

УДК 336.148 : 657.631

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ INTOSAI:

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ, АУДИТОРСЬКІ ПІДХОДИ, ТЕРМІНОЛОГІЯ

ОЛЬГА НІКОНОВА,
головний спеціаліст
Управління стандартів,
аналітики та розвитку
Рахункової палати України

Статтю присвячено проблемам використання Міжнародних стандартів INTOSAI у національній практиці, відмінностям національних і міжнародних підходів у сфері контролю й аудиту суспільних фінансів, визначенню деяких основних міжнародних аудиторських термінів, які не відповідають національній термінології.

Ключові слова: INTOSAI, міжнародні стандарти, ISSAI, суспільні фінанси, аудит, контроль, Рахункова палата України, Вищий аудиторський орган (BAO), внутрішній контроль, фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит діяльності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Процес інтеграції України в міжнародну спільноту супроводжується прийняттям міжнародних правових документів, впровадженням міжнародних стандартів, узгодженням національного та міжнародного законодавства, використанням кращої світової практики. Такі процеси відбуваються також у сфері контролю та аудиту державних фінансів. Однак ці процеси непрості й неоднозначні. Всі країни мають свої власні проблеми, типові саме для них, тож підходи до аудиту та контролю відрізняються.

Водночас світова спільнота ставить амбіційні завдання – впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту; розвиток національних підходів до аудиту та контролю; інтеграція зусиль для виконання заходів міжнародного аудиту; допомога всім органам, що виконують контроль та аудит державних фінансів. Все це має сприяти вдосконаленню національних систем державної діяльності в цілому. З цією метою створюються світові міжнародні організації, які видають міжнародні стандарти у сфері контролю та аудиту, зокрема:

- **Міжнародні стандарти аудиту (МСА – ISA)**, що видає Міжнародна Рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC);

- **Міжнародні стандарти INTOSAI (ISSAI та INTOSAI GOV)** – Міжнародної організації Вищих аудиторських органів (BAO), членом якої є Рахункова палата України (РПУ);

- **Міжнародні стандарти Інституту внутрішніх**

аудиторів (ІІА – The Institute of Internal Auditors, International Standards);

- **Об'єднані стандарти внутрішнього контролю Комітету COSO (Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's)** та ін.

Наведені організації тісно співпрацюють та враховують при розробці власних стандартів кращі надбаня в цій сфері своїх колег (з посиланням на джерела). На XX Конгресі INCOSAI (керівного органу INTOSAI) у листопаді 2010 р. були затверджені Міжнародні стандарти INTOSAI (далі – Стандарти INTOSAI) з фінансового аудиту. Вони стосуються державного сектору, проте в них імплементовані основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені в основному для приватного сектору. Стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю використовують положення стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) та Комітету COSO для приватного сектору. При цьому в Стандартах INTOSAI подано відповідні пояснення щодо використання положень інших стандартів, зокрема практичні коментарі (practice notes), які роз'яснюють особливості застосування стандартів для приватного сектору в державному секторі.

Такий раціональний підхід до розробки власних стандартів через коректне використання інших стандартів та світового досвіду є належною практикою, яку варто було б наслідувати в національній практиці розробки не тільки стандартів, а й законодавства, методології та в цілому вдосконалення національних підходів до діяльності з контролю та аудиту.

У цьому процесі мають брати участь державні та недержавні органи, які працюють у цій сфері, а та-

кож наукова спільнота. І дійсно, національні публікації останнім часом демонструють швидке зростання у суспільстві інтересу до міжнародних стандартів, зокрема Стандартів INTOSAI. Проте з огляду на відсутність офіційних перекладів цих стандартів (українською або російською мовою), які були б доступні широким колам зацікавлених осіб, слід зазначити численні неточності цитування і викривлення термінології, що характерно для адаптованих перекладів.

Зауважимо, що такі переклади міжнародних документів з одночасною адаптацією можуть бути виправданими тільки при початковому ознайомленні з ними. Однак у подальшому це може призвести до неточностей і помилок та їх проникненню у національні стандарти, методологію і навіть у законодавство.

