

**Т. Д. Косова**

доктор економічних наук, професор кафедри контролю та аналізу господарської діяльності, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, Україна
kosova777@meta.ua

УДК 336.1

**В. В. Шевченко**

аспірант, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, Україна
vvshevrp@mail.ru

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

Анотація. Узагальнено досвід функціонування органів наднаціонального контролю – Міжнародної організації вищих органів аудиту INTOSAI, Європейської організації вищих органів аудиту EUROSAI у частині сприяння розвитку співпраці між національними вищими органами фінансового контролю. Систематизовано Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю за чотирма рівнями, надано їх характеристику. Запропоновано методичні підходи до впровадження міжнародних стандартів ISSAI в діяльність Рахункової палати України з урахуванням національних особливостей та виділенням окремих етапів.

Ключові слова: стандартизація, Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю, Рахункова палата України.

Т. Д. Косова

доктор экономических наук, профессор кафедры контроля и анализа хозяйственной деятельности, Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, Украина

В. В. Шевченко

аспірант, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, Україна

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ УКРАИНЫ

Аннотация. Обобщен опыт функционирования органов наднационального контроля – Международной организации высших органов аудита INTOSAI, Европейской организации высших органов аудита EUROSAI в части содействия развитию сотрудничества между национальными высшими органами финансового контроля. Систематизированы Международные стандарты высших органов финансового контроля по четырем уровням, дана их характеристика. Предложены методические подходы к внедрению международных стандартов ISSAI в деятельность Счетной палаты Украины с учетом национальных особенностей и выделением отдельных этапов.

Ключевые слова: стандартизація, Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю, Счетная палата Украины.

Tetyana Kosova

D. Sc. (Econ.), Professor, Donetsk National University of Economics and Trade named after M. Tugan-Baranovsky, Ukraine
31 Shchorsa St., Donetsk, 83050, Ukraine

Volodymyr Shevchenko

Post-Graduate Student, Donetsk National University of Economics and Trade named after M. Tugan-Baranovsky, Ukraine
31 Shchorsa St., Donetsk, 83050, Ukraine

ACTUAL PROBLEM OF ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE ACTIVITY STANDARDIZATION

Abstract. Introduction. audit standardization in government has began to be implemented not so long ago that due process of world globalization features a wide exchange of experience and best practice in connection with the expansion of the world representation in INTOSAI. In this context, an important direction of the Accounting Chamber of Ukraine is implementing international standards of higher state financial control.

Purpose. to summarize the experience of supranational control functioning of the standardization of the supreme audit institutions, to organize ISSAI international standards content and to develop the basis of methodological approaches to their implementation by the Accounting Chamber of Ukraine.

Methods. systematic approach, formalization, standardization, adaptation, comparative law.

Results. Experience of supranational control operation – the International Organization of Supreme Audit INTOSAI, the European Organization of Supreme Audit EUROSAI in part of cooperation between national supreme audit institutions promotion is analyzed. International Standards of supreme audit institutions are systematized in four levels, giving their characteristics.

Conclusion. Methodical approaches to the implementation of international standards for SAIs has been worked out: stage 1 – conforming of partially implemented standards for Level I «General Principles», II level «Prerequisites to SAI»; stage 2 – development of national standards consistent with ISSAI III level of «fundamental auditing principles»; stage 3 – implementation of standards ISSAI IV level «Guidelines for auditing». Proposed approach, unlike existing standards, defines the vector of the Accounting Chamber of Ukraine and options reference and statements of ISSAI commitment.

Keywords: standardization; International Standards of Supreme Audit Institutions; Accounting Chamber of Ukraine.

