

Н. Обушна

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ INTOSAI ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АУДИТУ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Обґрунтовано об'єктивну необхідність використання Міжнародних стандартів INTOSAI у практиці аудиту в системі публічного управління з метою забезпечення його ефективності, прозорості та підзвітності громадськості. Узагальнено структуру та охарактеризовано складові елементи міжнародних стандартів INTOSAI з метою оцінки можливості їх подальшої імплементації у вітчизняну практику публічного аудиту. Визначено порядок імплементації міжнародних стандартів INTOSAI в окремій взятій країні.

Ключові слова: публічне управління, публічний аудит, публічний сектор, INTOSAI, стандарти INTOSAI, вищі органи аудиту, імплементація.

На сьогодні, коли в Україні закінчується стадія демократичної транзиції (від лат. *transitu* “перехід, переміщення”) як соціального феномену* та починається перехід до демократичної консолідації в суспільстві, досить логічним постає питання вдосконалення процесу публічного управління за рахунок впровадження та розвитку такого модернізаційного механізму, як інститут публічного аудиту.

Своєю чергою зростання конструктивної ролі публічного аудиту в системі публічного управління передбачає необхідність оновлення ідеології парадигмальних засад державного фінансового контролю (ДФК) у напрямку становлення та розвитку незалежного зовнішнього аудиту, що базується на міжнародних стандартах, і відповідає основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності.

З огляду на це, надзвичайно актуальним є питання уніфікації норм організації та методології здійснення незалежного зовнішнього аудиту в системі публічного управління, що передбачає перегляд старих інструкцій, положень і методичних вказівок, які до цього часу діють та регулюють основні питання організації й проведення комплексних ревізій, тематичних перевірок, інспекцій вітчизняними органами ДФК. При цьому у світлі імплементації Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом – з іншого, необхідно нагадати, що саме модернізацію системи ДФК у напрямку забезпечення її ефективності, транспарентності та підзвітності громадськості через засвоєння власного та імплементацію передового світового досвіду стандартизації діяльності у сфері незалежного аудиту** публічного сектора пропонує Україні також і європейська спільнота [2, 3].

* Транзиція як соціальний феномен – це стадійний процес переходу суспільства від попереднього стану соціальних інститутів (економіка, політика, культура, психологія, організація, ідеологія) до іншого якісно відмінному суспільного стану [1].

** Згідно із Стандартами INTOSAI (ISSAI 9100 Глосарій термінів): “Аудит/контроль – аналіз діяльності та дій органу для отримання впевненості, що вони виконуються відповідно до цілей, бюджету, правил і стандартів. Мета цього аналізу – виявлення на регулярній основі відхилень, які можуть вимагати коригуючих дій”. Тобто англ. термін “аудит” охоплює сферу, де в національній

У сучасному науковому середовищі теоретичні питання уніфікації та стандартизації взаємодії суб'єктів зовнішнього аудиту в системі публічного управління знаходяться в центрі уваги багатьох вітчизняних вчених. Особливо значимими в цій сфері є праці І. Басанцова [4] (досліджує питання організації незалежного зовнішнього аудиту в системі державного управління), З. Варналія [5] (висвітлює механізми імплементації досвіду країн пострадянського простору в систему зовнішнього ДФК України), В. Невідомого [6] (піднімає питання модернізації інституційної спроможності Рахункової палати як незалежної державної аудиторської установи), І. Стефанюка [7] та В. Піхоцького [8] (мають розробки присвячені аналізу теоретико-методологічних і практичних засад функціонування системи ДФК в Україні), В. Симоненка [9] та О. Шевчука [10] (аналізують питання становлення та реформування ДФК в Україні в умовах євроінтеграційних процесів), Ю. Слободяник [11] (має напрацювання щодо питань методології та проблем забезпечення контролю якості державного аудиту в Україні) та інші.