Між тим у прийнятих останнім часом Стандартах INTOSAI з'явилися рекомендації щодо необхідності виконання «точного перекладу, без упущень або доповнень в опублікованому документі (крім коментарів перекладача)» (ISSAI 1000, додаток 4, п.3, 2010 р.). З прагненням додержуватися цих рекомендацій нами було виконано робочий переклад 11 Стандартів INTOSAI, багатьох аудиторських звітів та керівництв, що дало змогу сформувати певну базу міжнародного досвіду та напрацювати невеликий глосарій ключових термінів, які не мають однозначної відповідності й потребують роз'яснення.

Мета статті – на основі нашого досвіду та для надання якомога більш точної інформації щодо Стандартів INTOSAI здійснити короткий огляд цих стандартів, висвітлити окремі думки та пропозиції щодо відповідності англомовної й національної аудиторської термінології та аудиторських підходів. У цілому увагу концентровано на особливостях не методології, а, так би мовити, «ідеології» аудиту, викладеної в Стандартах INTOSAI.

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ INTOSAI:
ISSAI TA INTOSAI GOV**

1. Загальний огляд

Міжнародні стандарти INTOSAI розміщено на сайті www.issai.org, де з наданням загального доступу подано більш як 80 офіційних стандартів і керівних принципів INTOSAI. Вони є результатом майже 50-річної роботи провідних ВАО країн-членів цієї організації. В своїй роботі їх використовують ВАО майже 180 країн світу.

Роботу щодо підтримки стандартів організовує Комітет INTOSAI з професійних стандартів (Professional Standard Committee – PSC). За кожним із шести напрямів закріплено відповідний підкомітет (фінансовий аудит; аудит відповідності; аудит діяльнос-

ті; внутрішній контроль; фінансова звітність; прозорість, відповідальність та підзвітність).

ВАО України є членом кількох підкомітетів і бере участь у створенні нових стандартів ISSAI, обговоренні проектів, надає пропозиції щодо вдосконалення існуючих стандартів.

2. Структура Стандартів

Протягом останніх кількох років PSC установив рамкову структуру (framework) стандартів для державного сектору, реорганізувавши їх у такий спосіб:

1. Основоположні керівні принципи аудиту – Лімська декларація (1977 р.).

2. Основи функціонування ВАО – Мексиканська декларація незалежності (ISSAI 10, 2007 р.) та Кодекс етики (ISSAI 30) (основні документи).

3. Фундаментальні принципи аудиту – Стандарти аудиту: ISSAI 100 – Базові принципи, ISSAI 200 – Загальні стандарти, ISSAI 300 – Стандарти проведення аудиту, ISSAI 400 – Стандарти звітування.

4. Керівні принципи (Guidelines):

➤ з фінансового аудиту (financial audit) (ISSAI 1000–2999);

➤ з аудиту діяльності (performance audit) (ISSAI 3000–3999);

➤ з аудиту відповідності (compliance audit) ISSAI 4000–4999

та спеціалізовані керівні принципи:

➤ ISSAI 5000–5099 Керівні принципи щодо міжнародних інституцій;

➤ ISSAI 5100–5199 Керівні принципи аудиту навколишнього середовища;

➤ ISSAI 5200–5299 Керівні принципи щодо приватизації;

➤ ISSAI 5300–5399 Керівні принципи IT-аудиту;

➤ ISSAI 5400–5499 Керівні принципи аудиту державного боргу;

➤ ISSAI 5500–5599 Керівні принципи аудиту допомоги при катастрофах;

➤ Окремі керівні принципи належного управління (good governance) (INTOSAI GOV 9100–9299).

Документи 1–4 рівнів мають назву ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) – Міжнародні стандарти вищих аудиторських органів і стосуються проведення аудиту в державному секторі. Документи INTOSAI GOV також належать до цієї сфери, але крім аудиторів вони призначені для керівного та управлінського складу державних органів як краща практика належного управління і стосуються питань організації внутрішнього контролю, оцінки ризиків та забезпечення відповідальності й підзвітності.

