

В. І. Невідомий

**ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ
РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ
У ВИЩУ АУДИТОРСЬКУ ІНСТИТУЦІЮ**

Досліджено проблему перетворення Рахункової палати з незалежного державного органу фінансового контролю на незалежну вищу аудиторську інституцію. Стаття формулює уявлення про способи й шляхи такої трансформації. З позиції легітимності розглянуто сучасне правове підґрунтя діяльності Рахункової палати, яке автор вважає легітимним у міру того, наскільки воно враховує баланс публічних і приватних інтересів шляхом взаємоузгодження захисту невід'ємних прав одних суб'єктів (за непорушності прав інших) із обов'язками й повноваженнями державних і суспільних інститутів, котрі мають забезпечувати реалізацію таких прав. Автор апелює до критеріїв легітимності аудиторської інституції на підставі світового досвіду, який узагальнено та рекомендовано Міжнародними стандартами для вищих аудиторських інституцій (ISSAI). Такі інституції керуються ISSAI під час аудиту публічних фінансів, що дає їм змогу уникати надмірної політизації результатів своєї роботи або, принаймні, істотно знижувати її рівень. Проаналізовано перспективи масштабної модернізації Рахункової палати. Увагу зосереджено на практичному механізмі подальшого правового оформлення системи управління державними фінансами. Виходячи з власного досвіду автора, набутого в процесі аудиту міжнародних інституцій і проєктів, рекомендовано шляхи та способи впровадження в практичну діяльність Рахункової палати системи міжнародних стандартів, зміцнення незалежності цієї інституції та розширення її повноважень стосовно аудиту публічних фінансів України, удосконалення механізмів взаємовідносин Рахункової палати з парламентом та розвитку її політики й процедур. Сформульовано концептуальні пропозиції до нової редакції Закону України "Про Рахункову палату" з урахуванням розширення її конституційної компетенції, зокрема шляхом запровадження аудиту фінансової й бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів, місцевих бюджетів тощо.

Ключові слова: Рахункова палата України, фінансова й бюджетна звітність, незалежний зовнішній аудит, Міжнародні стандарти для вищих аудиторських інституцій (ISSAI), легітимність.

Літ. 20.

В. И. Невидомый

**ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ
СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ УКРАИНЫ
В ВЫСШУЮ АУДИТОРСКУЮ ИНСТИТУЦИЮ**

Исследована проблема преобразования Счетной палаты из независимого государственного органа финансового контроля в независимую высшую аудиторскую институцию. Статья формирует представление о путях и способах такой трансформации. С позиции легитимности рассмотрена существующая правовая основа деятельности Счетной палаты, которую автор считает легитимной в меру того, насколько она учитывает баланс публичных и частных интересов в виде защищенности неотделимых прав одних субъектов (при незыблемости прав других) с обязанностями и полномочиями государственных и общественных институтов, призванных обеспечивать реализацию этих прав. Автор апеллирует к критериям легитимности аудиторской институции на основе международного опыта, который обобщен и рекомендован Международными стандартами для высших аудиторских институций (ISSAI). Такие институции руководствуются ISSAI в сфере публичных финансов, что позволяет им избежать чрезмерной

© Невідомий В. І., 2014

политизации результатов своей работы или, по крайней мере, существенно снизить её уровень. Проанализированы перспективы масштабной модернизации Счетной палаты. Внимание сосредоточено на практическом механизме дальнейшего правового оформления системы управления государственными финансами. Исходя из собственного международного опыта, приобретённого в процессе аудита международных институций и проектов, автор рекомендует пути и способы внедрения в практическую деятельность Счетной палаты системы международных стандартов, укрепления её независимости, расширения ее полномочий относительно аудита публичных финансов. Сформулированы концептуальные предложения к новой редакции Закона Украины “О Счетной палате” с учетом расширения ее конституционной компетенции, в частности внедрения аудита финансовой и бюджетной отчетности главных распорядителей бюджетных средств, местных бюджетов и т. д.

Ключевые слова: Счетная палата Украины, финансовая и бюджетная отчетность, независимый внешний аудит, Международные стандарты для высших аудиторских институций (ISSAI), легитимность.