JEL Classification: E44, E60, E69, G18, G20

Постановка проблеми. Державний фінансовий контроль має важливе соціально-економічне значення і відіграє провідну роль у становленні демократичного суспільства, подоланні корупції тощо. 1 серпня 2013 р. на засіданні Уряду України схвалено Стратегію розвитку системи управління державними фінансами. Розпорядження підготовлено з метою визначення основних напрямів та шляхів розвитку системи управління державними фінансами на період до 2017 р. [1]. До складових системи управління державними фінансами, необхідність розвитку яких знайшла відображення у проекті Стратегії, належать: державний внутрішній фінансовий контроль; незалежний зовнішній фінансовий контроль. У сфері державного аудиту стандартизація розпочалася недавно, що зумовлене процесами світової глобалізації, можливостями широкого обміну досвідом і кращою практикою у зв'язку із розширенням представництва країн світу в INTOSAI. У цьому контексті важливим напрямом розвитку Рахункової палати України є впровадження міжнародних стандартів вищого державного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми управління державними фінансами і розвитку державного фінансового контролю досліджуються у працях таких зарубіжних учених, як Аллен Р. (Allen R.), Хеммінг Р. (Hemming R.) [2], Лонсдале І. (Lonsdale J.), Уілкінс П. (Wilkins P.), Лінг Т. (Ling T.) [3], Шах А. (Shah A.) [4]. Українські вчені визначають специфічні особливості парламентського фінансового контролю як найважливішого елемента загальнодержавної системи контролю [5], а також суттєві складові державного фінансового аудиту й аудиту ефективності [6, с. 13]. У роботі Слободяник Ю. Б. уніфіковано підходи до проведення державного аудиту, окреслено єдині принципи та правила, застосування яких сприяє впровадженню найкращих технологій, досягнень світової науки і практики контролю, підвищенню якості, економічності, ефективності та транспарентності діяльності вищих органів аудиту [7, с. 251]. Ангеліна І. А. акцентує увагу на позитивних наслідках процесу стандартизації у сфері державного аудиту – широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни; поліпшення якості аудиту державного сектору; підвищення вимог до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів, що у цілому забезпечуватиме надійність і довіру суспільства до аудиту державного сектору [8].

Мета статті – узагальнення досвіду функціонування органів наднаціонального контролю у царині стандартизації діяльності вищих органів фінансового контролю, систематизація змісту міжнародних стандартів ISSAI та розробка на цій основі методичних підходів до їх впровадження в діяльність Рахункової палати України.

Основні результати дослідження. Рахункові палати в Україні та Європі – це державні органи, які відповідно до положень конституційно-правового законодавства наділені правом контролювати законність дій у процесі збирання, розподілу і використання фінансових фондів держави й територіальних громад із метою здійснення ефективної державної та місцевої фінансової політики в суспільстві й забезпечення прав і свобод громадян [9, с. 9]. Вони відносяться до вищих органів фінансового контролю (ВОФК).

Рахункова палата України (РПУ) за рівнем, методикою та методологією своєї діяльності є однією із провідних контрольно-аналітичних інституцій Європи. Це підтверджено в рамках роботи VIII Конгресу EUROSАI, що відбувся в Лісабоні, Португальська Республіка. Діяльність Рахункової палати України як очільника спеціальної групи EUROSАI з аудиту коштів, виділених на упередження та ліквідацію

наслідків катастроф, було високо оцінено і прийнято резолюцію щодо продовження її мандата на наступний трирічний період – до 2014 р. У 1992 р. Комітет INTOSAI з професійних стандартів затвердив Загальні стандарти аудиту, а у 2006 р. схвалив «дуалістичний підхід» (dual approach), який полягає в тому, щоб визнати дійсними для державного аудиту стандарти, котрі регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх не вистачає, розробити власні. XIX Конгрес INTOSAI, що відбувся у 2007 році в Мехіко, затвердив діючу систему Міжнародних стандартів ВОФК шляхом розподілу ряду документів, що існували у той час, на чотири рівні із систематичним кодуванням. Перший і другий рівні ISSAI – це інституційні вимоги до ВОФК, а ISSAI 100-999 (рівень 3) – фундаментальні принципи проведення аудиту в організаціях державного сектору (рис. 1).

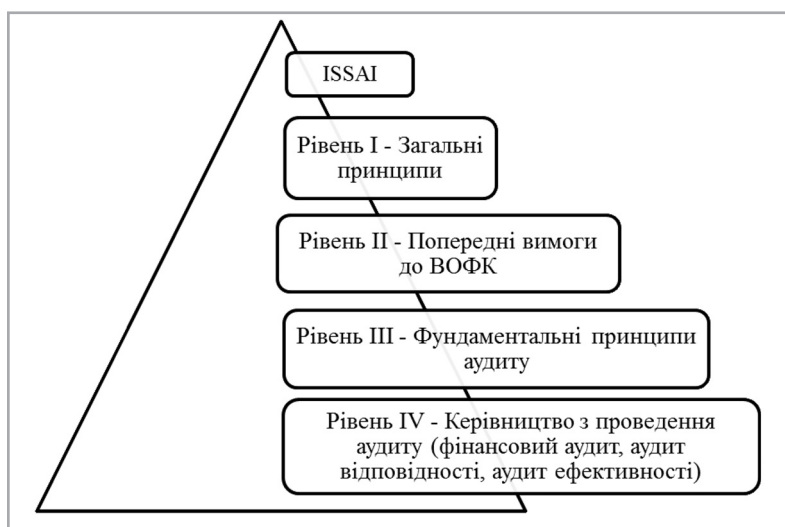


Рис. 1. Рівні Міжнародних стандартів найвищих органів фінансового контролю
Джерело: Власна розробка авторів