Отже, на сьогодні повна назва Міжнародних стандартів INTOSAI – ISSAI та INTOSAI GOV. Звертає-

мо увагу на деяку умовність запропонованого в цій статті виразу «Стандарти INTOSAI» як загального для всіх наведених документів. Формально на сьогодні є дві декларації (Declaration), Кодекс етики (Code), Стандарти (Standards), Керівні принципи (Guidelines) і Керівництва (Guidance).

3. Статус Стандартів

Стандарти INTOSAI є насамперед уособленням кращої світової практики, яку потрібно прагнути досягти. Вони не мають нормативного характеру і не є обов'язковими для виконання, що підкреслюється в кожному стандарті. Ці документи не містять таких слів, як «аудитор повинен» або «має бути» (на відміну від стандартів IFAC). Натомість у них вживаються слова «можливо», «доцільно» та ін. Такий підхід є зрозумілим, адже це зроблено з поваги до національних особливостей кожного ВАО – члена INTOSAI (їх близько 180).

Однак недоцільно стверджувати, що Стандарти INTOSAI мають лише рекомендований характер. У сфері державного аудиту вони є свого роду «Біблією», яка так само не є ні обов'язковою, ні рекомендованою. Проте всі знають, що її заповідей варто дотримуватися та прагнути досягти. Тож ВАО світу прагнуть відповідати Стандартам і використовують їх як авторитетну основу для створення власних стандартів, методології, визначення аудиторських підходів та інституційного розвитку.

Для підтвердження наведеної вище аналогії доречно звернути увагу на останнє слово назви основоположного документа Стандартів – Лімської декларації («The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts»), що має офіційний переклад – «Керівні принципи аудиту державних фінансів». Однак тут «Керівні принципи» – це «Guidelines», а слово «Precept», яке не відображене в офіційних перекладах, є терміном з неоднозначною відповідністю і має значення «заповідь, повчання, напуття» (Lingvo), «моральні/ідеологічні принципи» (словник Оксфорду). Тож з метою більш повного відображення думки авторів декларації запропоновано переклад назви «Лімська декларація основоположних керівних принципів аудиту», щоб виділити цей документ з інших Стандартів INTOSAI, які мають назву «Керівні принципи».

Положення, що визначають статус цих стандартів, розкриті в ISSAI 100 «Базові принципи» (тут і далі – *робочий переклад автора*):

«14. Для отримання гарантії якісної роботи необхідно додержуватися відповідних стандартів. Завдання конкретного виду діяльності чи заходів визначають відповідні стандарти, яких слід додержуватися. Кожен ВАО повинен визначити свою політику

щодо відповідності стандартам INTOSAI або іншим відповідним стандартам при виконанні різних видів діяльності організації, для отримання гарантії того, що її діяльність та результати мають високу якість».

«17. Повноваження ВАО, 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 ВАО стандарти аудиту не можуть бути ні нормативними, ні обов'язковими для ВАО чи його співробітників».

«18. ВАО повинен визначити, якою мірою зовнішні стандарти аудиту є сумісними з виконанням його повноважень. Однак ВАО має усвідомлювати, що Стандарти аудиту INTOSAI є втіленням узгодженої думки аудиторів державних фінансів різних країн, і ВАО кожної країни має докладати зусилля для їх застосування, якщо вони сумісні з його повноваженнями. ВАО повинен намагатися усунути несумісності, якщо це необхідно для прийняття достатніх стандартів».

ISSAI 3100 (п.1) додає: «Для того щоб сприяти просуванню високої якості роботи серед своїх членів, INTOSAI рекомендує, щоб кожен ВАО встановив політику стосовно стандартів INTOSAI та інших відповідних професійних стандартів, яких потрібно додержуватися при здійсненні різних видів робіт, які проводить організація».

