

УДК: 336.225.674:330.131.7

**Табенська Ю. В.,**

Старший викладач кафедри фінансів Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ

## ОЦІНКА РИЗИКІВ ЯК ЕЛЕМЕНТ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЮ КОНФІСКОВАНОГО МАЙНА

*У статті досліджено ризики як елемент аудиту ефективності в системі функцій державного внутрішнього контролю. На підтвердження теоретичних висновків проведено оцінку ризиків у контексті елемента аудиту ефективності управління та контролю конфіскованого майна.*

**Ключові слова:** ідентифікація ризиків, контроль, державний фінансовий контроль, аудит ефективності, результативність, Державна митна служба України.

*В статье исследованы риски как элемент аудита эффективности в системе функции государственного внутреннего контроля. В подтверждение теоретических выводов проведена оценка рисков в контексте элемента аудита эффективности управления и контроля конфискованного имущества.*

**Ключевые слова:** идентификация рисков, контроль, государственный финансовый контроль, аудит эффективности, результативности, Государственная таможенная служба Украины.

*The paper investigates the risks as part of performance audit in the functions of the state of internal control. To confirm the theoretical conclusions of risk assessment in the context of audit performance management and control of confiscated property.*

**Keywords:** identification of risk control, state financial control, audit efficiency, effectiveness, State Customs Service of Ukraine.

Відповідно до міжнародних та національних стандартів внутрішнього аудиту аудит, ефективності стає новим видом контрольного заходу у діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Саме тому важливим є відокремлення понять, які є традиційними і зрозумілими для працівників внутрішнього аудиту та таких, які є новими і не знайшли свого методичного розкриття в нормативних документах та наукових дослідженнях, які дали б змогу узагальнити найкращу аудиторську практику. На прикладі операцій з реалізації конфіскованого майна, що надійшло у державну власність за результатами дій митних органів, розглянемо функціональні аспекти проведення аудиту ефективності.

Мета аудиту ефективності є визначальною для успішного його проведення, тому для аудитора важливим є правильне формулювання цілей на етапі планування. Цілі аудиту визначають те, чого прагнуть досягти аудитори. У науковій літературі такими науковцями, як І. К. Дрозд та О. О. Чечуліною рекомендовано визначати загальну мету аудиту, яка була б тісно пов'язана з технічним завданням, та окремі цілі (підцілі), які притаманні окремим функціям чи видам діяльності, що підлягають аудиту [1, с. 64-65].

Мета контрольного заходу формулюється відповідно до змісту операцій з конфіскованим і безхазяйним майном, що полягає у наповненні державного бюджету при безоплатній передачі цього майна у власність держави внаслідок контролю дотримання митного законодавства. Метою аудиту ефективності є не стільки перевірка організації обліку та обороту конфіскованого майна, скільки відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту оцінити ефективність функціонування системи внутрішнього контролю за реалізацією, переробкою, знищенням конфіскованого майна, організацію формування і надходження коштів від розпорядження конфіскованим майном.

Таким чином, з вищезазначеного матеріалу визначено мету цієї статті, яка полягає в оцінці ризиків в контексті елемента аудиту ефективності управління та контролю конфіскованого майна.

Цілі є ключовим елементом системи. Вони визначають те, чого установа намагається досягнути. У нашому прикладі з функцією запобігання незаконного переміщення товарів через митний кордон мету сформульовано як мету діяльності Митної служби на найвищому рівні. На нижчих рівнях вони повинні стосуватися окремих видів діяльності чи процесів (наприклад, впродовж наступних трьох років щорічно збільшувати на два відсотки надходження від конфіскованого майна).

Після того як цілі та підцілі аудиту ефективності були визначені, кожному із них необхідно оцінити з погляду ймовірності ризиків. Внутрішні аудитори визначення ризиків проводять, враховуючи ймовірність та вплив на діяльність митної служби в сфері обігу конфіскованих товарів та майна цих ризиків. Внутрішній аудитор повинен ув'язати відповідність та результативність кожного заходу контролю з оціненими ризиками.

Простим поясненням того, що має робити внутрішній аудитор, визначаючи ризики або події, що можуть провокувати ризики, є відповідь на запитання "що може відбутися неправильно", тобто, що може завадити досягненню цілей митних органів на усіх етапах обігу конфіскованого майна. Внутрішній

аудитор повинен оцінити ризики з врахуванням повноважень та можливостей їх реалізації. І наголошуємо на важливій особливості роботи внутрішнього аудитора, яку відмічають зарубіжні практики: на завершення виконання цього завдання визначені ризики, по-можливості, повинні обговорюватися та погоджуватися з керівництвом. Тобто внутрішній аудитор не працює автономно від керівництва, роботу якого він перевіряє і оцінює. На противагу роботи ревізора, він заохочує до спільної роботи з оцінювання ефективності управлінських дій відповідальних посадових осіб.