Vasyl Nevidomyi

HOW IS TO UPGRADE THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE LIKE STATE AUDIT INSTITUTION

The problem of transformation of the Accounting Chamber of Ukraine from the independent public body of financial control in independent supreme audit institution is analyzed. The article forms the picture of ways and methods of such transformation. The activity of the Accounting Chamber is considered from the position of legitimacy existent legal framework of which the author considers legitimate as far as it takes into account balance the public and private interests protected of inseparable rights for one subjects (at firmness rights others) and duties and plenary powers of state and public institutes called to provide realization of these rights as well. The author appeals to the criteria of legitimacy of public accountant institutions on the basis of international experience which is generalized and recommended by the International Standards for Supreme Audit Institution (ISSAI) as guidelines in the field of public finances that allows to avoid or substantially to reduce the level of excessive politicization of the audit work at least. The analysis of the perspectives for dimension upgrading of the Accounting Chamber is conducted. Attention is accented on the practical mechanism of further legal formalization of the state financial management system. Taking into account his own international experience the author recommends ways and methods of implementation of the system of international standards, strengthening of independence of the Accounting Chamber, extension of the competency with regard to audit of public finances. The suggestions to improve the mechanisms of cooperation with Parliament, politics and audit procedures are introduced. The conceptual suggestions to the new release of Law of Ukraine about the Accounting Chamber taking into account expansion of its constitutional capacity, including audit of the financial, budgetary statements and audit of local budgets are formulated as well.

Keywords: Account Chamber of Ukraine, financial and budgetary statements, independent external audit, the International Standards for Supreme Audit Institution (ISSAI), legitimacy.

Протягом сімнадцяти років від часу свого утворення Рахункова палата України відбулася як незалежний державний орган зовнішнього фінансового контролю зі спеціальною конституційною компетенцією [1]. Авторитет і здобутки інституції визнані на національному й міжнародному рівнях. Рахункова палата здобула певний інституціональний досвід проведення аудитів відповідно до міжнародних аудиторських стандартів, зокрема щодо низки проектів, котрі фінансуються Світовим банком, а також під час виконання протягом 2009—2012 рр. функцій незалежного зовнішнього аудитора ОБСЄ. Та чи вдалося Рахунковій палаті на сучасному етапі державотворення стати легітимним

інструментом зовнішньої, незаангажованої й реальної оцінки системи управління державними (публічними) фінансами? Що потрібно Рахунковій палаті для оновлення власної аудиторської практики?

Проблемі вдосконалення системи зовнішнього аудиту, у т. ч. в Україні, та статусу й повноважень Рахункової палати приділена достатня увага, зокрема М. Т. Білухою, І. К. Дрозд, В. Г. Мельничуком, В. Ф. Піхоцьким, Л. А. Савченко, С. В. Степашиним, І. Б. Стефанюком, І. Ю. Чумаковою [2–9] та багатьма іншими науковцями й практиками. Однак із позиції легітимності існування та розвитку Рахункова палата не виступала в ролі спеціального предмета дослідження.

Дещо звужений погляд науковців і практиків зумовлений неточною термінологією, яка широко вживається в сучасній вітчизняній літературі та нормативно-правовій базі для характеристики Рахункової палати — вона дуже часто визначається як вищий орган фінансового контролю. Ця неточність пов'язана з некоректним перекладом з англійської мови назви Міжнародної організації вищих аудиторських інституцій (International Organization of Supreme Audit Institutions — INTOSAI), членом котрої є Рахункова палата.

З огляду на зазначене метою статті є формування теоретичної й практичної думки фахівців, суб'єктів законодавчої ініціативи, органів влади та громадянського суспільства щодо необхідності розвитку повноважень Рахункової палати в контексті її справжнього перетворення з незалежного державного органу фінансового контролю на незалежну вищу аудиторську інституцію.

Для відповіді на порушені на початку питання недостатньо просто окреслити основні функціональні повноваження Рахункової палати, які зазвичай розглядаються через чинне законодавство. У філософсько-правовому аспекті сучасне правове підґрунтя діяльності Рахункової палати можна вважати легітимним у міру того, наскільки вона враховує баланс публічних (суспільних форм організації) та приватних (платників податків) інтересів шляхом взаємоузгодження захисту невід'ємних прав одних суб'єктів (за непорушності прав інших) із обов'язками й повноваженнями державних і суспільних інститутів стосовно забезпечення та реалізації таких прав. Як слушно зазначає В. Ф. Піхоцький, “ефективний фінансовий контроль за управлінням державними коштами є найважливішим чинником зміцнення довіри суспільства до державної влади, засобом консолідації влади і суспільства в досягненні єдиної мети — забезпечення добробуту громадян і стабільності державної влади. Очевидно, що такий контроль лише тоді користуватиметься довірою громадян, коли він буде об'єктивним і незалежним від тих органів виконавчої влади, які розпоряджаються державними коштами” [5].