При досягненні високого рівня відповідності проведеного аудиту конкретним міжнародним стандартам аудитори зазначають це в своєму звіті. Така практика вже застосовується в роботі групи фахівців Рахункової палати України при виконанні аудиту ОБСЄ. Фінансовий аудит, який вони проводять, за суттю і формою відповідає стандартам МСА з фінансового аудиту (Міжнародної федерації бухгалтерів), про що вони зазначають у своїх звітах.

4. Мета аудиту суспільних фінансів і його місце в системі державного управління

Мета аудиту, що відображує свого роду «ідеологію» міжнародних підходів до аудиту, визначена Лімською декларацією основоположних (precept) керівних принципів аудиту, а саме:

«Стаття 1. Мета аудиту»

Концепція та встановлення аудиту властиві адмініструванню суспільних фінансів, оскільки управління суспільними коштами є формою довіри. Аудит суспільних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, його мета полягає у виявленні, якомога раніше, відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, результативності та економності управління фінансовими ресурсами, що давало

б змогу внести відповідні корективи щодо конкретних ситуацій, зробити відповідальними тих, хто має повноваження; отримати відшкодування збитків та вжити заходів для запобігання або, принаймні, ускладнення повторення таких порушень».

Це положення знайшло розвиток у подальших стандартах, наприклад у **ISSAI 100**:

«20. Базові принципи аудиту визначають, що в міру підвищення суспільної свідомості дедалі більшими стають вимоги щодо суспільної відповідальності та підзвітності осіб чи органів, які уповноважені управляти суспільними фінансами, тож є потреба в тому, щоб процес відповідальності та підзвітності був наявним і функціонував ефективно і результативно.»

«23. Базові принципи аудиту визначають, що створення в державному управлінні адекватних інформаційних, контрольних, оціночних систем і систем звітування сприяє процесу відповідальності та підзвітності. Керівництво відповідає за точність і достатність за формою і змістом фінансових звітів та іншої інформації.»

а також в **ISSAI 4100**:

«3. У державному секторі поняття прозорості, відповідальності та підзвітності, належного керівництва та управління є основними і важливими принципами. Закони та регуляторні акти можуть встановлювати, яку діяльність об'єкти державного сектору зобов'язані виконувати в інтересах громадян, обмеження в такій діяльності, загальні цілі, які мають бути досягнуті, а також як захищені належні процесуальні права кожного громадянина. Більше того, суспільні кошти довірені (entrusted) об'єктам державного сектору для їх належного управління. Це зумовлює відповідальність цих державних органів та призначених посадових осіб щодо прозорості своїх дій; відповідальність і підзвітність перед громадянами щодо державних коштів, які довірені цим органам; виконання належного управління цими коштами».

Багато ВАО світу підкреслюють, що вони виконують аудит використання коштів платників податків («tax payers»), тому загальноприйнятим терміном є саме «public finance» – «суспільні кошти». Такі терміни, як «state funds» – «державні кошти», «budget funds» – «бюджетні кошти», використовуються рідко. За потреби вживаються конкретні терміни, наприклад «state budget» – «державний бюджет», «federal budget» – «федеральний бюджет», «local budget» – «місцевий бюджет».

5. Терміни «контроль» та «аудит» у Стандартах INTOSAI

Для того щоб краще зрозуміти Стандарти INTOSAI, потрібно присвятити деякий час розгляду англomовної термінології. Така ситуація, коли один

англomовний термін відповідає двом або кільком національним, є звичайною, тому слід дати коментар-пояснення умовності перекладу або роз'яснення, в яких випадках застосовується той чи інший варіант. Такі невідповідності відображують не тільки лінгвістичні особливості іноземних термінів, запозичених у нашу мову, а й відмінності в національних і міжнародних аудиторських підходах і в державному управлінні в цілому. Читач перекладу повинен це знати, оскільки однозначні адаптовані переклади можуть суттєво викривляти не тільки аудиторські підходи, а й підходи до державного управління, наведені в стандартах INTOSAI.

Наведемо визначення ключових термінів «контроль» і «аудит» з **ISSAI 9100 Глосарій термінів** і спробуємо чітко окреслити відмінність їх вживання в Стандартах INTOSAI.