Водночас, віддаючи належне результатам проведених досліджень вищезгаданих науковців, необхідно відзначити, що у вітчизняній теорії та практиці питання наукового осмислення уніфікації організації та методологічного забезпечення діяльності суб'єктів публічного аудиту в Україні залишаються ще далекими від логічного завершення, адже традиційні підходи та систематизовані дослідження щодо стандартизації аудиторської діяльності в публічному секторі нашої держави загалом відсутні. Пояснюється це тим, що означений аспект до 90-х рр. ХХ ст. вітчизняними науковцями не досліджувався, оскільки в умовах розвитку на той час єдиної форми фінансового контролю – ревізії, питання незалежного аудиту в системі державного управління взагалі не піднімалося, відповідно й практичної необхідності в стандартизації аудиторської діяльності не існувало. З огляду на зазначене вище, головна ідея статті полягає в поглибленні теоретичних, методологічних та організаційних положень використання міжнародного стандартизованого підходу у сфері публічного аудиту як інструменту підвищення його ефективності.

На міжнародному рівні одну з головних ролей в розробці уніфікованих норм організації та методології здійснення аудиту публічного сектору відіграє Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), яку було створено в 1953 р. на 1-му конгресі INTOSAI, що проводився на Кубі.

INTOSAI є автономною, незалежною й неполітичною організацією, що отримала спеціальний консультативний статус при Економічній і Соціальній Раді (ECOSOC) при Організації Об'єднаних Націй (ООН). Згідно із статусом [12], INTOSAI у своїй діяльності має сприяти належному урядуванню шляхом заохочення вищих органів аудиту допомагати урядам покращувати діяльність, підвищувати її прозорість, забезпечувати підзвітність, боротися з корупцією, стимулювати довіру суспільства, сприяти

практиці йому відповідають як термін “контроль”/“державний фінансовий контроль”, так і термін “аудит”/“державний фінансовий аудит”. Проте в англomовному оригіналі Лімської декларації основоположних керівних принципів аудиту (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) основним терміном залишається “audit” або “auditing” (у пер. “процес проведення аудиту” або просто “аудит”), який використовується в таких контекстах, як “audit in public sector” (“аудит у публічному/суспільному секторі”), “audit of public funds” (“аудит публічних/ суспільних коштів”), “audit of public finance” (“аудит публічних/суспільних фінансів”). Термін “контроль” (“control”) у цьому документі трактується в основному як “внутрішній контроль” (“internal control”), “контроль якості” (“quality control”), “парламентський контроль” (“parliamentary control”).

кваліфікованому та ефективному використанню суспільних ресурсів на користь народів. Її сучасна діяльність INTOSAI здійснюється під гаслом “Experientia mutua omnibus prodest” (“Спільний досвід на користь всім”).

Нашу державу в складі INTOSAI з 1998 р. репрезентує Рахункова палата України, яка створена та функціонує відповідно до прийнятої в 1996 р. Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України “Про Рахункову палату” (від 02.07.2015 р.), інших нормативно-правових актів України.

Наразі інститут БОА, сформований на базі INTOSAI, є важливим атрибутом сучасної демократичної держави, який дозволяє суттєво підвищувати дієвість та результативність сформованих систем ДФК, створювати більш потужний інструмент забезпечення держави та суспільства якісною, об’єктивною інформацією, що є необхідною для підвищення ефективності, прозорості та підзвітності публічного управління.

У зв’язку із тим, що термін “вищі органи аудиту” (Supreme Audit Institutions) є порівняно новим для вітчизняної практики, то в науковій літературі або ж в офіційних нормативних документах нерідко можна спостерігати як при перекладі з англійської мови на українську термін “вищі органи аудиту” раптом перетворюється на “органи державного фінансового контролю” (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння категоріального апарату у сфері аудиту публічного сектору в українських та міжнародних нормативно-правових актах [13, 14]

Джерело	Термін мовою оригіналу	Дослівний переклад	Офіційний український переклад
Лімска декларація основоположних керівних принципів аудиту фінансів	Audit	Аудит	Контроль державних фінансів (с.1)
	Pre-audit	-	Попередній контроль
	Post-audit	-	Контроль за фактом (с.2)
	Internal-audit External-audit	Внутрішній аудит Зовнішній аудит	Внутрішній контроль Зовнішній контроль (с.3)
Мексиканська декларація незалежності	Supreme Audit Institution	Вищий орган аудиту	Вищий орган контролю державних фінансів (с.5)
	Audit	Аудит	
	Supreme Audit Institution	Вищий орган аудиту	Вищий орган фінансового контролю

Означена в табл. 1 термінологія, на думку В. Невідомого [15], походить від некоректного перекладу з англійської мови назви самої INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), яку подають як “Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю”.

