою⁴, І.К. Дрозд⁵, В.Г. Мельничуком⁶, Л.А. Савченко⁷, С.В. Степашиним⁸, І.Б. Стефанюком⁹, І.Ю. Чумаковою¹⁰ та багато іншими. Однак, з позиції емпіричного дослідження такий неординарний приклад застосування фінансового аудиту щодо публічних фінансів ще не виступав у якості спеціального предмета суспільного дискурсу, результати його не узагальнювалися з метою впровадження у практичну діяльність.

Разом з тим, неухильно зростає інтерес до цієї теми з боку іноземних кредиторів, науковців і практиків Міністерства фінансів України, незалежних аудиторів та фахівців самої ж Рахункової палати, оскільки зрозумілим є те, що цей напрямок є найближчим завданням органу незалежного державного аудиту публічних фінансів.

⁴ Білуха М.Т, Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техн. України, д-ра екон. наук, проф. М.Т. Білухи. - 2-ге вид., переробл. і доповн. - К.: Українська академія оригінальних ідей, 2006. - 888 с.

⁵ Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : Імекс-ЛТД, 2007.– 304 с.

⁶ Мельничук В.Фінансовий контроль в системі державного управління // Банківська справа. – 2002. – № 2. – С. 26-36.

⁷ Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Моногр. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 407 с.

⁸ Степашин С.В. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов // С.В.Степашин, Н.С. Столяров, С.О.Шохин, В.А. Жуков – СПб.: Питер. 2004. – 557 с.

⁹ Стефанюк І.Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю / І.Б. Стефанюк //Фінанси України. - 2005. - №10. - С.142-150.

¹⁰ Чумакова І.Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2013. – № 11. – С. 109-126.

Так, з усіх вимог фінансових донорів, які кредитують Україну, можна виділити низку таких, які в коротко – і середньостроковій перспективі мають пріоритет для впровадження саме фінансового аудиту. Передусім, це створення дієвої (та зрозумілої) системи фінансової відповідальності, посилення ролі Рахункової палати, підвищення ефективності фінансового управління. Одною з умов отримання бюджетної підтримки у сумі 355 млн. євро від ЄС є звіт України щодо прогресу у сфері управління державними фінансами та розширення повноважень Рахункової палати. Проекти Світового банку передбачають законодавче унормування повноважень Рахункової палати щодо контролю доходної частини державного бюджету, а вимоги ЄС/МВФ – вдосконалення фінансового управління та внутрішнього фінансового контролю¹¹.

Значна робота проводиться фахівцями Академії фінансового управління щодо розробки методологічних та практичних засад організації внутрішнього контролю у бюджетній сфері. Зокрема, лише протягом минулого року було проведено цілий ряд науково-практичних семінарів для керівників та працівників підрозділів внутрішнього аудиту. У проведенні цих заходів, які було присвячено проблематиці побудови надійних систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного сектору відповідно до міжнародно-визнаних стандартів та найкращої практики ЄС, взяли участь і виступили з лекціями науковці Академії та відомі фахівці-практики у цій сфері¹².

Серед науковців також вірують думки щодо доцільності розробки національних стандартів державного аудиту з прийняттям у 2013 р. INTOSAI оновлених Фундаментальних принципів державного аудиту (3-го рівня стандартів ISSAI). На думку, зокрема Слободяник Ю.Б., такі національні стандарти «включатимуть базові вимоги до організації та проведення державного фінансового аудиту, державного аудиту ефективності та державного аудиту відповідності»¹³.

¹¹ Гердт Елерс, експерт Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH за проектом Підтримка реформи управління державними фінансами в Україні, Стаття «Стратегії реформ у сфері державних фінансів - Національні програми та міжнародні вимоги (МВФ, ЄС, Світовий банк)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_53be869545ed3.pdf.

¹² http://www.ndfi.minfin.gov.ua/index.php?page_id=400.

¹³ Слободяник Ю. Б. Предмет і об'єкти державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. – 2013. – Т. 18. – Вип. 2/1. – С. 154-158.

Враховуючи, що розробкою таких стандартів мають займатися фахівці, які не лише ознайомлені з їх вимогами, але й мають практичний досвід їх застосування, уявляється важливим використання досвіду, напрацьованого Рахунковою палатою України у 2009-2013 роках, коли її було призначено зовнішнім аудитором ОБСЄ. Автору цієї статті довелося очолювати аудиторську групу від самого початку до кінця роботи в ОБСЄ.