Audit – 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.

Отже, англійський термін «аудит» відповідно до Стандартів INTOSAI охоплює сферу, де в національній практиці йому відповідають як термін «контроль», зокрема «державний фінансовий контроль», так і термін «аудит», зокрема «державний фінансовий аудит». У міжнародній практиці використовують поняття: «audit in public sector» – «аудит у суспільному секторі», «audit of public funds» – «аудит суспільних коштів», «audit of public finance» – «аудит суспільних фінансів». У цілому ці поняття є синонімами.

Найбільш вдалим є термін «аудит суспільних фінансів» – «audit of public finance». Зазначимо, що «public» має три варіанти перекладу – державний, суспільний, публічний. Раніше основним варіантом був перший, нині – останній. Проте поняття «суспільні фінанси» підкреслює саме приналежність фінансів суспільству і більше відображує суть. Суспільні фінанси охоплюють державний та місцевий бюджети, позабюджетні кошти, державні (або частково державні) підприємства, питання державного боргу, кредитів під гарантії уряду та деякі інші сфери. Зазначимо, що Рахункова палата не здійснює контроль та аудит місцевих бюджетів.

Залежно від повноважень ВАО змінюється сфера фінансів, яка підлягає аудиту. Так, міжнародний аудит допомоги, пов'язаної з цунамі в Індійському океані в грудні 2004 р. (координатор – ВАО Нідерландів), розглядає прозорість і підзвітність надходження й використання коштів державних та місцевих бюджетів, неурядових організацій, міжнародних

благодійних організацій, приватних осіб, тобто всіх зацікавлених осіб та організацій, які брали участь у наданні допомоги.

Основним і всеохоплюючим терміном для всіх Стандартів INTOSAI є термін «audit» (або «auditing») як процес проведення аудиту і який перекладається також як «аудит»). Термін «контроль» («control») у них застосовується в основному в поняттях «внутрішній контроль» («internal control»), «контроль якості» («quality control»), «парламентський контроль» («parliamentary control»).

Control – Контроль – будь-яка дія, виконана керівництвом, правлінням та іншими учасниками, щодо управління ризиком і збільшення вірогідності, що встановлені цілі та завдання будуть досягнуті. Керівництво планує, організовує й направляє виконання дій, достатніх для забезпечення раціональної гарантії, що завдання та цілі будуть досягнуті (ПА). «Суміжні» терміни в цій сфері: «governance» – «керівництво» та «management» – «управління».

Internal control – Внутрішній контроль – інтегрований процес, який здійснюється керівництвом об'єкта та персоналом і створюється щодо ризиків і забезпечення раціональної гарантії того, що у виконанні місії об'єкта було досягнуто такі загальні цілі: діяльність проводилась належно, етично, економно, ефективно та результативно, виконувалися зобов'язання щодо відповідальності, було дотримано відповідні закони та регуляторні акти, а також ресурси було захищено від втрат, неправильного використання і пошкодження.

Internal Control System (or Process, or Architecture) – система внутрішнього контролю (або процес, або архітектура) – синонім для внутрішнього контролю, що застосовується в об'єкта (COSO).

Internal audit – Внутрішній аудит – функціональні засоби, за допомогою яких керівництво об'єкта отримує впевненість від внутрішніх джерел, що процеси, за які керівництво відповідає, виконуються в спосіб, який мінімізує вірогідність випадку фальсифікації, помилки або неефективної і неекономної діяльності. Внутрішній аудит має багато характерних рис зовнішнього аудиту, але може включати належне виконання директив керівництва, якому він підзвітний.

Розглянемо більш детально сфери застосування термінів «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» за Стандартами INTOSAI, оскільки одним із напрямів проведення заходу зовнішнього аудиту ВАО є огляд та аналіз системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Слід зазначити, що поняття «внутрішній контроль» («internal control») вживається в значенні «система внутрішнього контролю», яка охоплює всю ор-

ганізацію і має багато складових, а «внутрішній аудит» («internal audit») в основному стосується і передбачає наявність підрозділу внутрішнього аудиту (Internal audit unit). Тому вважається недоцільним застосування окремими авторами при перекладах «internal control» виразів «внутрішнє управління та контроль», «внутрішній фінансовий контроль».