Щоб дати відповідну оцінку, необхідно звернутися до актуальних самоорганізаційних механізмів правової реальності в країні невідривно від економічного, політичного й соціокультурного аспектів. Передусім такими механізмами

є соціальний (публічний) попит платників податків на об'єктивну інформацію про стан використання публічних фінансів та пропозиції щодо підвищення ефективності їх використання за сучасної соціально-політичної ситуації в країні. Насправді, несправедливим, із точки зору платників податків, є те, що Рахункова палата реально не контролює та не проводить аудит операцій із землею й активами держави (у т. ч. державною власністю), місцевих бюджетів, державних компаній або підприємств з частиною державної власності, золотовалютного запасу Національного банку України. Відсутність повноважень щодо фінансового аудиту (аудиту відповідності), аудиту ефективності або аудиту адміністративної діяльності призводить до практичного застосування в контрольних заходах методології та процедур, що є своєрідним гібридом колишнього радянського народного контролю з елементами фінансової перевірки та захисту дисертації. Якщо розглядати поняття легітимності за М. Вебером [10, с. 157—272], тобто як довіру і сприйняття владного інституту суспільством, такий підхід справедливо викликає сумніви й у об'єктів контролю, котрі вбачають у цьому спрямованість, насамперед, на викриття порушень при використанні коштів, і в суспільства, що зацікавлене не в самому контролі, а в конкретних рекомендаціях щодо отримання певного суспільного ефекту/результату від бюджетних видатків.

Практичне забезпечення балансу таких інтересів не можливе без функціонування Рахункової палати як вищого незалежного органу зовнішнього аудиту, що діє на підставі Міжнародних стандартів для вищих аудиторських інституцій (The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI), де на основі найкращої багаторічної світової практики враховано ключові критерії легітимності, які необхідні для діяльності незалежного аудиторського органу публічних фінансів та дають змогу уникнути надмірної політизації результатів його роботи або, принаймні, істотно знизити її рівень. Хоча, безумовно, такі критерії не можуть претендувати на всеосяжність.

Критерії (мірила) легітимності вищої аудиторської інституції на підставі світового досвіду узагальнені й визначені в таких стандартах [11]:

Рівень 1. Основоволожні принципи — ISSAI 1 “Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів” (далі — Лімська декларація), основною метою якої є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вища аудиторська інституція (The Supreme Audit Institution, SAI), котра не відповідає зазначеній умові, не може претендувати на цей статус. Цілі Лімської декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення такої незалежності. Цей документ має виняткове значення для всіх вищих аудиторських інституцій — членів INTOSAI, незалежно від регіону, до якого вони належать, рівня їх розвитку, місця в системі врядування та форми організації. Залишаючись чіткою й точною, Лімська декларація містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та всіх пов'язаних із цим питань. Правова держава та демократія є головними передумовами незалежного контролю державних фінансів

та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація. Ідеї, викладені в ній, належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж багатьох років, від часу їх прийняття в жовтні 1977 р., залишаються чинними.

Рівень 2. Основи функціонування SAI — ISSAI 10 “Мексиканська декларація незалежності”; ISSAI 11 “Керівні принципи INTOSAI та найкраща практика у сфері незалежності SAI”; ISSAI 12 “Значення й переваги SAI — вплив на покращення життя громадян”; ISSAI 20 “Принципи прозорості та відповідальності”; ISSAI 21 “Принципи прозорості — найкраща практика”; ISSAI 30 “Кодекс етики”; ISSAI 40 “Контроль якості для SAI”.

Засади функціонування SAI деталізовані на рівні 3 “Фундаментальні принципи аудиту” (ISSAI 100—400) та на рівні 4 “Загальні керівні принципи аудиту” (ISSAI 1000—5699).

Встановлені чинним законодавством завдання Рахункової палати України не відповідають повною мірою навіть першому рівню, тобто всім вимогам Лімської декларації. Так, положення Закону України “Про Рахункову палату” [12] не відповідають, зокрема, статтям 22, 23 Лімської декларації, де йдеться про повноваження вищої аудиторської інституції щодо контролю обладнання для електронного оброблення даних та підприємств із часткою державного капіталу. Отже, постала потреба в легітимації (визнанні соціальними суб’єктами значущості суспільно-політичної реальності як загалом, так і в її окремих проявах та складових [10]) статусу Рахункової палати на основі міжнародних стандартів INTOSAI.

Рахункова палата як *вища аудиторська інституція* має діяти з метою надання професійних, незалежних рекомендацій щодо управління та використання всіх державних ресурсів. Внеском у нову правову реальність, яка наразі перебуває в процесі самоорганізації, буде *відповідальність* за управлінські рішення, *прозорість* грошових потоків і активів та *розвиток* економіки й суспільства.