Треба зазначити, що Рахункова палата пройшла серйозний конкурс перед своїм призначенням на посаду зовнішнього аудитора ОБСЄ. Оскільки у 2009 році спливали повноваження попереднього зовнішнього аудитора Норвезького аудиторського офісу, Генеральний секретар ОБСЄ звернувся до керівництва INTOSAI про оголошення конкурсу на цю посаду. Участь у ньому приймали також вищі аудиторські інституції Швейцарії та Фінляндії. Проте країнами-учасниками на засіданні Постійної Ради ОБСЄ перевагу було віддано саме Рахунковій палаті України, щоправда, спочатку терміном лише на один рік, хоча згідно з Фінансовими правилами ОБСЄ це термін може складати від одного до трьох років.

Аналізуючи цю подію і визнаючи високий рівень колег інших країн, можна стверджувати, що це було певним шансом для української державної аудиторської інституції проявити свій фах і здобути визнання на високому міжнародному рівні. Ми успішно скористалися такою можливістю, оскільки завдячуючи вражаючим результатам роботи групи, її робота двічі пролонгувалася рішеннями Постійної Ради ОБСЄ на два , а надалі ще на один рік – до 2013 року. Але вчитися теорії довелося безпосередньо на практиці. Саме тому метою цієї статті є оприлюднення набутого досвіду, який може стати в пригоді колегам, а також допомогти іншим зацікавленим сторонам: Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України, розпорядникам бюджетних коштів та іншим зацікавленим сторонам, які матимуть певний інтерес стосовно аудиту фінансової звітності, його всесвіту та користі для організації державного сектору.

Приймаючи справи від Норвезького аудиторського офісу - попереднього зовнішнього аудитора ОБСЄ – аудиторська група, склад якої був затверджений рішенням Колегії Рахункової палати на конкурсній основі, з урахуванням можливого впливу конфлікту інтересів відібраних кандидатів, ознайомила з методологією та аудиторськими підходами, застосовуваними Норвезьким аудиторським офісом, детально вивчила аналіз ризиків, який було запропоновано норвезькою стороною. З вдячністю було прийнято окремі візити норвежців за їх власний рахунок задля надання поглибленого уявлення про сутність фінансової системи ОБСЄ, існуючої в

організації системи внутрішнього контролю. Детально були обговорені всі надані ними рекомендації стосовно покращення фінансового менеджменту та представлення фінансової звітності в ОБСЄ. Паралельно аудиторська група провела двотижневе вивчення у штаб-квартирі у Відні сутності організації, її структури, регуляторної системи і правил, які прийнято в ОБСЄ, встановила ділові контакти з відповідальним посадовими особами. Була детально вивчена організація діяльності Офісу внутрішнього нагляду ОБСЄ, звіти і аналітичні огляди ризиків внутрішнього контрольованого середовища для того, щоб визначити ризик впевненості аудитора, тобто в якій мірі незалежний аудитор може покладатися на систему внутрішнього контролю і за якими саме напрямками.

Після цього була сформована Стратегія зовнішнього аудиту ОБСЄ. У цьому документі було визначено підстави для аудиту, цілі і його масштаб, аудиторські критерії та методологію, ризики і оцінки суттєвості, об'єкти аудиту, описано порядок взаємодії з внутрішнім аудитором, окреслено межі відповідальності менеджменту та зовнішнього аудитора, вимоги до звіту зовнішнього аудитора. Було також розроблено і затверджено меморандум-план зовнішнього аудитора, складено перелік ризиків та проведено їх оцінку, оцінено трудовитрати і вартість роботи в межах річного кошторису у сумі 100 тис. євро. На підставі меморандум розроблено також план графік аудиту з урахуванням виїздів у польові місії та інституції ОБСЄ, яких нараховується 23 організації.

Відповідно до Фінансових правил ОБСЄ консолідована фінансова звітність підлягає щорічному зовнішньому (незалежному) аудиту, який має бути проведений відповідно до вимог міжнародних стандартів ISSAI. Метою проведення такого аудиту є надання незалежного аудиторського висновку країнам-учасникам ОБСЄ щодо впевненості у достовірності фінансової звітності цієї організації та результативності фінансових процедур, систем обліку, внутрішнього контролю і в цілому оцінки адміністрування та управління в ОБСЄ.