Про це свідчить і те, що національні терміни «внутрішній фінансовий контроль та аудит» у ст.26 п.3 Бюджетного кодексу України від 12.06.2001 р. №2542-III замінено на «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» у Бюджетному кодексі України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, і їх визначення вже більше відповідають міжнародним стандартам (хоча й не повністю).

Є й такий варіант перекладу терміна «control» – «контролінг» як зворотний зв'язок у системі адміністрування.

За ISSAI 9100 (розділ 2.3) внутрішній контроль в організації охоплює не тільки фінансову сферу, а й усі сфери ризику діяльності:

«Контрольна діяльність відбувається повсюди в організації, на всіх рівнях і при виконанні всіх функцій. Вона включає низку різних дій виявляючого та попереджувального контролю, таких як:

- 1) процедури надання повноважень і ухвалення рішень;
- 2) розмежування обов'язків (авторизація, обробка, запис, перегляд);
- 3) контроль доступу до ресурсів і записів;
- 4) перевірка;
- 5) врегулювання суперечностей;
- 6) аналіз операційної діяльності;
- 7) аналіз операцій, процесів і діяльності;
- 8) нагляд (призначення, аналіз і ухвалення, наставництво і навчання).

Об'єкти мають досягти адекватного балансу між виявляючою та попереджувальною контрольною діяльністю.

Для досягнення завдань необхідним доповненням до контрольної діяльності є дії щодо виправлення ситуації».

Звернемо увагу, що за Стандартами INTOSAI предметами контролю є не тільки фінансові питання, а навіть більше питання, пов'язані з ризиками всієї діяльності об'єкта. Такі самі підходи і до предметів аудиту – як внутрішнього, так і зовнішнього. Зауважимо, що в національній практиці традиційно основна увага приділяється саме використанню коштів, що суттєво обмежує підходи як контролю, так і аудиту – як внутрішнього, так і зовнішнього.

Аналізуючи Стандарти INTOSAI та порівнюючи сферу, де застосовується поняття «контроль», і сферу, що охоплює «аудит», звернемо увагу на характерну

рису: поняття «контроль» («control») стосується аналізу та оцінки діяльності особами, які є частиною структури, відповідальною за цю діяльність. Поняття «аудит» («audit») стосується аналізу та оцінки діяльності об'єкта аудиту сторонніми відносно нього особами, які не є відповідальними за цю діяльність. Саме така незалежність аудиторів як приватного, так і державного секторів зумовлює об'єктивність аудиторських висновків і цінність рекомендацій щодо вдосконалення, а також загальні підходи до фінансового аудиту як приватних, так і державних аудиторів.

Для того щоб краще окреслити поняття «аудит», відображене в Стандартах INTOSAI, звернемося знову до аналогій. На рівні організації існують система внутрішнього контролю та підрозділ внутрішнього аудиту. Їхні функції нами висвітлено раніше. Спробуємо відобразити таку саму модель на рівні держави і маємо – система державного контролю суспільних фінансів, яка «вбудована» в систему виконавчої влади, та орган зовнішнього аудиту, яким і є ВАО. На рівні держави аудит і контроль співвідносяться подібно тому, як це має бути на рівні організації.

Так, в організації підрозділ внутрішнього аудиту тісно пов'язаний із внутрішнім контролем, і вони мають багато спільних цілей, проте є багато відмінностей:

- контроль є постійним у часі по відношенню до об'єкта, аудит – ні;
- контроль є поточним, аудит в основному здійснюють по завершенні періоду;
- контроль прагне максимально охопити всі суттєві ризики (починаючи з рівня операційних, звітності, захисту ресурсів), аудит – передусім відобразити найважливіші системні відхилення та надати рекомендації щодо вдосконалення;
- контроль «вбудований» у систему виконання, аудит – відокремлено;
- контроль має розгалужену систему виконавців, аудит зосереджується у відносно невеликій структурі тощо.