Як правило, БОА в зарубіжних країнах здійснюють аудит виконання бюджетів, витрачання публічних коштів і використанням публічного майна, проводять аудит витрат на утримання органів публічної влади та реалізацію державних програм розвитку, оцінюють обґрунтованість політико-економічних актів, їхній вплив на публічні фінанси, активи, борг та визначають наслідки (хоча самого аудиту політико-економічних актів не

проводять). При цьому більшість БОА світу акцентують увагу на тому, що вони виконують аудит використання коштів платників податків (“tax payers”). Це обумовлює загальноприйняте використання такого терміна, як “public finance” (“публічні / суспільні кошти”), оскільки такі терміни, як “state funds” (“державні кошти”), “budget funds” (“бюджетні кошти”), використовуються дуже рідко.

Загалом, у кожній країні є власний унікальний досвід здійснення публічного аудиту. Однак при цьому існують і спільні характеристики, які допомагають уніфікувати діяльність БОА різних держав за допомогою використання стандартів INTOSAI, які адаптуються та/або модифікуються БОА у кожній країні, залежно від діючого законодавства.

У міжнародній практиці аудиту термін “стандарт” (від англ. standart) використовується в широкому розумінні й включає певні принципи, умови, правила, ознаки, форми роботи, які стосуються контрольно-ревізійної діяльності, навіть морально-суспільні вимоги як до аудиторів, так і до виконаної ними роботи [16]. У деяких випадках, напровадженню терміну “стандарту аудиту”, використовують іншу назву – “code of ethics for Auditors”, яку можна перекласти як “стандарту поведінки”, “етичний кодекс” або “правила для аудиторів”.

Стандартизація діяльності вищих органів аудиту, що належать до складу INTOSAI, – об’єктивно необхідний процес, який в сучасних умовах глобалізації економіки набуває виняткової актуальності в діловій культурі публічного аудиту та публічному управлінні, оскільки забезпечує проведення вищими органами аудиту незалежного й ефективного публічного аудиту. Значення стандартів INTOSAI полягає у тому, що вони:

- забезпечують широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни;
- сприяють реалізації ідеї уніфікації діяльності БОА різних держав на базі порівняльного законодавства, що значно підвищує можливості плідного міжнародного співробітництва;
- розглядаються як критерії оцінки результатів аудиту та забезпечують концептуальну основу якості досліджень і процедур, що виконуються БОА;
- визначають принципи і методи аудиту у публічному секторі, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних;
- гарантують користувачам аудиторських послуг (органи публічної влади, громадськість тощо) компетентність, незалежність та професіоналізм аудиторів, що своєю чергою, забезпечує надійність та довіру суспільства до аудиту публічного сектору;
- сприяють запровадженню в аудиторську практику новітніх наукових досліджень, підвищуючи престиж аудиторської професії тощо.

Перші міжнародні стандарти державного аудиту було прийнято Керівною радою Комітету INTOSAI з професійних стандартів у 1992 р. Розроблені на той час стандарти дозволяли певною мірою уніфікувати підходи до проведення аудиту публічного сектору (рис. 1).

Наступні спроби INTOSAI удосконалити стандартизацію діяльності БОА проявилася в доопрацюванні розроблених раніше ISSAI, перший комплект яких був представлений і схвалений у листопаді 2010 р. на XX Конгресі INTOSAI у Південній Африці. Зокрема були затверджені Міжнародні стандарти з фінансового аудиту, які стосувалися аудиту державного сектору, однак у них було імплементовано основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів (MCA-ISA), що створені в основному для приватного сектору. Враховуючи цей факт, у ISSAI надано відповідні пояснення щодо використання положень інших стандартів, зокрема практичні коментарі

(practice notes), які роз'яснюють особливості застосування стандартів приватного сектору в державному секторі.



Рис. 1. Рівні стандартів державних фінансів згідно INTOSAI у 1992 – 2012 рр. [17]

У цей же час було затверджено Стратегічний план INTOSAI на 2011 – 2016 рр. [18], однією з основних цілей якого стала розробка та прийняття в ролі загальної системи координат в організації ДФК дієвих професійних стандартів “ISSAI та INTOSAI GOV (Керівництва щодо належного управління), які заплановано впроваджувати відповідно до їх повноважень, а також національних нормативно-правових та інших актів, й оновлювати їх відповідно до вимог часу.