До четвертого рівня віднесено оперативне керівництво, що інформує ВОФК про те, як слід застосовувати вказані вище принципи при проведенні контрольних заходів різного типу (наприклад, фінансового аудиту або аудиту ефективності). У 2010 р. XX Конгрес INTOSAI розглянув і схвалив документи 4-го рівня, з яких близько 30-ти присвячено фінансовому аудиту, решта – аудиту ефективності та відповідності. XX Конгрес INTOSAI затвердив вичерпний набір Міжнародних стандартів найвищих органів фінансового контролю (ISSAI), що охоплюють усі ключові аспекти фінансового аудиту, аудиту відповідності й аудиту ефективності. Затвердження ISSAI є важливою віхою на шляху підвищення престижу професії державного аудитора в усьому світі. Упровадження міжнародних стандартів зробить контроль державних фінансів у різних країнах світу більш однорідним, сприятиме підвищенню якості аудиту, спростить зіставлення чинної практики управління державними фінансами із кращими світовими зразками, зміцнить довіру до висновків і рекомендацій ВОФК. Класифікація стандартів заснована на таких підходах.

У 2012 році Ініціатива в ім'я розвитку INTOSAI (IDI) приступила до реалізації Програми впровадження Міжнародних стандартів ВОФК (ISSAI). Вона фінансується Всесвітнім банком і втілюється у життя за участю широкого кола зацікавлених організацій. Її мета – узгоджене впровадження ISSAI в найвищих органах фінансового контролю країн, що мають право на донорську допомогу. Програма покликана посилити інститут державного аудиту в національних організаціях за допомогою нарощування потенціалу, необхідного для впровадження Міжнародних стандартів ВОФК.

Рахункова палата України, як член INTOSAI і EUROSАI, повинна формувати компетенції зовнішнього державного

контролю відповідно до стандартів ISSAI, але має суверенне право самостійно визначати підходи до цього завдання на основі національного законодавства. РПУ мусить ухвалити відповідну політику, визначивши ті стандарти INTOSAI (або інші спеціальні стандарти), на яких ґрунтуються різні види її діяльності у цілях забезпечення найвищої якості здійснюваних робіт та пропонувананих продуктів.

З урахуванням ролі й відповідальності Комітету INTOSAI із професійних стандартів (PSC) EUROSАI забезпечити доступність цих стандартів на всіх офіційних мовах EUROSАI, а також стимулюватиме їх використання і обговорення у ході подальшої розробки докладних методичних указівок.

Більшість членів EUROSАI вже застосовують ISSAI в тих або тих специфічних сферах. В основному використовуються такі рівні ISSAI: 1 – Засадачні принципи; 2 – Попередні вимоги до роботи ВОФК; 3 – Основні принципи аудиту. Що стосується рівня 4, то більшість ВОФК сьогодні працює над упровадженням керівництва фінансовим аудитом, аудитом ефективності й аудитом відповідності шляхом розробки чи переробки інструкцій і стандартів, прийнятих в окремих країнах. Метою проекту гармонізації ISSAI Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у 2013 р. було визначено вдосконалення стандартів рівня 3 «Фундаментальні принципи аудиту» (рис. 2).

Перероблені ISSAI 100 визначають загальні принципи та концепції, які застосовуються до всіх видів аудиторських перевірок, що практикуються в державному секторі економіки [10]. Перероблені ISSAI 200, 300 і 400 включають специфічні принципи та концепції фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності [11; 12; 13].

Нова версія стандартів ISSAI 100 містить визначення ключових понять, що характеризують аудит у державному секторі економіки: роль аудитора, відповідальні сторони, передбачуваний користувач, предмет вивчення, інформація з предмету вивчення, критерії оцінки. Надаючи цим визначенням статусу фундаментальних принципів, ISSAI 100 посилює загальну основу всіх видів державного аудиту. Для якнайповнішого використання потенціалу ISSAI необхідно забезпечити їх повсюдне застосування вищими органами фінансового контролю. Складність та висока технічна деталізація ISSAI можуть викликати невідповідність між міжнародними стандартами – з одного боку, і вітчизняними нормативами та інструкціями – з другого. Упровадження Міжнародних стандартів вимагатиме підвищення кваліфікації працівників РПУ.

Упровадження ISSAI можна охарактеризувати як процес управління стратегічними змінами, а відтак підтримка впровадження стандартів має здійснюватися на довгостроковій основі й передбачати проведення заходів інституціонального та організаційного посилення РПУ, зміцнення її незалежності й законодавчої бази, підвищення ефективності управління і керованості, удосконалення механізмів підзвітності та транспарентності. Ми пропонуємо певну послідовність упровадження стандартів ISSAI (рис. 3).