За результатами дослідження вітчизняних науковців існує кілька способів ідентифікації ризиків. Відповідно до підходу, запропонованого дослідниками П. П. Андреевим, І. К. Дрозд, О. О. Чечуліною у навчальному посібнику з внутрішнього аудиту, визначення ризиків можна проводити за стандартними категоріями ризиків [2, с. 26-29]. Застосуємо цей підхід для визначення ризиків при аналізі порушень у системі обігу конфіскованого майна з урахуванням наслідків, впливу і частоти виникнення (таблиця 1).

*Таблиця 1*  
*Оцінка ризиків як елемент аудиту ефективності управління*  
*та контролю конфіскованого майна (узагальнюючі)*

Етап підконтрольного процесу	Ідентифіковані ризики	Причини недієвості заходів контролю та вплив на результат
1	2	3
1. Вилучення майна облік, попередня оцінка, зберігання майна митними підрозділами, що здійснили вилучення	Ризик непослідовного державного регулювання бухгалтерського обліку операцій реалізації конфіскованого майна. Ризик безвідповідальності щодо майна з моменту прийняття рішення судом про його конфіскацію. Ризик невідповідності митних процедур.	Відсутність чіткого регламентування тривалості процедур митного оформлення, необхідного кадрового забезпечення контрольних пунктів та належної інформаційно-технічної бази, що негативно позначалося на якості та оперативності митного контролю; неврегульованість питання відповідальності за збереження майна з моменту прийняття рішення судом про його конфіскацію; розпорощення серед значної кількості об'єктів бюджетних коштів через відсутність середньострокового планування; утримання інших контролюючих органів за рахунок кошторисів митних органів
2. Оцінка майна та передача його органам, які здійснюватимуть розпорядження цим майном	Ризик невідповідності оцінки майна. Ризик некомпетентності оцінювачів майна. Ризик конфлікту інтересів внаслідок багатократних оцінювань у процесі руху конфіскованого майна між органами – розпорядниками. Ризик нездатності оперативного управління через відсутність єдиної інформаційної системи з обліку, зберігання та оцінки конфіскованого майна.	Зменшення кількості спільних заходів з органами прикордонної служби, МВС, СБУ, прокуратури та податковими органами; недопущення до інвентаризації переданого конфіскаату; СВК не має елементів надійного, якісного, чесного адміністрування процедур проходження товарів через державний митний кордон; звернення українських митників до інших держав з метою отримання відомостей про вантажі згідно з умовами міждержавних угод про обмін такою інформацією мали епізодичний характер (питома вага направлених запитів 1% у загальній кількості оформлених ВМД)
3. Розпорядження майном Реалізація, безоплатна передача, знищення, уцінка	Ризик невідповідності звітних даних про результати реалізації конфіскованого майна. Ризик зменшення надходжень до бюджету внаслідок безпідставного знищення, уцінки конфіскаату. Ризик втрати контролю безоплатно переданого конфіскованого майна. Ризик неможливості формування інформації про наявність, рух конфіскованого майна через відсутність єдиного реєстру.	Складнощі з реалізацією вилученого митниками майна за результатами митного контролю: залишки конфіскаату збільшилися втричі, а динаміка надходжень коштів від реалізації майна зменшилися наполовину; органами Державної виконавчої служби не здійснено розпорядження вилученим митними органами майном, щодо якого прийнято рішення про конфіскацію; зберігаються конфісковані товари, які підлягають передачі органам ДВС, з них 50 % майна органами ДВС навіть не описано; відсутній облік конфіскованого майна у сторін, яким воно передається органами митниці; ускладнена реалізація конфіскаату через його завищену вартість (перевищує ринкову через нараховані податки та мито)

4. Перерахування коштів до Державного бюджету України	Ризик втрати доходів. Ризик несвоечасного надходження коштів на рахунки державного бюджету. Ризик втрати контролю за повнотою перерахування коштів на рахунки державного бюджету. Ризик розриву граничних термінів перерахування коштів до державного бюджету залежно від органу, що реалізує майно.	Несприятливі тенденції у світовій та вітчизняній економіці (скорочення імпорту, у т.ч. обсягів окремих товарних груп з високим рівнем податкового навантаження); не була дієвою система державного нагляду за наданням пільг на товари, які переміщуються через державний кордон України: обсяги пільг зростали, не мали системного характеру організаційні заходи Митно-тарифної ради, не переглядалися переліки продукції, яка звільнялась від сплати мита; внутрішні ревізії не планували перевірку правильності пільгового оподаткування; за виявленими порушеннями безпідставного пільгового оподаткування стягнення не можна застосувати (ліквідація, реорганізація суб'єктів).
---	---	---

\*Розроблено автором на основі даних офіційних джерел: Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція України, Державна митна служба України

Кожний з ідентифікованих ризиків варто оцінити за ступенем його впливу на кінцевий результат. Вплив розглядається традиційно, через ступінь ймовірності завданих збитків через вплив чинників ризику. Доцільно скористатися табличною формою, запропонованою розробниками-фахівцями Державної фінансової інспекції у методиці.