На виконання завдань Стратегічного плану INTOSAI на 2011 – 2016 рр., у 2013 р. було оновлено фундаментальні принципи державного аудиту відповідно до сучасних вимог так: ISSAI 100 встановлює обов'язкові для всіх фундаментальні принципи, що застосовуються у сфері аудиту публічного сектору; ISSAI 200, 300 і 400 спрямовані на подальший розвиток принципів, які мають використовуватися у процесі фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності.

Нова редакція професійних стандартів (ISSAI) складається з документів, схвалених Комітетом з професійних стандартів INTOSAI (Professional Standard Committee – PSC), які вміщують рекомендації з правових, організаційних та професійних умов проведення аудиту та будь-яких інших завдань, що можуть бути покладені на БОА. У разі необхідності ISSAI можуть вміщувати приклади або опис передового досвіду [19].

З огляду на викладене, необхідно звернути увагу на те, що, починаючи з листопада 2007 р., офіційні документи INTOSAI 1 – 4 рівнів щодо ролі й діяльності БОА у публічному секторі отримали назву Міжнародні стандарти INTOSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI). До них же зараховують документи, що називаються

Керівництва INTOSAI щодо належного управління (INTOSAI Guidance for Good Governance – INTOSAI GOV). Вони регламентують правила функціонування органів державної влади і призначені не лише для аудиторів, але й для управлінського складу державних органів як краща практика належного управління.

Таким чином повне бачення INTOSAI основ і принципів функціонування BOA викладено як ISSAI та INTOSAI GOV. При цьому звертаємо увагу на деяку умовність використаного в цій статті поняття “стандарти INTOSAI” як загального для вищезгаданих документів, адже формально, згідно із дослівним перекладом [20], є: дві декларації (Declaration), Кодекс етики (Code), Стандарти (Standards), Керівні принципи (Guidelines) і Керівництва (Guidance).

Нові, затверджені PSC професійні стандарти для державного/публічного сектору, мають рамкову ієрархічну структуру (framework) (від загальних положень і основоположних принципів до спеціальних інструкцій), яка охоплює 4 рівні та надає чіткий ступінь деталізації окремих питань (рис. 2).

При цьому перший і другий рівні представлені деклараціями, де містяться інституційні норми щодо організації та функціонування BOA.

На 1-му рівні стандартів “Основоположні/базові принципи аудиту” розміщений головний документ – Лімська декларація (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*; чинна в редакції 1998 р.), головною метою якої є заклик до незалежності аудиту публічних фінансів. Згідно із декларацією, BOA, який не відповідає означеній умові, не може претендувати на цей статус [21].

Лімська декларація має виняткове значення для всіх BOA, адже вона визначає загальні принципи, які можуть бути прийнятними для всіх держав у сфері публічного аудиту, незважаючи на форму державного устрою, державного правління, та, не порушуючи при цьому традицій здійснення аудиту суспільних ресурсів, які склалися в окремих державах протягом тривалого часу. Зокрема вона вміщує концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності BOA, декларуючи при цьому загальноприйняті принципи аудиту незалежних BOA (інституційна незалежність, фінансова незалежність, персональна незалежність аудиторів-контролерів, власна відповідальність за програму перевірок, достатність повноважень на отримання інформації, право на вжиття заходів) та усіх дотичних до цього питань.

Другий рівень стандартів “Необхідні умови функціонування BOA” (Загальні стандарти аудиту) представлений документами (Кодекс етики INTOSAI та нова Мексиканська декларація незалежності), які характеризують стандарти забезпечення якості аудиту і мають двозначну нумерацію (ISSAI 10-90). Ґрунтуючись на базових принципах аудиту, вони відіграють регулюючу роль, оскільки встановлюють необхідні умови для функціонування та професійної поведінки BOA з організаційної боку: незалежність, прозорість та підзвітність, етичні норми та контроль якості, і поширюється на всі аудиторські перевірки BOA. Міжнародна аудиторська практика засвідчує, що документи такого рівня не піддаються частим змінам, адже вони містять дані щодо забезпечення якості аудиту.