ISSAI є авторитетним джерелом, на яке можуть посилалися національні ВОФК, офіційно заявляючи про свою прихильність міжнародним стандартам.

Існує два варіанти такого посилання:

Варіант 1: «Ми проводимо аудиторську перевірку відповідно до діючих нормативів, узгоджених із Фундаментальними принципами аудиту (рівень 3) Міжнародних стандартів ВОФК»;

Варіант 2 (якщо в організації вже впроваджені ISSAI рівня 4): «Ми проводимо

аудиторську перевірку (фінансовий аудит, аудит відповідності та/чи аудит ефективності) згідно із Міжнародними стандартами ВОФК стосовно фінансового аудиту, аудиту відповідності та/або аудиту ефективності». Для того щоб посилалися на ISSAI, ВОФК повинні мати стандарти, що регулюють їх діяльність. Це можуть бути національні стандарти (вони у цьому випадку мусять відповідати ISSAI рівня 3) або безпосередньо стандарти ISSAI рівня 4. Якщо організація посилається на між-народні стандарти, її дії повинні відповідати щонайменше вимогам ISSAI рівня 3 «Фундаментальні принципи аудиту». ISSAI 100 і 300, відповідно до процедури затвердження стандартів INTOSAI, були винесені на відкрите обговорення 30 серпня 2012 р., ISSAI 200 і 400 – 15 листопада 2012 р. Остаточне затвердження стандартів відбулося на XXI Конгресі INTOSAI у жовтні 2013 р.

Висновки:

1. Державний контроль у системі ринкових відносин в умовах поширення глобалізації суттєво модифікується і стає загальним, що зумовлює важливість функціонування органів наднаціонального контролю – Міжнародної організації вищих органів аудиту INTOSAI, Європейської організації вищих органів аудиту EUROSАI, основною метою яких є організація сприяння співпраці між національними ВОФК, що входять до їх складу, а також обміну інформацією і документацією, результатами досліджень у сфері контролю державних фінансів.

2. Систематизовано Міжнародні стандарти ВОФК за рівнями: перший і другий рівні ISSAI присвячені інституційним вимогам до ВОФК, ISSAI 100-999 (рівень 3) відображають фундаментальні принципи проведення аудиту в організаціях державного сектору, на четвертому рівні знаходиться керівництво аудитом – фінансовим, аудитом відповідності, аудитом ефективності.

3. Запропоновано методичні підходи до впровадження міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю: 1 етап – приведення у відповідність частково впроваджених стандартів рівня 1 «Загальні принципи» та рівня 2 «Попередні вимоги до ВОФК»; 2 етап – розробка національних стандартів, узгоджених із ISSAI рівня 3

Аудит	систематичний процес об'єктивного пошуку та оцінки доказів, що дозволяють встановити відповідність наявної інформації або реального стану справ встановленим критеріям
Головні відмінності аудиту в державному секторі	конституційний мандат ВОФК, стосунки ВОФК із законодавчою владою та іншими демократичними інститутами, використання бюджетних коштів
Загальні принципи аудиту	етика і незалежність; контроль якості; формування і кваліфікація; аудиторський ризик; істотність; професійний скептицизм та експертиза; документація; зв'язок з організацією, що перевіряється, іншими зацікавленими особами
Дії в рамках аудиторської перевірки	<ul style="list-style-type: none"> - планування аудиту (визначення умов проведення перевірки, досягнення розуміння предмета перевірки; оцінка ризиків або проблемний аналіз; оцінка ризику шахрайства; складання плану перевірки); - проведення аудиту (здійснення запланованих процедур з метою накопичення матеріалів); - оцінка зібраних матеріалів (оцінка матеріалів, підготовка звіту).

Рис. 2. Концептуальні засади вдосконалення стандартів третього рівня ISSAI «Фундаментальні принципи аудиту»

Джерело: Власна розробка авторів



Рис. 3. Послідовність упровадження стандартів ISSAI
Джерело: Власна розробка авторів

«Фундаментальні принципи аудиту»; 3 етап – упровадження стандартів ISSAI рівня 4 «Керівництво аудитом». Запропоновані підходи, на відміну від існуючих, визначають вектор стандартизації діяльності Рахункової палати України і варіанти декларації про ступінь прихильності ISSAI.

Перспективами подальших досліджень є вдосконалення методичних підходів до проведення аудиту ефективності.

