

І.К. Дрозд

Кандидат економічних наук, доцент

СТАНДАРТИ ІНТОСАІ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Посилення інтеграційних процесів в сучасному світі обумовило створення цілої низки міжнародних неурядових структур, які об'єднують вищі органи зовнішнього фінансового контролю. Вони обмінюються досвідом фінансового контролю, здійснюють координацію міждержавних зусиль у боротьбі з корупцією в органах влади і відмиванням коштів, сприяють вирішенню екологічних проблем. До таких організацій можна віднести Рахункову палату Європейського співтовариства, Ревізійну раду організації об'єднаних націй, Міжнародну організацію вищих контрольних органів (ІНТОСАІ), Європейську організацію вищих контрольних органів (ЄВРОСАІ), Європейську організацію регіональних органів зовнішнього контролю державних фінансів (ЄВРОРАІ)¹. Україна стає дедалі активнішим учасником роботи цих організацій.

В усіх розвинутих країнах світу склалася доволі ефективна система державного фінансового контролю, функції і структура якої відрізняються залежно від форми правління, прийнятої в державі. Якщо це парламентська республіка, то більша частка контролю закріплена за парламентом, якщо президентська, – то пріоритет надається контрольним органам президентської (виконавчої) влади.

Разом з тим зазначені країни мають загальну організаційно-методичну основу – це Декларація керівних принципів контролю, ухвалена ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (ІНТОСАІ). Конгрес відбувся в 1977 р. в столиці республіки Перу – Лімі, тому документ має ще одну назву – “Лімска декларація”². Іншою складовою організації і методології контролю державних фінансів є затверджені ІНТОСАІ Стандарти з аудиту, які є директивою для кожного вищого органу фінансового контролю і рекомендуються до застосування в тому масштабі, в якому вони є сумісними з законодавством цих країн³.

Поняття “стандартизація” можна тлумачити по-різному. Це процес формування єдиних принципів (правил), які регулюють ті чи інші сторони діяльності людини. Також стандартизацію можна розглядати як розробку нормативних документів, що закріплюють ці єдині принципи (правила) регулювання діяльності. Безперечно, обидва представлені тлумачення пов'язані між собою. Дійсно, коли формуються будь-які принципи, правила діяльності, бажаним стає їх затвердження у відповідних нормативних документах.

Пов'язаний з поняттям “стандартизація” термін “стандарт” також можна розглядати з різних сторін. З одного боку, стандарти – це і є сформульовані принципи і правила, які регулюють діяльність. З іншого – стандартами можна назвати нормативні документи, які затверджують ці принципи і правила. Таким чином, досягається розуміння того, що за допомогою стандартизації затверджуються певні норми людської діяльності, що мають вигляд стандартів⁴.

Дана стаття присвячена питанням розробки єдиних стандартів державного фінансового контролю в Україні. Дослідження стандартизації контрольної діяльності не мають традиційних підходів у нашій державі, адже до 90-х рр. ХХ ст. цей аспект вченими не розглядався. Причини зрозумілі – практичної необхідності у стандартизації контрольної діяльності не могло бути в умовах розвитку на той час єдиної форми фінансового контролю – ревізії.

У зв'язку з розвитком ринкових відносин почали з'являтися нові форми і види контролю, що обумовило необхідність приведення контрольної діяльності в Україні до нормативів західних країн, які склалися на підставі багаторічної практики та теоретичних досліджень. Проте механічне перенесення вимог щодо контрольної діяльності західного світу може спричинити непорозуміння та призвести до негативних наслідків, адже умови господарювання в Україні мають свої національні особливості. Вітчизняні дослідження цієї проблематики допоможуть вирішити проблему якомога ефективніше.