Як слушно зазначає І. Ю. Чумакова, Рахунковій палаті “потрібно позбутися статусу органу контролюючого типу, підвищити аудиторську спроможність та змінити масштаб і характер здійснюваних нею контрольних-аналітичних заходів” [9, с. 123]. І тут не йдеться про теоретичне протиставлення термінів “фінансовий контроль” і “аудит”. На нашу думку, на порядку денному — когнітивна й нормативна інтерпретація якості нового закону про Рахункову палату, де мають бути зазначені саме основні принципи аудиту, обов’язкові для виконання в державному (публічному) секторі. Парламент щорічно повинен отримувати незалежний аудиторський висновок щодо консолідованої фінансової звітності про виконання зведеного бюджету за бюджетний рік, а Кабінет Міністрів або Міністерство фінансів України — аудиторські висновки щодо *річної фінансової й бюджетної звітності* кожного головного розпорядника бюджетних коштів і органів місцевого самоврядування (насамперед обласного рівня). Аудити ефективності й відповідності мають проводитися згідно

з прийнятими стандартами, основою яких є ISSAI. А це стандарти, прийняті INTOSAI, членом котрої з 1998 р. є Рахункова палата.

Гарантії постійного контролю якості аудиту має забезпечувати відповідний стандарт системи управління якістю аудиту, що також є вимогою стандартів INTOSAI. За таких умов суспільство зможе отримати конкретні соціально-економічні результати аудиторської діяльності у вигляді поліпшення роботи аудитованих інституцій та позитивні зміни після виконання наданих на регулярній основі аудиторських рекомендацій. Взаємовідносини державних аудиторів із об'єктами аудиту набудуть партнерського характеру.

Окремо слід зупинитися на проблемі підконтрольності місцевих бюджетів. Додаток 2 (п. 5.1) до Державної програми щодо запобігання і протидії корупції на 2011—2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28.11.2011 № 1240 [13], передбачається вдосконалення проведення зовнішнього незалежного аудиту в частині здійснення контролю за використанням коштів місцевих бюджетів шляхом прийняття відповідного закону. Крім того, одним із основних напрямів розвитку системи управління державними фінансами визначено розширення повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю в частині здійснення контролю за надходженням і використанням коштів місцевих бюджетів. Зокрема, підрозділом “Завдання і заходи” розділу X “Розвиток незалежного зовнішнього фінансового контролю” розпорядження Кабінету Міністрів України “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами” від 01.08.2013 № 774-р [14] передбачено розроблення й прийняття в новій редакції закону про Рахункову палату з метою уточнення статусу останньої як вищого органу зовнішнього аудиту публічних фінансів, а також розширення її повноважень у частині здійснення контролю за дохідною частиною державного бюджету, надходженням і використанням коштів місцевих бюджетів, збереженням та використанням державної власності, аудиту державних підприємств, а також впровадження аудиту рахунків, систем внутрішнього контролю та підтвердження річної фінансової звітності й бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів.

На думку автора, масштабна модернізація діяльності Рахункової палати та набуття нею статусу вищої аудиторської інституції мають відбуватися шляхом поетапного (протягом 3—5 років) досягнення довгострокових цілей відповідно до Стратегії розвитку Рахункової палати. За підтримки керівництва цього органу впродовж 2012—2013 рр. автор разом із двома колегами пройшов навчання та був сертифікований на міжнародному рівні як посередник/провідник із впровадження стандартів фінансового аудиту за програмою Ініціативи заради розвитку (IDI)¹. Завдяки програмі IDI на міжнародному

¹ IDI — некомерційна організація, утворена в рамках INTOSAI, яка надає допомогу країнам, що перебувають на стадії розвитку, в утвердженні незалежності, підвищенні ефективності їхньої діяльності й професіоналізму.

рівні вже створено пул посередників із імплементації ISSAI та співтовариство практиків. Участь у програмі IDI надає можливість будь-якій вищій аудиторській інституції імplementувати стандарти ISSAI на власному практичному рівні. Безперечно, така серйозна справа потребує багатобічного дискурсу та прийняття формального рішення Колегією Рахункової палати.

Рахункова палата України, виходячи з власних національних потреб, має можливість використати глобальні напрацювання IDI (наприклад, оцінювання власних потреб із допомогою iCATs (ISSAI Complaint Assessment Tool) — інструментарію для оцінки відповідності стандартам ISSAI) для розроблення Стратегії імплементації стандартів [15].