Масштаб аудиту консолідованої фінансової звітності ОБСЄ було обрано таким, щоб він допомагав визначити наступні моменти:

- чи фінансова звітність узгоджується з рахунками організації і надає правдиве та справедливе уявлення щодо фінансового стану та операцій ОБСЄ;
- чи фінансові транзакції, відображені на рахунках, проведені згідно встановлених фінансових правил;
- чи бухгалтерський облік застосовано на сумісній базі одного періоду з іншим;

- чи підтверджено депозитаріями або перевірено безпечність депозитів та коштів, які знаходяться у розпорядженні ОБСЄ.

Членами аудиторської команди використовувалась спеціальна аудиторська методологія у вигляді матриці, спеціально розробленої для кожного об'єкту аудиту. Матриця включала в себе обов'язкові ключові розділи фінансового управління (у т. ч. бухгалтерський облік і розкриття фінансових даних про: доходи і видатки, готівку, еквіваленти готівки та інвестиції, дебіторську і кредиторську заборгованість, зобов'язання за виплатами персоналу, оборотний та резервний фонди, оренду, інші нараховані видатки; оцінку системи внутрішнього контролю; управління матеріальними активами; управління проектами), а також оцінку ступеню імплементації раніше наданих рекомендацій та їх вплив на удосконалення фінансового менеджменту і збільшення достовірності даних фінансової звітності.

Відносно вказаних розділів було згруповано чотири групи питань у вигляді таблиці, які належало дослідити і заповнити аудиторам:

1. Запитання для проведення дослідження (Про що ми бажаємо дізнатися?);
2. Критерії аудиторської оцінки (Які стандарти ми беремо для оцінки ?);
3. Необхідні докази (Які докази потрібно отримати для відповіді на поставлені запитання?);
4. Відповідальний за документування і підготовку робочих документів аудитор.

До аудиторського звіту підлягали включенню усі випадки, які впливали на повноту та достовірність бухгалтерського обліку, а саме:

- будь-які суми, які мали бути отримані, але не надійшли на рахунки;
- будь-які суми, під які існували зобов'язання і які не обліковані або не відображені у фінансовій звітності;
- невірні суми видатків;
- невірні суми, зараховані на рахунки.

Крім того, в аудиторському звіті мали також бути відображені:

- випадки шахрайства з обліковими чи звітними даними;
- суми витрат або неправомірних витрат коштів або активів;
- суми витрат, які можуть потягти за собою подальші масштабовані витрати організації;
- будь-які недоліки керівництва управлінням системою контролю щодо витрат або активів;
- недостовірність бухгалтерського обліку активів за ринковою вартістю.

Особливу увагу було приділено суттєвості помилок і недоліків в діяльності організації, які могли впливати на достовірність показників фінансової звітності, а також наступне прийняття рішень її користувачами. Узагальнені критерії оцінки суттєвості помилок під час аудиту фінансової звітності ОБСЄ наведені нижче у таблиці.

Таблиця 1 – Критерії оцінки (пороги) суттєвості помилок фінансової звітності ОБСЄ фінансової звітності ОБСЄ

Стаття фінансової звітності та внутрішній контроль	Ризики (високий/ середній/ низький)	Суттєвість, % (висока (5%) /Середня (3%) /Низька (1%))	Обставини, які враховуються
Регулярні внески	Низький	5	Чітка і прозора нормативна база
Внески в натурі	Середній	3	Комплексне та чутливе питання
Бюджетні витрати	Високий	1	Людський фактор, вади у нормативній базі
Кадровий персонал	Середній	3	Комплексне середовище
Позабюджетні витрати	Низький	4	Додатковий контроль з боку донорів
Управління грошовими коштами	Низький	5	Чітка і прозора нормативна база
Система внутрішнього контролю	Низький	4	Наявність системи подвійного погодження

Загальний поріг суттєвості	Низький	4	З урахуванням спадкоємності зовнішнього аудиту
----------------------------	---------	---	--

Слід зазначити, що фінансова звітність ОБСЄ за 2009-2013 роки мала певні особливості у порівнянні з минулими періодами. Так, фінансова звітність ОБСЄ за 2009-2012 роки складалася і представлялася на підставі Стандартів бухгалтерського обліку ООН (United Nations System of Accounting Standards – UNSAS), основою яких є касовий метод. У травні 2012, відповідно до рішення Постійної Ради ОБСЄ, було розпочато поступовий перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), що базуються на методі нарахування доходів і витрат, і до кінця 2012 року імплементація IPSAS проводилася одночасно з представленням фінансової звітності за стандартами UNSAS. Загалом, протягом 2012-2013 року у систему бухгалтерського обліку ОБСЄ було імплементовано 16 із 32 IPSAS, у відповідності до яких і було складено фінансову звітність та розкрито необхідну інформацію у Примітках до консолідованої фінансової звітності ОБСЄ за 2013 рік.

