

УДК 35.078.3:351.82

Р. Рудніцька

МІЖНАРОДНІ ТА ВІТЧИЗНЯНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ – СПІЛЬНІ ТА ВІДМІННІ РИСИ

Проаналізовано та узагальнено міжнародні стандарти аудиту в державному секторі та оцінено відповідність їм вітчизняних стандартів та вказівок.

Ключові слова: аудит, стандарти аудиту, оцінювання, індикатори, відповідність, ефективність, результативність, сталість, вплив.

Завдання регулювання аудиторської діяльності, підтримки високої якості аудиторських перевірок покликані вирішувати аудиторські стандарти. Слово “стандарт” перекладається як зразок, іншими словами – це набір загальноприйнятих вимог до роботи аудитора. Аудиторські стандарти є конкретизацією правил, принципів та норм поведінки для певного напрямку аудиторської діяльності (предмету аудиту).

Стандарти встановлюють мінімальний рівень виконання і якості, якої очікують від аудитора їх клієнти і громадськість, тобто стандарти – це міра якості виконання роботи. Аудиторські стандарти повинні бути незмінними, незалежно від спектра діяльності.

У міжнародній практиці, а на сьогодні і у вітчизняній, розрізняються стандарти аудиту, які розробляються для приватного сектора та державного сектора управління. Тоді, як міжнародні та вітчизняні стандарти аудиту для приватного сектора знайшли своє наукове відображення вітчизняними науковцями (С. Ільбіною, Л. Янчевою, А. Максевою, А. Барановою, Л. Кулаковською та іншими) та історію розвитку вітчизняних стандартів аудиту можна відслідкувати із введенням в дію Закону України “Про аудиторську діяльність”. Ситуація із розвитком функції аудиту у державному управлінні та розробкою вітчизняних стандартів аудиту, які б відповідали міжнародній практиці та документам, та їх дослідження є недостатньо вивчені, навіть із огляду на достатньо коротку історію розвитку цієї функції. Що і стало предметом дослідження цієї наукової статті.

Метою статті є аналіз існуючих вітчизняних стандартів аудиту в державному управлінні та їх відповідність міжнародній практиці й існуючим міжнародним стандартам.

Аудиторські стандарти формують єдині базові нормативні вимоги до якості і надійності аудиту, що забезпечують при їх дотриманні певний рівень гарантії результатів перевірки. Аудиторські стандарти є підставою для вирішення спірних питань, які можуть виникати між аудитором і замовником, та встановлення ступеня відповідальності аудиторів. Таким чином, стандарти забезпечують:

- високу якість аудиторських перевірок;
- допомогу користувачам у розумінні процесу аудиторської перевірки, а аудиторам послідовності реалізації етапів аудиту;
- базові підстави для проведення аудиту у формі переліку принципів, основних понять та положень аудиторської діяльності;
- впровадження в аудиторську практику нових наукових досліджень;

- формують високий суспільний імідж професії;
- допомагають аудитору вести переговори з клієнтом [1, 2].

Якість аудиту дуже часто залежить від професійності аудиторської групи, що здійснює перевірку. Оскільки питання професійності аудиторської групи є ключовим компонентом, стандарти розробляються з метою гарантування користувачам аудиторських послуг (у державному секторі цими користувачами є як законодавчі, так і виконавчі органи влади, а також громадськість), компетентності, незалежності та професіоналізму аудиторів [3]. Окрім того, як засвідчує практика державного аудиту, саме в державному секторі часто використовується посилення на загальноприйняті та затверджені національні або міжнародні стандарти.

Таким чином, стандартами аудиту у міжнародній практиці вважається комплексний набір вказівок для аудитора щодо реалізації аудиторського процесу [4]. Як показує практичний досвід автора у сфері аудиту та знайомство із міжнародними і вітчизняними стандартами аудиту, подібні документи як правило стосуються таких сфер:

- кваліфікаційного складу аудиторської групи;
- незалежності;
- професіоналізму;
- контролю якості процесу аудиту;
- планування процесу аудиту;
- виконання аудиту;

Питання звітності та відслідковування результатів аудиту.