Слід зауважити, що перед формуванням такої стратегії Рахункова палата та зацікавлені сторони (передусім Верховна Рада, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів України) повинні обов'язково спільно розглянути імплементацію системи стандартів ISSAI загалом. Річ у тім, що без такого розгляду, а також аналізу взаємозв'язків між стандартами на різних рівнях можна неправильно зрозуміти їх логіку й вимоги. Наприклад, неможливо імplementувати вимоги Кодексу аудиторської етики за ISSAI 30 без забезпечення цих вимог не тільки на інституційному рівні, а й на рівні проведення кожного конкретного аудиту.

Рахункова палата України має потенційну можливість спробувати використати власні ресурси для імплементації ISSAI третього або четвертого рівнів одночасно з удосконаленням власної законодавчої бази. Дуже важливим для кожного окремого аудиту є четвертий рівень ISSAI. Однак, неможливо імplementувати другий його рівень без відповідної кореляції з вимогами четвертого. Ось чому для імплементації ISSAI Рахунковій палаті дуже важливо обрати інтегрований підхід, а не сегментне впровадження цих стандартів.

Утім, обрання інтегрованого підходу ще не означає, що Рахунковій палаті водночас потрібно імplementувати всі стандарти ISSAI. Стратегія імплементації, котра вимагає одночасної роботи з ISSAI різних рівнів, може бути впроваджена поступово, базуючись на власних вимогах Рахункової палати та доступних ресурсах.

Зрозуміло, що впровадження ISSAI має системно охопити процес управління змінами в діяльності Рахункової палати щодо:

- підвищення її інституційного потенціалу, тобто повноважень, нормативно-правового забезпечення та середовища, в якому вона функціонує;
- збільшення організаційного потенціалу Рахункової палати, тобто систем, процесів, процедур і ресурсів, необхідних для практичної реалізації ISSAI;
- підвищення професійного потенціалу співробітників Рахункової палати щодо впровадження ISSAI як серед її керівництва, так і співробітників.

IDI рекомендує впровадження вищими аудиторськими інституціями системи міжнародних стандартів ISSAI в чотири етапи:

Етап 1. Оцінка потреби впровадження ISSAI, котра включає:

- розуміння вимог ISSAI;
- оцінку повноважень вищої аудиторської інституції, середовища, в якому вона функціонує, та очікувань зацікавлених сторін і ресурсів;
- порівняння вимог ISSAI з реальною практикою аудиторської інституції.

Етап 2. Затвердження стратегії впровадження ISSAI з урахуванням SWOT-аналізу на основі зробленого порівняння:

- прийняття рішення щодо рівня імплементації ISSAI, на котрий робитимуться посилання — третього чи четвертого;
- розроблення на основі SWOT-аналізу Стратегії впровадження ISSAI на рівні 2 та на обраному рівні здійснення аудиту;
- розроблення Плану дій щодо реалізації Стратегії впровадження ISSAI з визначенням часу й терміну виконання заходів і ресурсів.

Етап 3. Упровадження стандартів ISSAI: внесення змін до системи управління та моніторинг упровадження цих стандартів.

Етап 4. Оцінювання впровадження стандартів ISSAI й набутого досвіду та вжиття певних заходів на його основі.

Життєвий цикл самого проекту з упровадження вищими аудиторськими інституціями міжнародних стандартів ISSAI передбачає такі фази:

- Фаза 1. Ініціація проекту.
- Фаза 2. Планування проекту.
- Фаза 3. Виконання проекту.
- Фаза 4. Моніторинг заходів проекту.
- Фаза 5. Закриття та оцінка впровадження проекту.

Для ефективного старту проекту з упровадження міжнародних стандартів ISSAI в Рахунковій палаті в першу чергу потрібно здійснити такі практичні заходи:

- 1) порівняти поточний стан стандартизації аудиту за міжнародними стандартами ISSAI (підготовка iCAT);
- 2) провести SWOT-аналіз сильних і слабких сторін Рахункової палати, її можливостей та ризиків;
- 3) визначити пріоритетні напрями розвитку Рахункової палати;
- 4) підготувати Стратегію впровадження міжнародних стандартів ISSAI для Рахункової палати;
- 5) розробити й затвердити План дій із переліком заходів, відповідальних виконавців та зазначенням термінів виконання заходів.

Успіх упровадження міжнародних стандартів аудиту ISSAI залежатиме від наявності кваліфікованого персоналу, ресурсів, чіткого розуміння потенціалу аудиторської інституції та середовища, в якому вона функціонує.