Питання оцінки при перевірці ефективності управління обігом конфіскованого майна є складним і важливим, оскільки поставлена нами головна мета аудиту ефективності – наповнення державного бюджету напряму залежить від правильності та доцільності визначення вартості майна, що вилучено митними органами в процесі митних процедур контролю.

Митні органи мають право здійснити попередню оцінку конфіскованого майна, при постановці його на за балансовий облік. Територіальні управління здійснюють подальше приймання, зберігання майна, проводять санітарно-гігієнічні, екологічні та інші експертизи з метою встановлення відповідності майна визначеним вимогам, забезпечує знищення майна, що не відповідає вимогам законодавства, переоцінку, реалізацію та перерахування коштів у державний бюджет.

Необхідно підкреслити, що для проведення оцінки вилученого майна в системі митних органів діють спеціальні підрозділи, укомплектовані спеціалістами з вищою юридичною або економічною освітою, які за своїми функціональними обов'язками повинні постійно простежувати стан цін і тарифів на вітчизняному ринку, спроможні кваліфіковано визначити вартість вилученого майна і несуть за це відповідальність. Отже, їх висновки щодо оцінки майна не повинні суттєво відрізнятися від експертних.

Разом з тим результати перевірки свідчать про значні розбіжності у визначенні вартості конфіскованого майна між спеціалістами митних органів та експертів. При цьому в усіх перевірених випадках експертна вартість завжди нижча вартості, визначеної митниками. Зроблені нами висновки дозволили ідентифікувати ризик конфлікту інтересів внаслідок кількарізних оцінювань у процесі руху конфіскованого майна між органами – розпорядниками.

Оцінка ефективності управління виявляє факти неузгодженості дій митних органів та органів державної виконавчої служби з оцінки та передачі конфіскованого майна, що також стала основою для ідентифікації ризику невідповідності звітних даних про результати реалізації конфіскованого майна та ризик у втрати контролю безоплатно переданого конфіскованого майна (таблиця 2).

Таблиця 2  
Інформація про рух конфіскованого майна від митних органів до розпорядників\*

Період	За даними Держмитслужби передано, млн. грн.	За даними Державної виконавчої служби, оцінено і прийнято, млн. грн.	Відхилення, +,- млн. грн.
2011 рік	48,548	32,710	15,838
1 півріччя 2012 р.	31,587	16,606	14,981

\*Розроблено автором на основі даних офіційних джерел Рахункової палати України

Рахункова палата виявила під час перевірки, що, за даними Держмитслужби, митними органами передано до органів державної виконавчої служби майна, конфіскованого за рішенням суду й оціненого спеціалістами митниць за 2011 р. майже на 31,587 млн грн. Це ж майно при його прийнятті від митних органів оцінено, відповідно, на 32,710 млн грн (в 1,5 раза менше) та 16,606 млн грн (у 1,9 раза менше).

Загальна різниця становила 30,819 млн. гривень. Отже, право, надане вищенаведеними нормативними документами проводити експертну оцінку майна на усіх етапах його переміщення органами-розпорядниками конфіскованого майна, призвело до суттєвих занижень вартості, і, відповідно, надходжень до державного бюджету після реалізації. На етапі внутрішнього контролю під час проведення аудиту ефективності ідентифікація ризиків сприятиме оцінці управлінських дій, які повинні мінімізувати негативні наслідки для бюджету від коливання вартості конфіскації внаслідок різних експертних оцінок.

Досліджуючи питання досягнення головної цілі операцій з конфіскованим майном – наповнення державного бюджету, під час аудиту ефективності повинні оцінюватись дії учасників з погляду ефективності організації процесу. А на етапі перевірки повноти наповнення державного бюджету автором ідентифіковано декілька ризиків: ризик втрати доходів, ризик несвоєчасного надходження коштів на рахунки державного бюджету, ризик втрати контролю за повнотою перерахування коштів на рахунки державного бюджету, ризик розриву граничних термінів перерахування коштів до державного бюджету залежно від органу, що реалізує майно.