Як бачимо, такі підходи справедливі і на рівні держави щодо контролю суспільних фінансів: система контрольних органів та структур в системі виконавчої влади і ВАО – орган зовнішнього аудиту суспільних фінансів. Такий підхід позиціонує Державну фінансову інспекцію України (наступник КРУ) як орган внутрішнього контролю та аудиту в системі Міністерства фінансів, як це фактично і є.

Звичайно, на рівні держави зовнішній аудит має більш широкі завдання, ніж внутрішній аудит в організації. Як було зазначено, в основному контроль виконується як поточний, а аудит – після завершення періоду діяльності, що підлягає аудиту. Однак зовніш-

ній аудит, який виконується ВАО, може бути також попереднім та поточним. До *попереднього аудиту* відносять аналіз та експертизу окремих проектів законів, в основному проекту закону про бюджет на наступний рік (Рахункова палата України). Іноді на замовлення парламенту ВАО світу виконують аналіз інших законопроектів і навіть проектів реформ, що є фактично науково-дослідною роботою, пов'язаною з узагальненням результатів минулих аудитів, а також часто з моделюванням та прогнозуванням.

Для *поточного аудиту* окремі ВАО впроваджують «online audit» (онлайн-аудит), який проводиться при безпосередньому підключенні ВАО в режимі «тільки читання» до баз даних, наприклад Держказначейства, Центробанку, що дає змогу в режимі реального часу виконувати аналіз зведених даних і навіть поточних транзакцій. Окремі елементи онлайн-аудиту вже впроваджені у ВАО деяких країн СНД (Російська Федерація, Білорусь, Узбекистан). Проте попередній та поточний аудит дуже специфічні для кожної країни, тож вони не є предметом розгляду Стандартів INTOSAI.

Зазначимо, що в національному середовищі є також широке розуміння терміна «контроль суспільних фінансів» (як «державний фінансовий контроль»). Так само, як складовими функції контролю в системі управління організацією є внутрішній контроль, внутрішній аудит, контроль якості, так само і до функції контролю суспільних фінансів як складової системи державної діяльності належать контроль, вбудований в структуру виконавчої влади, зовнішній аудит Рахункової палати та інші механізми.

Як визначено в ст. 98 Конституції України, «Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата».

Стандарти INTOSAI описують виконання ВАО саме аудиту у сфері державних фінансів: фінансового, аудиту відповідності та діяльності. Тому виконання Рахунковою палатою таких видів аудиту є складовими контролю, визначеного у ст. 98 Конституції України.

6. З досвіду країн СНД

Як відомо, країни СНД, а також ті країни, які перебували під впливом колишнього СРСР, широко застосовують поняття «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль» у законодавстві, методології та практиці роботи державних органів – членів INTOSAI. Це такі країни, як Російська Федерація (Счетная палата як вищий орган фінансового контролю, ВОФК); Білорусь (Комітет державного контролю), Литва і Латвія (Державний конт-

роль), Грузія та Вірменія (Палата контролю), Польща (дослівно «Найвища ізба контролю») та ін. Зокрема, ВАО Китаю як один із напрямів своєї роботи визначає «макроекономічний контроль національної економіки» («macro-economic control of the national econo-

my»). Отже, такі національні особливості термінів «аудит» та «контроль» притаманні багатьом країнам, але це не повинно створювати проблеми при використанні міжнародного досвіду, якщо прагнути за незвичною формою побачити корисну суть.

ВИСНОВКИ

Стандарти INTOSAI розкривають більш широкі підходи до внутрішнього і зовнішнього контролю та аудиту суспільних фінансів. Отже, потрібно прагнути не «звужувати» їх до національних підходів, а навпаки, вдосконалювати національну методологію, стандарти та законодавство з урахуванням кращої світової практики і загальновизначених міжнародних стандартів.