Указані особливості вплинули на зміст і подання фінансової звітності ОБСЄ, яка піддавалася у подальшому зовнішньому аудиту. Так, до складу проаудованої аудиторами Рахункової палати фінансової звітності входив стандартний комплект звітних форм, ряд з яких було складено додатково за методом нарахувань, а саме: Звіт про фінансове становище, в якому розкривається стан консолідованих активів, зобов'язань та чистих активів ОБСЄ; Звіт про фінансові результати, в якому подано інформацію про консолідовані доходи і консолідовані витрати ОБСЄ; Звіт про зміни в чистих активах, в якому відображується залишкова вартість активів ОБСЄ, за вирахуванням зобов'язань організації; Звіт про рух грошових коштів, в якому розкриваються дані про суми використаних грошових коштів; Звіт про порівняння касових і фактичних видатків; Звітність про фінансові результати.

Ураховуючи зазначені особливості процес проведення зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ, починаючи з 2012 року (початок імплементації IPSAS), мав враховувати особливості трансформації облікових систем (перехід від стандартів UNSAS до стандартів IPSAS), що супроводжувалося іноді неадекватним

застосуванням різних планів рахунків бухгалтерського обліку, дублюванням вимог різних стандартів щодо розкриття інформації у фінансовій звітності, відсутністю розроблених методологічних інструментів складання нової звітності в цілому в організації.

Рахунковою палатою у 2009-2013 роках ОБСЄ надавався затверджений Колегією Рахункової палати немодифікований аудиторський висновок щодо фінансової звітності. У такому висновку було висловлено аудиторська думка про те, що фінансова звітність ОБСЄ за звітний період «складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи фінансової звітності»¹⁴.

Зокрема, немодифікована аудиторська думка щодо фінансової звітності ОБСЄ за 2011 рік містила наступне: «Представлена консолідована річна фінансова звітність ОБСЄ достовірно, у всіх суттєвих аспектах, відображає фінансову позицію і результати господарської діяльності, а також достовірність грошових потоків за період, що закінчився 31 грудня 2011 року, у відповідності з обліковою політикою, зазначеною у примітках до фінансової звітності та застосованою впродовж визначеного фінансового періоду, якщо для цього не визначено інший період. Фінансові операції Організації з Безпеки та Співробітництва в Європі, які були перевірені в рамках аудиту, відповідали вимогам Фінансових правил та інструкцій у всіх суттєвих аспектах».

До аудиторського звіту за результатами проведення зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ за період 2013 року було включено пояснювальний параграф (Emphasis of Matter) такого змісту: «Ми звертаємо увагу на Примітку 1 до фінансової звітності, в якій розкриваються зміни, пов'язані з поступовим застосуванням Міжнародних стандартів обліку для державного сектору (IPSAS), рішення про що було офіційно затверджено державами-учасниками у 2012 році. При цьому фінансова звітність відповідає Стандартам бухгалтерського обліку ООН (UNSAS). Ці зміни у фінансовій звітності, мали значний вплив як на подання фінансової звітності, так і на базові основи її підготовки, зокрема, шляхом переходу від модифікованого касового методу обліку витрат до методу нарахування, якій засновано до більшості класів операцій».

¹⁴ Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / пер. з англ. Ольховікової О.Л. та ін. – К.: Видавництво «Фенікс», 2010. – С. 686.

Включення пояснювального параграфу до аудиторського висновку не вплинуло на думку аудитора і не спричинило зміну типу модифікованих думок (умовно-позитивна думка на негативну думку). Адже консолідована річна фінансова звітність ОБСЄ, яка піддавалася аудиту, містила суттєві, але не всеохоплюючі викривлення, спричинені застосуванням облікових систем, що базуються на різних методах бухгалтерського обліку (касовому методі і методі Sector Accounting Standards – IPSAS), що базуються на методі нарахування).