Практичний досвід та аналіз літературних джерел свідчать, що стандарти аудиту формують додаткову цінність для різних цільових груп:

- аудитори отримують чіткі вказівки щодо проведення аудиту;
- користувачі – додаткову гарантію правильного використання методів аудиту;
- обрані посадовці та громадськість – впевненість ефективного використання та моніторингу бюджетних коштів;
- керівництво – забезпечується додатковою гарантією попередження та виявлення зловживань та шахрайства;
- зовнішні сторони та оцінщики – корисні вказівки для вимірювання та оцінки.

Державний аудит відрізняється та передбачає певні вимоги у порівнянні із аудитом приватного сектору чи недержавних громадських організацій. Міжнародними стандартами, які описують саме державний аудит, є:

- Стандарти Міжнародної організації Вищих аудиторських установ (INTOSAI);
- Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (ISPPIA);
- Міжнародні стандарти аудиту (ISA) [5].

Так, Міжнародна організація Вищих аудиторських установ (INTOSAI) розробляє стандарти для державних організацій. Саме стандарти INTOSAI є моделлю стандартів державного аудиту, які адаптуються та/або модифікуються Вищими аудиторськими установами (ВАУ) у кожній країні. Як результат, ці стандарти тією чи іншою мірою у кожній країні можуть відрізнятися, але їх основою є базові засади стандартів, розроблених INTOSAI.

INTOSAI як професійна спільнота Вищих аудиторських установ була заснована у 1953 р., а чисельність зросла із 34 країн до 170. INTOSAI було

розроблено два ключових документи, а саме: Стандарти аудиту та Вказівки щодо стандартів внутрішнього контролю. Ці загальні стандарти аудиту описують кваліфікаційні вимоги до аудиторів та аудиторських інституцій та містять перелік вимог, що стосуються як аудиторів, так і аудиторських установ. А саме:

- аудитори та вища аудиторська установа (ВАУ) повинні бути незалежними;
- аудитори та аудиторські установи (ВАУ) повинні володіти відповідними компетенціями;
- аудитори та аудиторські установи (ВАУ) повинні слідувати у своїй діяльності міжнародним стандартам INTOSAI. Іншими словами, забезпечити належне планування, конкретизацію, збір та оцінку доказів, звітність щодо одержаних знахідок, висновків та рекомендацій [6].

INTOSAI також розробляє стандарти та вказівки, які описують вимоги щодо різних видів аудиту, аудиту відповідності, аудиту ефективності. Завданням цих стандартів є визначення вимог та правил реалізації аудиту, залежно від поставленого завдання.

Ще одна міжнародна структура, що займається розробкою міжнародних стандартів аудиту є Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), що є автором Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. У червні 1999 р., Радою директорів Інституту внутрішніх аудиторів було затверджено нове визначення поняття внутрішнього аудиту та нові Професійні вказівки із внутрішнього аудиту. Останні містять три складові: Стандарти та Кодекс етики, Практичні рекомендації із аудиту та опис практичних інструментів із аудиту. Перша група документів включає Кодекс етики та Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Ці документи є обов'язковими для розробки та впровадження всіма державними інституціями, що здійснюють аудит. Необхідно сказати, що зазначені документи переглядаються та вдосконалюються ІА на регулярній основі, враховуючи існуючі тенденції у сфері аудиту, особливості розвитку фінансового управління та контролю, а також передовий досвід та напрацювання передових країн в частині аудиту.

Метою Кодексу етики є поширення норм поведінки та етики професії внутрішнього аудитора. Кодекс етики є обов'язковим базовим документом для проведення аудиторської діяльності. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів, становлять набір принципів та критеріїв, відповідно до яких повинен здійснюватися аудит. Ці стандарти вважаються універсальними та призначені забезпечити потреби внутрішніх аудиторів не залежно від виду організації [7].

Дві інші групи документів, що включають Практичні рекомендації та опис практичних інструментів, становлять перелік кращих практик аудиту та конкретних інструментів, що можуть використовуватися, залежно від середовища контролю.