* Має офіційний переклад – “Керівні принципи аудиту державних фінансів”. Однак вираз “Керівні принципи” – це “Guidelines”, а слово “Precept”, яке не відображене в офіційних перекладах, є терміном з неоднозначною відповідністю та має значення “заповідь, повчання, напуття” (Lingvo), “моральні/ідеологічні принципи” (словник Оксфорду). Тож надалі з метою виділення цього документу з-поміж інших Стандартів INTOSAI, які мають назву “Керівні принципи”, будемо дотримуватися такого перекладу: “Лімська декларація основоположних керівних принципів аудиту”.

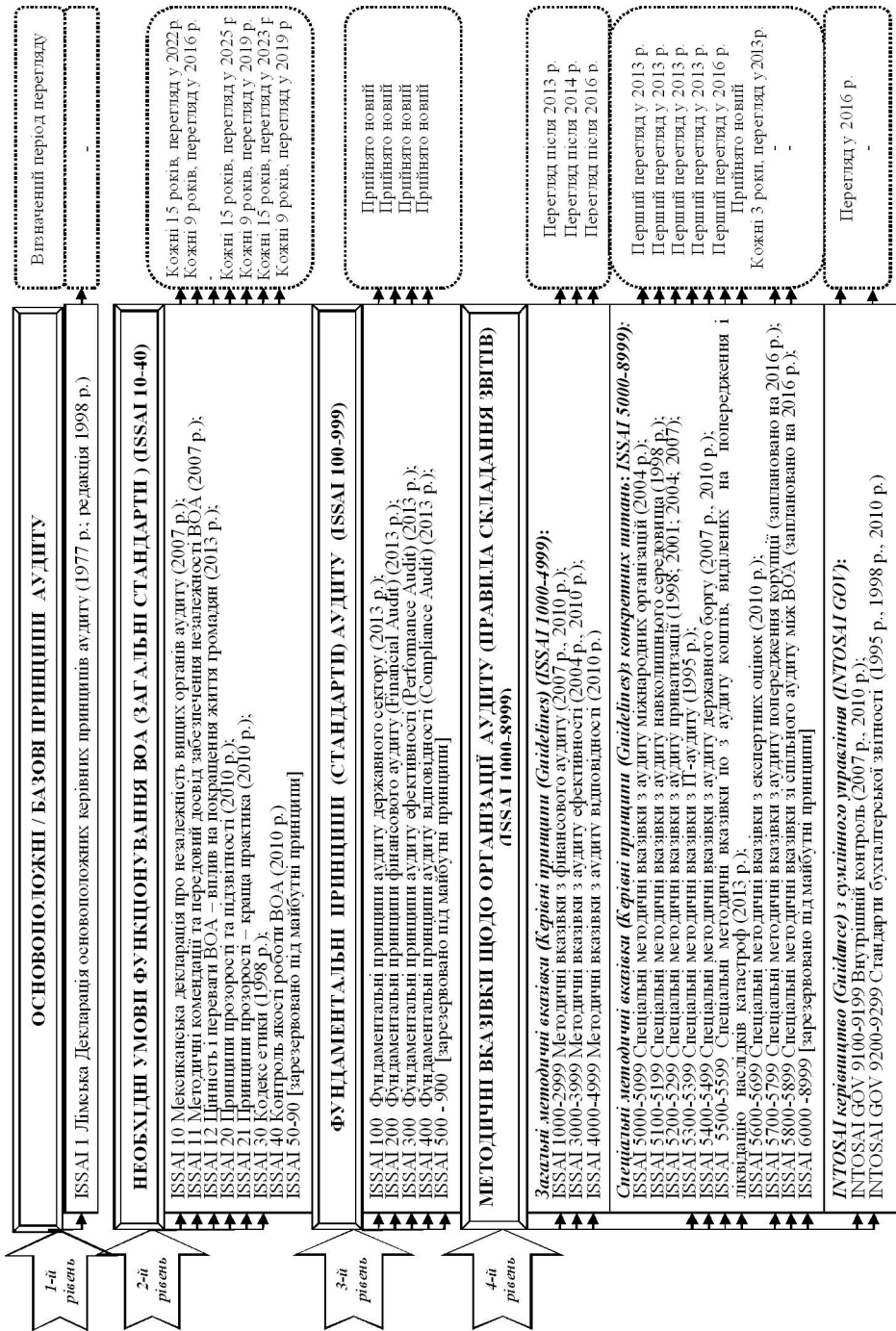


Рис. 2. Складові елементи міжнародних стандартів БОА (ISSAI) [складено автором]

Кожний наступний рівень деталізує основні загальноприйняті професійні цілі та принципи аудиту, що є основою ефективного й незалежного аудиту публічного сектору, та відповідає за проведення окремих аудиторських перевірок.