Кадровий потенціал працівників Рахункової палати в співпраці з усіма зацікавленими органами державної влади достатній для виконання цієї роботи в інтересах держави та громадян України. Безумовно, буде потрібно

організувати безперервне навчання й тренінг. Корисним видається залучення до цієї роботи експертів міжнародних організацій для вдосконалення робочого процесу, розроблення посібників із аудиту, відповідних компетенції Рахункової палати, широкого громадського обговорення та навчання персоналу.

Безпосередньо реформування має відбутися передусім за рахунок поліпшення процесу планування аудиторської роботи в Рахунковій палаті. З метою успішної реалізації Стратегії імплементації стандартів аудиту ISSAI треба визначити в річних планах інституції не лише перелік контрольних заходів, а й результати, яких необхідно досягти за рахунок наданих рекомендацій, та обсяг роботи, котру потрібно виконати, розклад, ресурси, робочий час, бюджет. Бюджетні асигнування на ці заходи мають розраховуватися виходячи з аудиторського навантаження. Оскільки результати роботи Рахункової палати повинні перебувати в причинно-наслідковому зв'язку з досягнутими на об'єктах аудиту поліпшеннями, які піддаються суто фінансовому виміру, відповідати встановленим критеріям і методології оцінки та визнаватися як Колегією аудиторської інституції, так і об'єктами аудиту, доцільно запровадити систему індикаторів виконання запланованих завдань. Час на проведення аудитів має становити щонайменше 75 % робочого часу, аудиторські витрати — щонайбільше 70 % бюджету інституції, а незалежно підтверджені фінансово реалізовані наслідки аудиторської діяльності за міжнародною практикою встановлюються в розмірі 10 грн на кожен витрачений гривню на утримання Рахункової палати. Зазначений підхід забезпечить ефективне використання ресурсів, наданих на фінансування діяльності Рахункової палати.

Другим компонентом стратегічного реформування Рахункової палати, як уже зазначалося, має бути оптимізація й розвиток її кадрових ресурсів. Рахункова палата повинна бути забезпечена фахівцями з відповідним рівнем знань і кваліфікації, а її співробітники — мати можливість регулярно підвищувати кваліфікацію, набувати практичного досвіду.

Аудитори мотивуються гарантією їх просунення по службі, забезпеченням здорових і безпечних умов праці та системою заохочень. Як приклад із міжнародної практики можна навести систему, коли заробітна плата аудитора через 10 років постійної кваліфікованої роботи на цій самій посаді (за умов її щорічної позитивної оцінки) збільшується вдвічі, що сприяє закріпленню навчених високопрофесійних кадрів. Потрібно досягти оптимального співвідношення керівників і співробітників, а штати вкомплектувати управлінцями середньої й вищої кваліфікації. Для цього слід запровадити щорічний обов'язковий тренінг співробітників із проблематики аудиторської методології (в середньому щонайменше 55 годин на рік для кожного). Кваліфікація кадрів повинна постійно підвищуватися шляхом їх участі в паралельних, міжнародних, координуваних аудитах і аудитах міжнародних організацій.

Актуальним є впровадження електронного документообігу аудиторської документації (приміром, Team Mate) з метою архівування й збереження аудиторської документації, нагляду, планування ресурсів та обліку трудовитрат і робочого часу для планування й документообігу, контролю впровадження аудиторських рекомендацій. Гідне місце варто відвести застосуванню програмного забезпечення IDEA чи ACL із метою аналізу фінансових показників, розробленню та впровадженню інструкцій із користування ними на регулярній основі. Якісне IT-забезпечення створить умови для підвищення ефективності роботи аудиторської інституції.

Третім компонентом стратегічного плану розвитку Рахункової палати має бути поглиблення співробітництва з міжнародними організаціями та аудиторськими інституціями інших країн, перегляд системи комунікації із суспільством і громадськими організаціями, зміцнення внутрішніх взаємозв'язків у самій Рахунковій палаті. Потрібно забезпечити регулярні контакти з об'єктами аудиту, перегляд інформаційної політики Рахункової палати як частини суспільства та її зв'язків із парламентом і політиками на основі завдань і функцій інституції відповідно до нового закону про Рахункову палату.