У науковій літературі вчені, що займаються проблемами контролю, приділяли увагу стандартизації лише окремих форм і видів контрольної діяльності. Питання стандартизації аудиторської діяльності розглядалися такими вітчизняними авторами, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, В.С. Рудницький, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча та ін. Позиція авторів щодо необхідності використання стандартів в аудиті та посилання при цьому на міжнародні стандарти аудиту, прийняті Міжнародною федерацією бухгалтерів, є одноставною. Питанням стандартизації іншої форми контролю, ревізії, приділялося менше уваги. Так, серед науковців, що досліджують ревізійну діяльність, лише М.Т. Білуха розглядав стандартизацію контрольної діяльності як необхідний процес⁵, що має привести до підвищення ефективності контрольних дій. Дослідження стандартизації контрольної діяльності роботи Рахункової палати, податкової служби проводилося лише в аспектах нормативного регламентування методології та організації конкретних контрольних дій, а не вироблення стандартів, які б дозволили уніфікувати вимоги та дійти до розуміння принципів контролю цих органів.

На противагу вітчизняній науці, російські вчені розглядають стандартизацію контролю як з позицій стандартизації кожної її форми, так і загальної стандартизації на рівні вироблення єдиних правил і принципів контрольної діяльності для державних форм фінансового контролю. Зокрема, В.В. Бурцев вважає, що стандартизація державного контролю фінансово-господарської діяльності може і повинна вирішити методологічні й організаційні проблеми фінансового контролю, якщо буде проводитися для всіх основних спеціалізованих контрольних органів, а “стандартизація на рівні окремих органів – лише часткове вирішення загального питання стандартизації”⁶.

С.О. Ніколаєва та С.В. Шебек стандартизацію розглядають у дуже широкому контексті: вони пропонують розробляти корпоративні стандарти, поєднуючи в них вимоги щодо управління, контрольної діяльності та частково бухгалтерського обліку⁷. На нашу думку, такий симбіоз на рівні стандартів недоцільний, адже функції управління, контролю та бухгалтерського обліку мають розділятися, інакше стандарти не можуть відігравати регламентуючої ролі.

Автор статті підтримує позицію В.В. Бурцева щодо необхідності стандартизації контрольної діяльності на єдиній для всіх контрольних органів нормативній платформі⁸. Підтвердженням такого погляду є досвід стандартизації форм зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, який існує в світі. Вивчення зарубіжної теорії та умов його використання на теренах вітчизняної контрольної справи є малодослідженою складовою питання функціонування системи фінансово-економічного контролю, що розглядається в статті.

Стандарти ІНТОСАІ з аудиту (державних фінансів) регламентують принципи та засади державного аудиту на світовому рівні. Вони є базовими під час затвердження національних стандартів фінансового контролю в зарубіжних країнах і складаються з чотирьох частин: базові принципи, загальні стандарти, стандарти проведення аудиту державних фінансів, правила складання звітів⁹.

Базові принципи — це передумови та логічні принципи, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки, вони спрямовують роботу аудитора, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Базові принципи передбачають висвітлення таких важливих аспектів функціонування Вищих органів фінансового контролю (ВОФК), як ступінь використання стандартів у своїй діяльності, формування власної точки зору на різні ситуації з приводу перевірок, обов'язкову процедуру подання звітності, створення інформаційних систем, методичних підходів з питань перевірки фінансів, оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, забезпечення існування системи внутрішнього контролю, повноваження щодо перевірки всієї діяльності підконтрольних об'єктів, підвищення ефективності техніки перевірки з метою досягнення точності оцінки результатів.

У другій частині стандартів ІНТОСАІ “*Загальні стандарти аудиту державних фінансів*” описується рівень кваліфікації аудитора, який є необхідним для компетентного та ефективного виконання завдання щодо застосування стандартів аудиту, правил складання звітів та політики і процедур ВОФК. Загальні стандарти, що застосовуються до ВОФК, передбачають вироблення кожним ВОФК кадрової політики, а також розробку та дотримання ним необхідних процедур щодо реалізації цієї політики з метою добору персоналу належної кваліфікації, створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня співробітників. У загальних стандартах аудиту вказується, що персонал ВОФК має глибоко знати інституційний контекст, правові положення, стандарти аудиту, політику, процедури та методи роботи ВОФК. Також тут описані причини і можливість використання залучення фахівців зі сторони, забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення аудиторських перевірок та розподілу повноважень, належного планування державного аудиту та виконання всіх процедур у терміни, передбачені перевіркою.