Так, наприклад, “Фундаментальні принципи/Стандарти аудиту” (ISSAI 100-999) третього рівня стандартів мають вже тризначну нумерацію, ґрунтуються на ISSAI 1-го (Лімській декларації) та ISSAI 2-го рівнів, розвиваючи їх та забезпечуючи тим самим ієрархію міжнародних стандартів аудиту (з урахуванням специфіки фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності) публічного сектору. Мета Стандартів цього рівня “це визначення критеріїв та загальної основи, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, системно та уважно. Встановлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи аудитора, який для досягнення конкретної цілі має зібрати доказову інформацію (докази) [22].

Четвертий рівень стандартів має чотиризначну нумерацію – від 1000 до 9999 та складається із “Методичних вказівок щодо організації аудиту” (Керівні принципи (Guidelines)), що встановлюють вимоги до фінансового аудиту, аудиту ефективності та відповідності. Водночас ці стандарти відображають рекомендації з правових організаційних та професійних особливостей здійснення контролю стосовно окремих підконтрольних об’єктів, таких як діяльність міжнародних організацій, екологічних видатків, приватизаційних процесів, рівня державного боргу, використання резервного фонду бюджету на попередження й ліквідацію наслідків катастроф, профілактику корупційних явищ, особливості здійснення експертних оцінок та спільної взаємодії БОА. Тобто 4-й рівень стандартів переводить базові принципи аудиту в більш конкретні та деталізовані оперативні вказівки, які можна використовувати на регулярній основі у процесі проведення аудиту, а також в якості стандартів аудиту у випадку відсутності відповідних національних стандартів.

Водночас на даному рівні в окрему групу сформовано Керівництва (Guidance) INTOSAI по сумлінному управлінню (INTOSAI GOV 9000-9999), які містять рекомендації для органів державної влади. До документів цієї групи належать Керівництва з внутрішнього контролю (Керівництва з внутрішнього контролю та Керівництва з внутрішнього аудиту) і Стандарти з бухгалтерського обліку (Керівництва з фінансової звітності та Керівництва з визначення та розкриття інформації щодо державного боргу).

Загалом, Стандарти INTOSAI не мають нормативного спрямування і не є обов’язковими для виконання, що підкреслюється в кожному стандарті. Так, наприклад, в ISSAI 100 “Базові принципи” [23] зафіксовано: “Повноваження БОА, визначені аудиторським мандатом, мають перевагу над будь-якими бухгалтерськими або аудиторськими положеннями, з якими виникають суперечності. Як наслідок, Стандарти аудиту INTOSAI, а також будь-які зовнішні для БОА стандарти аудиту не можуть бути ні нормативними, ні обов’язковими для БОА чи його співробітників”. У даному контексті О. Ніконова [24] підтверджує, що “...ці документи не містять таких слів, як “аудитор повинен” або “має бути” (на відміну від стандартів IFAC). Натомість у них вживаються слова “можливо”, “доцільно” тощо. Такий підхід є зрозумілим, адже це зроблено з поваги до національних особливостей кожного БОА – члена INTOSAI”.

Ю. Слободяник також констатує, що в державному аудиті, який безумовно належить до високоінтелектуальних видів діяльності, обов’язкова стандартизація має переважно рамкове спрямування, тобто переважно стосується не змісту діяльності, а умов її здійснення,

оформлення процесу цієї діяльності та її результатів, відносин із зовнішнім середовищем тощо. Це виявляється цілком природним, оскільки у високоінтелектуальних видах діяльності велику роль відіграють творчі аспекти, які складно (а іноді взагалі неможливо) формалізувати. У таких випадках стандарти обмежуються лише пояснюючими прикладами, переліком альтернатив і перерахуванням принципів, яких потрібно дотримуватися [25].