Основні рекомендації, надані ОБСЄ за результатами зовнішнього аудиту консолідованої річної фінансової звітності цієї організації, стосувалися наступних питань:

- розкриття у фінансовій звітності відомостей щодо складу незатверджених за призначенням внесків;
- визначення у бухгалтерському обліку порядку розрахунку лімітів виплати матеріальної допомоги службовцям організації;
- розкриття порядку списання безнадійної дебіторської заборгованості;
- забезпечення вимог безпечного короткострокового інвестування (розміщення тимчасово вільних залишків коштів у банках);
- звітування та аудиту позабюджетного фонду забезпечення персоналу;
- коригування виплат на проживання та харчування;
- формування робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням потужностей комп'ютерної програми ORACLE та її удосконалення у відповідності з вимогами стандарту IPSAS 1 «Представлення фінансової звітності» задля прискорення процесу збору даних та забезпечення аналізу рахунків, необхідних для розрахунків та правильної кореспонденції рахунків за вимогами стандартів IPSAS;
- удосконалення положень Інструкції по кадрах задля забезпечення можливості гарантування повернення всіх видів заборгованості, особливо тих із них, які виникають у результаті звільнення працівників, що використали своє право на пільгові поїздки під час служби в ОБСЄ до закінчення повного періоду, який дає право на їх отримання;
- оновлення програмного забезпечення автоматизованої системи управління в частині розвитку автоматизованого звітування задля можливості проведення аналізу нарахованих видатків за стандартами IPSAS і отримання, тим самим, точних автоматизованих звітів замість безлічі таблиць,

підготовлених вручну, та полегшення підготовки фінансової звітності і роботи зовнішніх аудиторів, у подальшому.

Секретаріату ОБСЄ рекомендовано щорічно розробляти, як частину загального щорічного процесу планування бюджету, деталізований План активів, який має містити всю інформацію, необхідну для державних закупівель, використання та списання активів.

Для оцінки системи внутрішнього контролю було підготовлено спеціальний опитувальник, де ідентифіковано ключові сфери для удосконалення цієї системи з урахуванням раніше визначених ризиків. Задля цього увагу було зосереджено в основному на фінансовому управлінні, грошових коштах та банківських операціях, закупівлях і операціях з оплати праці. У кожній сфері було визначено відповідні контрольні процедури і проведено тестування вибірових масивів операцій для підтвердження ефективності їх здійснення і достовірності відображення. Під час виконання аудиторських процедур встановлено випадки помилок і неточностей, які обліковим персоналом ОБСЄ були виправлені до завершення аудиту. Разом з цим, їх наявність свідчила про недосконалість та слабкі зони, що мають місце у системі внутрішнього контролю, зокрема, в операціях короткострокових фінансових вкладень, управлінні кредиторською заборгованістю та ін., які повинні бути посилені у майбутньому фінансовому періоді.

Оцінено було і стан виконання проекту з управління ризиками, який здійснювався відділом внутрішнього контролю ОБСЄ з метою впорядкування повноважень щодо затвердження первинних документів, контролю доступу до ресурсів та управління матеріальними активами і фінансами. Зокрема, було запроваджено нові типи контрольних звітів: «Про листи-замовлення, створені після виставлення рахунку-фактури, введення контролю за анулюванням рахунків-фактур»; «Звіт про рахунки понад 250 EUR, які не відповідали листам замовленням».

З 2012 року в ОБСЄ почала представлятися звітність про стан внутрішнього контролю, як частина консолідованої фінансової звітності, що наразі є вимогою IPSAS, і відповідності до цих міжнародних стандартів потребує судження аудитора. На думку аудиторів Рахункової палати, у звітності за цей період не було розкрито інформацію щодо актуальних ризик-орієнтованих зон, ідентифікованих у попередні періоди. З метою поліпшення цього звіту Секретаріату ОБСЄ було рекомендовано у наступному році внести відповідні зміни, що стосуються актуальних питань внутрішнього контролю, пов'язаних з попередніми роками.

Крім того, у 2013 році аудиторами Рахункової палати було розроблено, як частину фінансової звітності, і винесено до розгляду «Звіт про стан внутрішнього контролю», який призначено для розкриття інформації про стан управління ризиками та систему внутрішнього контролю в ОБСЄ, а також інших істотних питань, що виникають протягом року, і формулювання висновків про ефективність системи внутрішнього контролю.