Загальними стандартами аудиту також визначено порядок роботи з інформаційними системами про структуру, функції та операції об'єктів аудиту та процедури, за якими здійснюється аналіз результативності та ефектив-

ності внутрішніх стандартів і процедур самого ВОФК. Забезпечення високої якості результатів досягається шляхом обов'язкового запровадження широкої програми внутрішнього контролю ВОФК, яка дозволить забезпечити ефективне керівництво своєю роботою.

Загальні стандарти містять правила професійної етики, які передбачають, що аудитор і ВОФК мають бути незалежними, між аудиторами та об'єктами аудиту не повинні виникати конфлікти інтересів. Аудитор і ВОФК мають компетентно підходити до застосування стандартів ІНТОСАІ.

У третій частині стандартів ІНТОСАІ "*Стандарти проведення аудиту державних фінансів*" наводяться критерії та визначається загальна основа, яка дозволяє аудитору якісно виконати свою роботу. Ці стандарти проведення аудиту державних фінансів присвячені найважливішим питанням методології аудиту: описанню планування, порядку нагляду за проведенням аудиту з боку керівництва, визначенню послідовності виконання аналізу, оцінці ефективності внутрішнього контролю залежно від виду аудиту (фінансового, аудиту законності, аудиту ефективності); вони описують проведення оцінки законності та нормативних актів під час фінансового аудиту, складають вимоги щодо достатності та відповідності доказів, порядок аналізу фінансових звітів з метою встановлення того, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які є прийнятними для надання інформації.

Четверта частина стандартів ІНТОСАІ "*Правила складання звітів*" визначає керівні принципи, за якими мають складатися звіти, але не обмежує складання підсумкових документів одним-єдиним підходом. Стандартами ІНТОСАІ дається тлумачення поняття висновку аудитора за результатами фінансового аудиту та аудиту законності і звіту, що складається за результатами аудиту ефективності. Також подаються принципи складання цих документів, вимоги щодо відображення інформації в них, формат і зміст висновків, звітів аудитора, можливі види висновків аудитора та випадки, за яких аудитор відмовляється від підтвердження фінансової звітності.

Стандарти ІНТОСАІ є лише загальною основою, на яку можна посила-тися і використовувати як необов'язкову базу для контрольної діяльності в державному секторі. Вони не позбавляють вищий орган державного фінансового контролю кожної країни необхідності детально описувати процедури перевірок з урахуванням національних особливостей, традицій та законодавства.

Особливості аудиту в державному секторі відображено і в стандартах, прийнятих Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ)¹⁰. В цілому міжнародні стандарти аудиту (МСА) використовуються під час аудиту фінансової звітності, їх побудова забезпечує єдність структури кожного стандарту: вступ, де відображається мета і завдання стандарту, сутність стандарту та додатки для деяких стандартів. "Особливості застосування в державному секторі", видані Комітетом з державного сектору МФБ, наведено наприкінці більшості аудиторських стандартів. Якщо особливості застосування в державному секторі не додаються до стандарту, то такий стандарт аудиту може бути застосованим до державного сектора в усіх суттєвих аспектах.

Багато вищих органів державного фінансового контролю використовують методи перевірки, що тісно пов'язані з національними стандартами аудиту, які, в свою чергу, тісно пов'язані з Лімською декларацією керівних принципів контролю, стандартами аудиту ІНТОСАІ та міжнародними стандартами аудиту, випущеними МФБ. Розходження окремих деталей і термінології не мають суттєвого впливу на основні позиції щодо принципів, методології, формату і змісту звітності. Тому стандарти, розроблені на основних засадах стандартів ІНТОСАІ, можуть бути використані під час розробки національних стандартів державного фінансового контролю в Україні.