Проте не зовсім точно стверджувати й те, що Стандарти INTOSAI мають просто рекомендоване спрямування, адже в міжнародній практиці аудиту вони є свого роду “Біблією”, яка так само не є ні обов’язковою, ні рекомендованою, але при цьому всі розуміють, що її заповідей необхідно дотримуватися та прагнути досягти [26]. Як наслідок, BOA різних країн світу прагнуть відповідати Стандартам INTOSAI, здійснюючи поступову імплементацію їх основних положень до своїх національних систем ДФК та використовуючи їх як авторитетну основу для створення власних стандартів, методології, визначення аудиторських підходів та інституційного розвитку тощо.

Порядок імплементації ISSAI можна охарактеризувати як процес управління стратегічними змінами, тому підтримка впровадження стандартів має здійснюватись на довгостроковій основі. Сам порядок імплементації Міжнародних стандартів INTOSAI в окремо взятій країні було передбачено Стратегічним планом INTOSAI та Моделлю впровадження ISSAI (жовтень 2011 р.). Дослідження цих документів дозволило виділити на шляху імплементації Міжнародних стандартів INTOSAI чотири основні етапи, які охоплюють запровадження ISSAI 2-го і 4-го рівнів, тобто ISSAI з фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності (рис. 3).



Рис. 3. Порядок імплементації міжнародних стандартів INTOSAI в окремі взятій країні [узагальнено автором]

Водночас складність та високий ступінь технічної деталізації ISSAI викликають велику невідповідність між міжнародними стандартами INTOSAI та вітчизняними нормативами й інструкціями у відповідному профільному вітчизняному законодавстві (зокрема й у сфері контролю за формуванням і використанням коштів місцевих бюджетів, що на пряму суперечить принципам Лімської декларації).

Проте сучасний стан імплементації ISSAI в Україні засвідчує не лише наявні недоліки та прогалини, а й також суттєві позитивні зрушення на шляху інтеграції України до ЄС у сфері публічного аудиту. Так, наприклад, ухвалення від 02.07.2015 р. нової редакції Закону України “Про Рахункову палату” демонструє поступовий перехід Рахункової палати від вищого органу фінансового контролю до органу зовнішнього публічного аудиту.

У зв’язку з цим, вважаємо, що Рахункова палата України має розглянути всю систему чинних стандартів ISSAI загалом та на цій основі сформулювати власну дієву Стратегію імплементації стандартів INTOSAI для правильного розуміння взаємозв’язків стандартів на різних рівнях. Тим більше, що дане завдання також передбачено й умовами “Угоди про асоціацію Україна – ЄС” [27], в якій у ст. 347 п. 2 зазначено таке: “сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема щодо такого: ... у галузі зовнішнього аудиту: імплементації стандартів та методик INTOSAI, а також обміну найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту публічних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів сторін”.

Водночас, враховуючи у процесі формування національної системи публічного аудиту цінності та прагнення до зближення з ЄС, в жодному випадку не можна забувати про дуже принципове застереження з боку INTOSAI щодо імплементації в національне законодавство лише тих міжнародних норм, які відповідають внутрішнім умовам і цілям розвитку конкретної країни.

Висновки

Отже, міжнародні стандарти INTOSAI “ це основні положення та принципи здійснення аудиту в публічному секторі, що сформовані за певною структурою та схвалені Конгресом INTOSAI, та, які рекомендуються до застосування BOA різних країн тією мірою, якою вони є сумісними з законодавством цих країн.

Доцільність впровадження професійних стандартів у сфері публічного аудиту обумовлена потребами сучасного громадянського суспільства, орієнтованого на демократичні цінності. Адже міжнародна практика засвідчує, що Стандарти INTOSAI є важливим інструментом підвищення ефективності у сфері публічного аудиту за рахунок формування уніфікованих підходів, принципів і правил до його організації та методології проведення, що сприяє впровадженню найкращих технологій і тісній взаємодії Вищих органів аудиту (BOA), а також здійснює професійно-інтегративну функцію, об’єднуючи співробітників BOA різних країн тощо.