Література

1. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами (схвалена Кабінетом Міністрів України 1 серпня 2013 р.) [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=384030&cat_id=53608
2. Allen R. The International Handbook of Public Financial Management / R. Allen, R. Hemming. – London : Palgrave Macmillan, 2013. – 928 p.
3. Lonsdale J. Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government / J. Lonsdale, P. Wilkins, T. Ling. – Massachusetts : Edward Elgar Pub, 2011. – 368 p.
4. Shah A. Local Public Financial Management (Public Sector Governance and Accountability) / A. Shah. – Washington : World Bank Publications, 2007. – 288 p.
5. Зубенко Г. В. Конституційно-правовий статус Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим : автореф. дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.02; Київ. нац. ун-т внутр. справ. – К., 2008. – 19 с.
6. Поліщук В. В. Механізми вдосконалення парламентського фінансового контролю (на прикладі Автономної Республіки Крим) : автореф. дис. ...канд. наук з держ. упр. : 25.00.02; Нац. акад. держ. упр. при Президенті України, Харк. регіон. ін-т держ. упр. – Х., 2005. – 19 с.
7. Слободяник Ю. Б. Професійні стандарти державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 3(15). – С. 249–252.
8. Ангеліна І. А. Проблеми впровадження міжнародних стандартів державного фінансового контролю / І. А. Ангеліна // Вісник ДонНУЕТ. Серія «Економічні науки». – 2012. – № 4. – С. 249–254.
9. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз: автореф.

- дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.02; Київ. нац. ун-т внутр. справ. – К., 2007. – 20 с.
10. New ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing. Exposure draft [Electronic recourse]. – Accessed mode : http://www.issai.org/media/12959/exposure_draft_new_issai_100.pdf
 11. New ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing. Exposure draft [Electronic recourse]. – Accessed mode : http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_200_.pdf
 12. New ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. Exposure draft [Electronic recourse]. – Accessed mode : http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_300_.pdf
 13. New ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing. Exposure draft [Electronic recourse]. – Accessed mode : http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_400_.pdf

Стаття надійшла до редакції 02.10.2013

References

1. The Ministry of Finance of Ukraine (2013). *The Strategy of public finance management*. Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=384030&cat_id=53608 (in Ukr.).
2. Allen, R., & Hemming, R. (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*. London: Palgrave Macmillan.
3. Lonsdale, J., Wilkins, P., & Ling, T. (2011). *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Massachusetts: Edward Elgar Pub.
4. Shah, A. (2007). *Local Public Financial Management (Public Sector Governance and Accountability)*. Washington: World Bank Publications.
5. Zubenko, G. V. (2008). *Constitutional and legal status of the Accounting Chamber of the Supreme Council of the Autonomous Republic of Crimea* (Manuscript. PhD thesis, Kyiv National University of Internal Affairs). Kyiv, Ukraine (in Ukr.).
6. Polishchuk, V. V. (2005). *Mechanisms to improve parliamentary financial control (for example ARC)* (Manuscript. PhD thesis, the National Academy of Public Administration of the President of Ukraine, Kharkiv Regional Institute of Public Administration). Kharkiv, Ukraine (in Ukr.).
7. Slobodianuk, Ju. B. (2012). Professional standards of public audit. *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsionalnoho banku Ukrainy (Herald of University of Banking of the National Bank of Ukraine)*, 3(15), 249-252 (in Ukr.).
8. Anhelina I. A. (2012). Problems of public financial control international standards implementation. *Visnyk DonNUET (Herald of DonNUET)*, 4, 249-254 (in Ukr.).
9. Nevidomyi, V.I. (2007). *Counting Chamber as FSAs in Ukraine and Europe: a comparative constitutional analysis* (Manuscript. PhD thesis, Kyiv National University of Internal Affairs). Kyiv, Ukraine (in Ukr.).
10. New ISSAI 100 (2013). *Fundamental Principles of Public Sector Auditing* (Exposure draft). Retrieved from http://www.issai.org/media/12959/exposure_draft_new_issai_100.pdf
11. New ISSAI 200 (2013). *Fundamental Principles of Financial Auditing* (Exposure draft). Retrieved from http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_200_.pdf
12. New ISSAI 300 (2013). *Fundamental Principles of Performance Auditing* (Exposure draft). Retrieved from http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_300_.pdf
13. New ISSAI 400 (2013). *Fundamental Principles of Compliance Auditing* (Exposure draft). Retrieved from http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_400_.pdf

Received 02.10.2013

ІНТЕРНЕТ-ХОЛДИНГ ІНСТИТУТУ ТРАНСФОРМАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА

57 веб-ресурсів

www.SOSKIN.info