Міжнародні стандарти аудиту (ISA) та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), що була заснована у 1977 р. Місія Міжнародної федерації бухгалтерів визначена у її Конституції і полягає у “розвитку та вдосконаленні бухгалтерської майстерності відповідно до гармонізованих стандартів та забезпечення високої якості послуг, які б відповідали інтересам громадськості [3]. Враховуючи цю місію, було розроблено міжнародні стандарти обліку. Дотримання цих стандартів передбачає гармонізацію фінансової звітності, обліку та практики аудиту у державному секторі, відповідно до тих же міжнародних стандартів державного аудиту, ключовим елементом яких є вимога щодо контролю якості та їх дотримання.

Іншими словами, міжнародні стандарти передбачають необхідність проведення зовнішнього контролю якості не рідше ніж один раз на три роки. Метою такої зовнішньої оцінки повинен бути контроль якості та ефективності існуючої системи внутрішнього контролю на предмет гарантування нею ефективності дотримання визначених стандартів аудиту.

Одним із механізмів сприяння дотриманню та практичного використання стандартів аудиту є внутрішній контроль якості. Метою внутрішнього контролю є забезпечення керівництва організації інформацією щодо ефективності та результативності існуючої системи контролю та процедур аудиту. У багатьох випадках, внутрішній контроль здійснюється вибірково, незалежним персоналом (персоналом, що не був залучений до проведення аудиту), який переглядає процес аудиту та встановлює типові проблеми, що виникали за цього.

Таким чином, зовнішній контроль якості (що часто називається експертною оцінкою), здійснюється групою професіоналів ззовні, які перевіряють процес документування вибіркового аудиту та готують відповідний звіт за результатами оцінки. Таким чином, обидва види контролю якості, доповнюючи один одного, забезпечують гарантію дотримання стандартів аудиту, їх належне виконання та одержані результати.

Міжнародна федерація бухгалтерів розробила і затвердила міжнародні нормативи аудиту, що включають 29 стандартів по аудиту і 4 супутніх стандарти. Міжнародні стандарти аудиту (МСА) призначені для застосування при аудиті фінансової звітності. Крім того, МСА, що адаптуються до потреб оцінки, застосовуються при аудиті іншої інформації і наданні супутніх послуг. Зокрема, при проведенні комплексних аудитів, аудиту відповідності, аудиту ефективності та фінансового аудиту, ці стандарти є також базою для їх проведення.

У кожній країні існують ще національні аудиторські стандарти – набір стандартів із проведення аудиту, визначені законом, нормативними актами або уповноваженим органом на рівні країни. Для прикладу, проведене у минулому році Генеральним директором з питань бюджету Європейської комісії дослідження розвитку державного внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в усіх країнах-членах ЄС дослідження показало, що із 27-ми членів ЄС, лише у 18-ти внутрішній аудит базується на певних стандартах [8]. До того ж, якщо у Великобританії розроблені національні стандарти внутрішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах ІА. У Нідерландах, національних стандартів внутрішнього аудиту не існує, а як показали результати інтерв'ю, у своїй діяльності внутрішні аудитори керуються міжнародними стандартами INTOSAI та ІА. Видані в різних країнах національні стандарти аудиту мають певні розбіжності за змістом та формою.

Не є винятком у цьому процесі розвитку та становлення функції аудиту і Україна. З січня 1999 р. в Україні було введено в дію Кодекс професійної етики аудиторів України, який діяв недовго. Оскільки у 2003 р. Аудиторська палата України прийняла рішення про прийняття Міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів у якості Національних стандартів аудиту. Поштовхом до розвитку державного контролю та державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю стало прийняття у 2001 р. Бюджетного кодексу України, який містив статтю щодо здійснення аудиту певними державними органами. Саме з цього часу розпочалася більш інтенсивна нормотворча,

методологічна та практична робота Державної фінансової інспекції України (ГоловКРУ) та Рахункової палати в частині розвитку функції аудиту.