З цією метою потрібно забезпечити для Стандартів INTOSAI «точний переклад, без упущень або доповнень в опублікованому документі (крім коментарів перекладача)» (ISSAI 1000, дод. 4), напрацювати та узгодити глосарій термінів, які не мають однозначного перекладу; досить чітко встановити відмінності національних і міжнародних підходів у цій сфері та запропонувати шляхи усунення цих відмінностей.

Результати такої роботи будуть корисними для розвитку законодавства та методології в сфері, що визначається національними поняттями «державний фінансовий контроль», «внутрішній контроль», «аудит ефективності», «фінансовий аудит».

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про Рахункову палату*: Закон України від 11.07.96 р. № 315/96-ВР.

2. *Бюджетний кодекс* України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.

3. *Лімська* декларація основоположних керівних принципів аудиту – [http://www.issai.org/media\(622,1033\)/ISSAI_1_E.pdf](http://www.issai.org/media(622,1033)/ISSAI_1_E.pdf)

4. *Мексиканська* декларація незалежності – [http://www.issai.org/media\(626,1033\)/ISSAI_10_E.pdf](http://www.issai.org/media(626,1033)/ISSAI_10_E.pdf)

5. *ISSAI 100* Базові принципи аудиту державних фінансів – [http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI_100_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf)

6. *ISSAI 200* Загальні стандарти аудиту державних фінансів та стандарти етичного значення – [http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI_200_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_200_E.pdf)

7. *ISSAI 300* Стандарти проведення аудиту державних фінансів – [http://www.issai.org/media\(631,1033\)/ISSAI_300_E.pdf](http://www.issai.org/media(631,1033)/ISSAI_300_E.pdf)

8. *ISSAI 1000* Загальне введення в Керівні принципи фінансового аудиту INTOSAI – [http://www.issai.org/media\(799,1033\)/ISSAI_1000_E_Endorsement_version.pdf](http://www.issai.org/media(799,1033)/ISSAI_1000_E_Endorsement_version.pdf)

9. *ISSAI 1003* Глосарій термінів Керівних принципів фінансового аудиту – [http://www.issai.org/media\(800,1033\)/ISSAI_1003_E_Endorsement_version.pdf](http://www.issai.org/media(800,1033)/ISSAI_1003_E_Endorsement_version.pdf)

10. *ISSAI 3000* Стандарти і Керівні принципи аудиту діяльності, засновані на Стандартах аудиту INTOSAI і практичному досвіді – [http://www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI_3000_E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000_E.pdf)

11. *ISSAI 3100* Стандарти аудиту діяльності – [http://www.issai.org/media\(871,1033\)/ISSAI_3100_E.pdf](http://www.issai.org/media(871,1033)/ISSAI_3100_E.pdf)

12. *ISSAI 4100* Керівні принципи аудиту відповідності для аудиту, що виконується окремо від фінансового аудиту – [http://www.issai.org/media\(797,1033\)/ISSAI_4100_E_Endorsement_version_June.pdf](http://www.issai.org/media(797,1033)/ISSAI_4100_E_Endorsement_version_June.pdf)

13. *ISSAI GOV 9100* Керівні принципи щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору – [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)

14. *ISSAI GOV 9120* Внутрішній контроль – створення основи для відповідальності та підзвітності в державних органах.

Статья посвящена проблемам использования Международных стандартов INTOSAI в национальной практике, отличиям национальных и международных подходов в сфере контроля и аудита общественных финансов, определению некоторых основных международных аудиторских терминов, не соответствующих национальной терминологии.

Ключевые слова: INTOSAI, Международные стандарты, ISSAI, общественные финансы, аудит, контроль, Счетная палата Украины, Высший аудиторский орган (BAO), внутренний контроль, финансовый аудит, аудит соответствия, аудит деятельности.

The article is devoted to the problems of the use of INTOSAI International Standards in national practice, differences of national and international approaches in the sphere of control and audit of public finances, definitions of some basic international audit terms without direct accordance in national terminology.