Все це, своєю чергою, визначає синергетичний ефект від застосування міжнародних стандартів INTOSAI у сфері публічного аудиту, який проявляється, з одного боку, в зростанні професійного рівня контрольних заходів з боку BOA та підвищенні якості публічного аудиту, з іншого – обумовлює зростання ефективності та результативності публічного управління за рахунок посилення підзвітності, прозорості, публічності дій уряду, стимулювання ефективності використання публічних коштів, а ще забезпечує довіру громадськості до висновків публічного аудиту, що сприяє консолідації та солідарності влади й суспільства.

Вищерозглянуті особливості здійснення стандартизації діяльності у сфері публічного аудиту з урахуванням міжнародного досвіду, на нашу думку, мають стати основою для подальших ґрунтовних досліджень, які допоможуть виявити стратегічні вектори модернізації Рахункової палати України у вищу незалежну аудиторську

інституцію, яка здійснює свою діяльність через “призму” суспільного інтересу, тобто від імені та в інтересах громадян.

Список використаної літератури

1. Матвеева Л. Транзиция как социальный феномен // Закон и жизнь. Вып. 1. 2015. С. 48.
2. ISSAI GOV 9100 Керівні принципи щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору. URL : [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf).
3. Lima Declaration Of Guidelines On Audition Precepts // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>.
4. Басанцов І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні // Економічний часопис – XXI. № 1/2 (1). 2014. С. 78—81.
5. Варналій З., Коваленко К. Імплементация досвіду країн пострадянського простору у систему зовнішнього державного фінансового контролю України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2015. Вип. 2. С. 6—11.
6. Невідомий В. І. Модернізація компетенції та правового статусу Рахункової палати України в контексті легітимації вищої аудиторської інституції // Філософські та методологічні проблеми права. 2014. № 1. С. 116—132.
7. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи // Фінанси України. 2009. № 11. С. 12—19.
8. Піхоцький В. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практик // Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Львів, 2015.
9. Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монографія / В. К. Симоненко // Знання України, 2006. 280 с.
10. Шевчук О. А. Вплив міжнародних інтеграційних процесів на розвиток системи державного фінансового контролю в Україні // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2014. № 2 (20). С. 204—207.
11. Слободяник Ю. Б. Професійні стандарти державного аудиту // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2012. № 3 (15). С. 249—252.
12. International Organization of Supreme Audit Institutions : Statutes / INTOSAI. 2007. 12 p. URL : <http://www.intosai.org/uploads/statutene20072.pdf>.
13. Lima Declaration Of Guidelines On Audition Precepts // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>.
14. Mexico Declaration On SAI Independence // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico.html>.
15. Невідомий В. І. Модернізація компетенції та правового статусу Рахункової палати України в контексті легітимації вищої аудиторської інституції // Філософські та методологічні проблеми права. 2014. № 1. С. 119.
16. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб.]. К. : ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. С. 78.

17. Офіційний портал Рахункової палати України. URL : www.ac-rada.gov.ua. 11.
18. Стратегічний план розвитку INTOSAI на 2011 – 2016 роки. URL : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>.
19. International Standards of Supreme Audit Institutions. URL : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
20. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 29.
21. Там само. С. 31.
22. Офіційний портал Рахункової палати України. URL : www.ac-rada.gov.ua. 11.
23. International Standards of Supreme Audit Institutions. URL : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
24. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 31.
25. Слободяник Ю. Б. Професійні стандарти державного аудиту // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2012. № 3. С. 250.
26. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 31.
27. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. // Офіційний вісник України. 2014. № 75. Т. 1. Ст. 2125.

*Стаття надійшла до редакції 12.06.2017
Схвалена до друку редколегією 19.06.2017*

N. Obushna

INTERNATIONAL STANDARDS INTOSAI AS AUDIT EFFICIENCY IMPROVEMENT TOOL IN THE PUBLIC ADMINISTRATION SYSTEM

The article substantiates an objective necessity of using the international standards INTOSAI in auditing practice in the system of public administration in order to ensure its efficiency, transparency and accountability to the public. The structure of international standards INTOSAI was generalized and the components were characterized in order to assess the possibility of their further implementation into the national public audit practice. The order of the implementation of international standards INTOSAI in a specific country was elicited.

Key words: public administration, public audit, public sector, INTOSAI, standards of INTOSAI, Supreme Audit Institutions, implementation.