Водночас, лише прийняття Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р., стало поштовхом для розробки та затвердження Міністерством фінансів України в цей же період часу двох важливих документів: Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту та національних стандартів внутрішнього аудиту [9]. Ці стандарти були затверджені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських висновків та рекомендацій, написання звітів та оцінки їх якості. Підготовка та затвердження цього документу співпали із прийняттям Порядку про утворення підрозділів внутрішнього аудиту, вже починаючи із 1 січня 2012 р.

Аналіз цих стандартів із метою порівняння із міжнародними вимогами та передовою практикою, зокрема міжнародними стандартами ПА, дозволяють сформулювати певні висновки.

По-перше, очевидно є відмінність у підходах до підготовки подібних документів у країнах ЄС та Україні. А саме: стандарти ПА як і інші міжнародні стандарти, про які автор згадувала на початку статті, відрізняються за формою та за рівнем деталізації подібного типу документів. Якщо стандарти ПА визначають базові засади, принципи та основні вимоги до планування, проведення та документування внутрішнього аудиту і дозволяють відповісти на запитання “Що повинен робити внутрішній аудитор?”. То вітчизняні стандарти є набагато більш деталізованими і по формі більш наближені до інструкції, основним призначенням якої є забезпечити дотримання проведення внутрішнього аудиту “Як?”.

По-друге, основою аудиторських стандартів є постулати – аксіоматичні положення аудиторської теорії, що допомагають зрозуміти зміст аудиторських стандартів. Дотримання постулатів потрібне з урахуванням конкретних обставин аудиторської діяльності. Враховуючи той факт, що становлення функції внутрішнього аудиту повинно базуватися на двох базових принципах, а саме: незалежності та об’єктивності. Саме ці принципи покладені в основу та чітко визначені як міжнародними, так і вітчизняними стандартами внутрішнього аудиту.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, базові принципи, яких повинні дотримуватись всі представники цієї професії, незалежно від умов, в яких проводиться аудит.

Стандарти: забезпечують прийнятну якість аудиторської перевірки; сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень; допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки; підвищують престиж професії; полегшують аудиторам ведення переговорів із клієнтами; забезпечують взаємозв’язок окремих елементів аудиторського процесу.

Аудит буде свій зростаючий успіх на неухильному дотриманні стандартів. Ефективність усіх видів аудиту оцінюється на основі відповідності його характеристик стандартам аудиту.

По-третє, враховуючи особливості становлення вітчизняної функції аудиту та потребу у результатах аналізу українських менеджерів, вітчизняні стандарти є дещо

ширшими від стандартів Інституту внутрішніх аудиторів та дозволяють внутрішнім аудиторам проводити фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит ефективності.

І на завершення доцільно зазначити, що будь-які стандарти повинні періодично переглядатися, уточнюватися та оновлюватися. Це забезпечує постійний процес навчання та приведення документів у відповідність до потреб середовища. Що своєю чергою вимагає постійного навчання та підготовки аудиторів, які володіють не лише теоретичними знаннями щодо Стандартів, але і практичним досвідом щодо їх запровадження.

Література

1. Гончарук Я. А. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Гончарук Я. А., Рудницький В. С. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2007. — С. 89.
2. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. О. Баранова. — К. : Знання, 2009. — С. 59—62.
3. Certified Government Audit Professional. Examination Study Guide [Text] / James K. Kincaid, William J. Sampias. Third Edition. The IIA Research Foundation.. — [S. p. : s. n.], 2005. — P. 35—56.
4. Ibid.
5. Ibid.
6. Ibid.
7. The Professional Practices Framework [Text] / The IIA Research Foundation. — [S. p. : s. n.], 2005. — 425 p.
8. Compendium of the Public Internal Control System in the EU member states [Text]. — Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. — 294 c.
9. Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011 р. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.

R. Rudnitska

INTERNATIONAL AND NATIVE STANDARDS OF AUDIT IN PUBLIC ADMINISTRATION – COMMON AND DISTINCTIVE FEATURES

International auditing standards in public sector are analyzed and summarized as well as its compliance to national standards and instructions are evaluated.

Key words: audit, audit standards, assessment, indicators, compliance, efficiency, effectiveness, sustainability, impact.