За результатами зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ не було встановлено суттєвих недоліків в організації системи внутрішнього контролю. Деякі напрями для удосконалення даної системи були окреслені в аудиторському звіті (наприклад, складності переходу від UNSAS на IPSAS завдяки недостатності і неефективності середовища і процедур бухгалтерського контролю, що відповідним чином позначилося на достовірності відображення у фінансовій звітності ОБСЄ витрат майбутніх періодів і авансів, безнадійної дебіторської заборгованості і оренди, сказалося на обліку і контролі корпоративних карток). Причини допущених відхилень у своїй більшості були зумовлені політичним характером діяльності організації, що відбивалося на оперативності прийняття рішень та їх виконанні, а відтак і на відображенні в обліку здійснених видатків. Ураховуючи всі ці обставини було надано відповідні рекомендації щодо зміцнення/посилення конкретних внутрішніх контрольних процедур або процесів в ОБСЄ.

Згідно аудиторських рекомендацій відділ внутрішнього контролю ОБСЄ було залучено до процесу реалізації і впровадження стандартів IPSAS задля забезпечення необхідних процедур внутрішнього контролю, які мають враховувати зміни, пов'язані з переходом на системи обліку за методом нарахувань і на нові версії відповідних програмних продуктів та автоматизованих систем управління.

Окрім аудиторських рекомендацій були надані поради щодо конкретних шляхів своєчасного закриття оперативних авансів, списання безнадійної дебіторської заборгованості, вивірки кредиторської заборгованості за корпоративними картками, моніторингу імплементації IPSAS. Рахунковою палатою було також підготовлено і видано Генеральному Секретарю ОБСЄ щорічні листи про управління, що містили аудиторські знахідки, які не впливали на достовірність фінансової звітності, але, разом з тим, були спрямовані на покращення ефективності фінансового менеджменту в організації.

Робота аудиторської групи проводилася напружено і фактично без відриву від своєї основної роботи в Рахунковій палаті України. За чотири роки проведення зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ було надано майже 100 аудиторських

рекомендацій, з яких 21 – в Аудиторських звітах і 78 рекомендацій – у Листах про управління. Результативність виконаних рекомендацій досягнуто понад 85 відсотків, що засвідчило про високий статус сприйняття і безпосереднього впровадження прийнятих рекомендацій. Посадовими особами, уповноваженими в ОБСЄ на прийняття рішень, було надано прийнятні пояснення і коментарі, як на рекомендації, що знаходилися у стадії опрацювання, так і на дискусійні теми, які надалі ставали для аудиторів предметом стежень та аудиторських досліджень.

За результатами аудитів польових місій і інституцій ОБСЄ, охоплення яких за чотири роки склало 80 % від їх загальної чисельності, аудиторами Рахункової палати було надано 49 рекомендацій. Повноцінні аудиторські звіти були передані розпорядникам коштів ЄС. Здебільшого, аудиторські знахідки відносилися до операцій з управління готівкою, коштами на оплату праці персоналу, відрядження, представницьких витрат, непогашених зобов'язань, закупівель, управління активами та ін. Про результати виявлених аудиторських знахідок було проінформовано Генерального Секретаря ОБСЄ.

Витрати аудиторської групи на проведення аудиту за чотири роки склали 287,5 тис. євро або 72 % від затверджених у кошторисах. Якість роботи аудиторської групи з України безперервно оцінювалася Аудиторським комітетом ОБСЄ. Останнім, який по-суті своїх повноважень виступає органом контролю за якістю внутрішнього та зовнішнього аудиту в ОБСЄ, двічі на рік готувалися і презентувалися на засіданнях звіти про хід зовнішнього аудиту фінансової звітності ОБСЄ (progress reports). Увага у цих звітах концентрувалася на стані виконання аудиторських рекомендацій, якості аудиторських звітів, підготовці фінансової звітності та інших деталях проведення аудиту. Як зазначено у звітах цього органу, «Аудиторський комітет визнає постійну висококваліфіковану роботу Рахункової палати України, як зовнішнього аудитора ОБСЄ, і, зокрема, глибину та змістовність її знахідок».

Зроблені аудиторською групою напрацювання задокументовані і доступні для фахівців Рахункової палати. Але є надія, що з подальшим реформуванням у галузі зовнішнього аудиту і імплементацією стандартів ISSAI в контексті обміну досвідом і найкращими практиками ЄС найближчим часом вони можуть знадобитись для більш широкого застосування і будуть втілені у національну практику фінансового аудиту публічних фінансів, на виконання вимог Угоди про асоціацію України в ЄС.