Дуже важливі відкритість і взаємна підтримка між керівниками та співробітниками Рахункової палати. На часі — питання створення власного друкованого органу, сатирично-гумористичної телепрограми (на кшталт “Фітіль” або “Підрахуй” на Першому національному каналі), регулярне інформування про результати роботи Колегії Рахункової палати в найбільш рейтингових випусках телевізійних новин. Також необхідна співпраця з найпопулярнішими інтернет-ресурсами: включення електронних посилань про Рахункову палату на їхніх сайтах новин, розміщення відеороликів. За умов активізації участі Голови Рахункової палати та членів її Колегії в роботі парламентських комітетів, засіданнях уряду, Національному антикорупційному комітеті суспільство, парламент, Комітет Верховної Ради України з питань бюджету та підкомітет з питань діяльності Рахункової палати матимуть високий ступінь довіри до Рахункової палати як до професійного, незалежного, неполітизованого органу, котрий є вагомою частиною суспільства. Не зайвим було б і проведення зовнішнього оцінювання діяльності Рахункової палати вищою аудиторською інституцією іншої країни (наприклад, Аудиторським офісом Великобританії), як у Польщі та Російській Федерації.

Але вирішальною складовою нової правової реальності для Рахункової палати має стати безпосередньо розроблення й імплементація національних стандартів аудиту публічних фінансів, гармонізованих із ISSAI та найкращою міжнародною практикою, що передбачено Стратегією розвитку системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р). На цьому також наголошено в рішенні Комітету Верховної Ради України з питань бюджету “Про звіт Рахункової палати за 2012 рік” від

05.09.2013 № 04-14/10-1920, відповідно до якого Рахунковій палаті рекомендовано надати цьому комітету пропозиції щодо нової редакції Закону України “Про Рахункову палату” з урахуванням положень Концепції розвитку системи управління державними фінансами, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р [16], та міжнародних стандартів у сфері фінансового контролю. Зазначені документи створюють нормативне підґрунтя не лише для реформування Рахункової палати, а й для модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі й запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS). Практичний механізм подальшого правового оформлення системи управління державними фінансами вимагатиме забезпечення незалежного (зовнішнього) підтвердження Рахунковою палатою достовірності функціонування цієї системи відповідно до вимог міжнародних стандартів ISSAI, зокрема відповідного аудиторського висновку. Наприклад, у системі ООН фінансова звітність, яка складається на підставі вимог IPSAS, публікується разом із аудиторським звітом чи аудиторським висновком [17].

В Україні незалежне (зовнішнє) підтвердження або аудит фінансової звітності суб’єктів державного сектору на сьогодні не проводиться жодним контрольним органом. Разом із тим Міністерство фінансів України, як головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з формування й забезпечення реалізації бюджетної політики, у т. ч. шляхом проведення оцінки відповідності звітності головних розпорядників бюджетних коштів показникам, установленим законом про Державний бюджет України, повинен знати реальну картину державних (публічних) фінансів та бути впевненим у її правдивості. Отже, це питання набуло актуальності та концептуального втілення в контексті практичної реалізації заходів Стратегії розвитку системи управління державними фінансами.

Зрозуміло, що є як прибічники, так і опоненти цього процесу. Не вдаючись до полеміки, можна стверджувати, що аудит фінансової й бюджетної звітності є загальноприйнятою міжнародною практикою та відповідає потребам держави й суспільства. Аудитори, котрі разом із автором цієї статті, брали участь у проведенні фінансового аудиту ОБСЄ впродовж останніх чотирьох років, фахівці, які постійно виконують аналогічну роботу для Світового банку, ряд колег із Рахункової палати, Міністерства фінансів та провідних вищих науково-навчальних закладів уже напрацювали низку концептуальних і практичних ідей щодо шляхів їх втілення в правове поле. Як варіант можна передбачити зміни й доповнення до окремих законодавчих актів, а саме: ч. 3 ст. 14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [18] та ч. 4 ст. 58 Бюджетного кодексу України доповнити абзацом: *“Головні розпорядники бюджетних коштів зобов’язані подавати річну фінансову та бюджетну звітність центральному органу виконавчої влади, що забезпечує*

формування державної фінансової політики, разом із аудиторським висновком Рахункової палати щодо цієї звітності”.

На наш погляд, аналогічну норму можна внести також до наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [19] із питання подання фінансової й бюджетної звітності. Такий крок дасть змогу привести аудиторську методологію у відповідність із стандартами ISSAI та значно допоможе Кабінету Міністрів і Міністерству фінансів України отримувати неупереджену, достовірну інформацію про результати фінансової діяльності головних розпорядників бюджетних коштів.