Дослідження за матеріалами контролюючих органів помилок і порушень, допущених під час руху та реалізації конфіскованого майна, нами було виділено типові випадки, які послужили підставою для ідентифікації ризиків. Так, отримавши кошти на свої рахунки, в основному, в межах вартості переданого для реалізації майна, митні органи та органи державної виконавчої служби на цьому закінчували здійснення моніторингу за продажем державного майна, не маючи реальної інформації про повноту його здійснення та ціни. Зустрічні перевірки або звірки з питань, пов'язаних з реалізацією майна, що перейшло у власність держави, з підприємствами, яким вона доручалася, цими органами не проводилися (виділено ризик втрати контролю за повнотою перерахування коштів на рахунки Державного бюджету).

Суперечливості та розбіжності у нормах і правилах, що застосовуються у сфері здійснення операцій з майном, яке перейшло у власність держави, призвели до неузгодженості дій органів державної влади і втрати контролю державою за обліком, рухом цього майна та повнотою надходжень до бюджету коштів, отриманих від його реалізації.

Дослідження ефективності управління конфіскованим майном показало, що бухгалтерський облік вилученого та безхазяйного майна ведеться виключно митними органами і тільки на стадії його вилучення, тобто до прийняття судом рішення про його конфіскацію і передачу органам державної виконавчої служби. В інших органах виконавчої влади бухгалтерський облік цього майна не ведеться. Така критична ситуація зумовила необхідність ідентифікації ризику неможливості формування інформації про наявність, рух конфіскованого майна через відсутність єдиного реєстру.

За матеріалами перевірки Рахункової палати України, тільки за 2011 р. поза бухгалтерським обліком, отже, поза контролем держави залишилося майна, що їй належало, на суму 423,6 млн грн, у т. ч.: в ДПА – 146,5 млн грн, СБУ – 184,4 млн грн, Мін'юсти – 74,3 млн грн, Державному сховищі дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння – 18,4 млн гривень.

Після проведення ідентифікації ризиків та їх оцінки, вони повинні бути обов'язково задокументовані у внутрішніх робочих документах внутрішнього аудитора з оцінки ризиків. Це сприятиме визначенню видів та обсягів запропонованих заходів контролю.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження виявлено:

1. Процес визначення цілей та підцілей під час аудиту ефективності дав змогу спрямувати перевірку на оцінку діяльності відповідальних осіб, якості та ефективності управління, а не на виявлення помилок і порушень відображення операцій в обліку та звітності. В основу визначення цілей покладено процеси, які відбуваються на етапах руху конфіскованого майна, а не облікові об'єкти, як під час традиційної внутрішньої ревізії.

2. Визначення цілей та підцілей дозволять спрямувати контрольні дії на оцінку результату діяльності (брак підтримки керівництва, невдале визначення відповідальності, невдале визначення програмних цілей, неправильне розуміння ролі керівника підрозділу у виконанні державних програм, невдале залучення експертів, неіснуюче чи невідповідне навчання, непослідовні правила, слабке відстеження системи внутрішнього контролю через відсутність механізмів), а не результати відображення в обліку цієї діяльності.

3. Визначення та оцінка ризиків відповідно до процесів також спрямовують внутрішніх аудиторів проводити контрольні дії відповідно до найбільш проблемних ділянок управління, які знайшли своє відображення у недоліках, вплив яких на кінцеві результати виконання державної функції управління конфіскованим, безхазяйним майном, боротьби з контрабандою призводить до збитків державного бюджету та недостиження цілей діяльності Державної митної служби України.

4. Ідентифікація ризиків дала змогу визначити основні проблемні питання ефективності управління конфіскованим майном, вирішення яких у вигляді пропозицій і висновків є кінцевим продуктом діяльності внутрішніх аудиторів.

**Література:**

1. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: результат є, а результативність? / І. К. Дрозд // Збірник тез всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К. : 2009. – С. 64-65.
2. Андреев П. П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід : навчальний посібник / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Л. В. Гізатуліна, Ян ван Тайнен, М. Г. Тимохін, Н. І. Сушко, С. П. Чорнуцький, Р. М. Рудніцька, Манфред ван Кестерен, І. К. Дрозд, Т. В. Боровкова, Т. О. Байдашнікова, Н. М. Засць. – Київ : Кафедра, 2011. – 120 с. – ISBN 978-966-188-257-6.
3. Ермішова С. В. Внутрішній аудит в системі державного фінансового контролю [Текст] / С. В. Ермішова // Економіка і організація управління. – Випуск № 3. – 2008. – С. 149-158.
4. Приходченко Л. Забезпечення ефективності державного управління: стандартизація внутрішнього контролю та аудиту [Текст] / Л. Приходченко // Актуальні проблеми державного управління : збірник наукових праць ОРІДУ. – Вип. 4 (32). – Одеса : ОРІДУ НАДУ, 2007. – С. 145-152.
5. Шевчук В. О. Становлення та розвиток системи державного фінансового контролю в Україні [Текст] // Фінанси України – 2008 – № 11. – С. 7-9.