На сьогоднішній день розробка стандартів контролю в Україні носить відомчий характер. Так, Головне контрольно-ревізійне управління розробило і затвердило дев'ять стандартів, у яких висвітлено загальні критерії здійснення ревізії та перевірок суб'єктом контролю виконавчої влади – планування, організація та виконання контрольних заходів, документування і оприлюднення результатів, особливості контролю в умовах електронного зберігання і обробки інформації, оцінка стану внутрішнього контролю. Також прийнято стандарти, які висвітлюють взаємодію з правоохоронними органами та дії відносно попередження правопорушень з боку суб'єктів державного фінансового контролю¹¹.

Порівнюючи стандарти, прийняті Контрольно-ревізійною службою як стандарти державного фінансового контролю в Україні зі стандартами ІНТОСАІ, що визначають такі ж вимоги на світовому рівні, помітна суттєва невідповідність світовим стандартам. Контрольно-ревізійна служба України не затверджувала базові принципи, загальні стандарти, де відображені ті основні засади і принципи діяльності контрольного органу, вимоги щодо професійного складу контролерів, які є фундаментом в подальшій діяльності контролюючого суб'єкта. Стандарти, прийняті ДКРС, за своїм змістом і спрямованістю відповідають третій і четвертій частинам стандартів ІНТОСАІ, тобто загальним стандартам проведення аудиту державних фінансів, правилам складання звітів.

Органом парламентського контролю – Рахунковою палатою України, який за конституційним правом, функціями та повноваженнями покликаний виконувати роль Вищого контрольного органу в країні, прийнято один стандарт “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів”¹². Тому питання нормативного регламентування єдиних загальних вимог щодо державного фінансового контролю в Україні для всіх суб'єктів контролю, які мають функції і повноваження його здійснення, залишається не вирішеним. Це означає, що в Україні не сформовані стандарти контролю державного сектора, які б відповідали високим світовим нормам.

Стандартизація на рівні окремих органів – лише часткове вирішення загального питання стандартизації. Вважаю, крім внутрішніх регламентів, що враховують специфіку конкретних органів і їх підрозділів, необхідна і система загальних для всіх контрольних органів і обов'язкових для виконання стандартів. При цьому для кожного спеціалізованого органу державного фінансового контролю має визначатися ступінь сумісності загальних стандартів з його повноваженнями.

В Україні має бути створена єдина уніфікована система стандартів контрольної діяльності, яка б органічно поєднувала в єдиному нормативному полі всі види, різновиди та напрями державного фінансового контролю.

За сутністю єдині національні стандарти державного фінансового контролю повинні містити загальні принципи і процедури для кожного виду контролю – зовнішнього і внутрішнього. В свою чергу ці стандарти, які встановлюють загальні положення і процедури, вимоги щодо суб'єктів контролю та їх співробітників, виступають базою для розробки стандартів, що визначають особливості кожного виду фінансово-економічного контролю, його різновидів, напрямків.

Здійснення стандартизації державного фінансового контролю в Україні не механічний процес складання стандартів, а поступове формування дієвого правового поля, в якому відповідно до основних принципів законності, достовірності, об'єктивності, незалежності мають здійснювати контрольні дії уповноважені суб'єкти контролю. Стандартизація контролю дозволить уточнити і організаційно-методологічну основу контрольної діяльності, одного із завдань формування повного і об'єктивного теоретичного і практичного осмислення проблеми фінансового контролю в країні.

¹ Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. – СПб.: Питер, 2004. – С. 290–299.

² Там же. – С. 244.

³ Офіційний портал Рахункової палати України. – www.ac-rada.gov.ua.

⁴ Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – С. 209.

⁵ Белуха Н. Стандарты государственного финансового контроля // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 11. – С.45–48.

⁶ Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. – М.: Дашков и К^о, 2002. – С. 206–208.

⁷ Николаева С.А., Шебек С.В. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки. – М.: Книжный мир, 2003. – 333с.

⁸ Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – С. 224–228.

⁹ Офіційний портал Рахункової палати України. – www.ac-rada.gov.ua.

¹⁰ 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики. К.: ТОВ Парітет-інформ, 2003. – 712 с.

¹¹ Офіційний портал Державної контрольно-ревізійної служби України. – www.dkrs.gov.ua.

¹² Постанова Колегії Рахункової палати “Про затвердження Стандарту Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” від 27 грудня 2004 р. № 28-6.