До речі, такий досвід уже набуто аудиторською групою Рахункової палати під час проведення аудиту ОБСЄ у 2009—2013 рр. Робота групи аудиторів Рахункової палати дістала високу оцінку Генерального секретаря та інших авторитетних членів Аудиторського комітету ОБСЄ, окремі з яких є авторами або співавторами стандартів ISSAI. Зокрема, головна мета зовнішнього аудиту ОБСЄ полягала в забезпеченні незалежної оцінки фінансово-господарської діяльності через надання аудиторського висновку (*audit opinion*) щодо консолідованої річної фінансової звітності ОБСЄ. Аудит спрямовувався на те, щоб встановити достовірність і точність відображення у фінансовій звітності ОБСЄ результатів фінансової діяльності та фінансової позиції цієї міжнародної організації на кінець року, а також повноту обліку активів і зобов'язань організації та правильність їх відображення у фінансовій звітності. Крім того, аудит мав встановити, чи всі трансакції були проведені відповідно до визначених ОБСЄ правил і процедур та чи було забезпечено економність, продуктивність і результативність діяльності підрозділів при реалізації проектів та програм ОБСЄ. Оцінка фінансового управління, обліку й звітності проводилася виходячи з вимог (критеріїв), котрі вписані, зокрема, у Фінансових правилах ОБСЄ, Консолідованому бюджеті ОБСЄ, Стандартах бухгалтерського обліку ООН (UNSAS, з 2011 р. — IPSAS) та Міжнародних стандартах фінансового звітування (IFRS) [20].

Для успішного виконання завдань, визначених Стратегією розвитку системи управління державними фінансами, Колегія Рахункової палати повинна прийняти власне стратегічне рішення щодо кінцевої мети — імплементації міжнародних стандартів аудиту державних фінансів ISSAI у свою діяльність. З урахуванням практики Рахункової палати доцільно створити групу стратегічних ініціатив, яка зосередилася б на розробленні нової редакції закону про Рахункову палату та внесенні пропозицій керівництву щодо концепції нової редакції аудиторських стандартів. Бажано також організувати публічне обговорення шляхів імплементації стандартів ISSAI в діяльність Рахункової палати з участю професійних організацій (Асоціації привілейованих сертифікованих бухгалтерів (АССА), Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, що

є повним членом IFAC), науковців, зокрема представників Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України, та фахівців-практиків (із Аудиторської палати України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Міністерства доходів і зборів України тощо).

Нова редакція Закону України “Про Рахункову палату” має враховувати перспективу розширення компетенції зазначеної інституції, зокрема, шляхом запровадження аудиту фінансової й бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів, аудиту місцевих бюджетів. Водночас змін і доповнень потребують інші законодавчі акти України — щодо вноормування порядку подання фінансової й бюджетної звітності головними розпорядниками бюджетних коштів разом із аудиторським висновком Рахункової палати.

Список використаних джерел

1. Рішення Конституційного Суду України від 03.10.1997 № 4-зп, м. Київ. Справа № 18/183-97 // Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997—2001 — Кн. 1 / відп. ред. П. Б. Євграфов. — К. : Юрінком Інтер, 2001. — С. 39—42.
2. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко ; Укр. акад. оригін. ідей ; за ред. М. Т. Білухи. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К., 2006. — 888 с.
3. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. — К. : Імекс-ЛТД, 2007. — 304 с.
4. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук // Банківська справа. — 2002. — № 2. — С. 26—36.
5. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку / В. Ф. Піхоцький // Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. Серія : менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2009. — № 647. — С. 184—190.
6. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л. А. Савченко ; Акад. держ. подат. служби України. — Ірпінь, 2001. — 407 с.
7. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. — СПб. : Питер, 2004. — 557 с.
8. Стефанюк І. Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2005. — № 10. — С. 142—150.
9. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід’ємної складової державного управління / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. — 2013. — № 11. — С. 109—126.
10. Три чисті типи легітимного панування // Вебер М. Соціологія. Загальноісторичні аналізи. Політика / М. Вебер ; пер. з нім., післям. та комент. О. Погорілого. — К., 1998. — С. 157—272.
11. International Standards of Supreme Audit Institution ISSAI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.issai.org>.
12. Про Рахункову палату : закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР // Закони України : в 11 т. Т. 11 / Верховна Рада України, Ін-т законодавства. — К., 1997. — С. 60—76.

13. Про затвердження Державної програми щодо запобігання і протидії корупції на 2011—2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 28.11.2011 № 1240 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1240-2011-п>.

14. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.

15. ISSAI Complaint Assessment Tool [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.idicommunity.org/3i/index.php/search-component/search?searchword=iCAT&ordering=category&searchphrase=all&limit=20>.

16. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-р>.

17. Financial Regulations and Rules [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.bonn.unu.edu/file/get/8879>.

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами й доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

19. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

20. Financial Report and Financial Statements for the year ended 31 December 2012 and the Opinion of the External Auditor [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.osce.org/secretariat/66129>.