

Невідомий В. І.,

доктор юридичних наук, член Рахункової палати з 1997 р., керівник групи зовнішнього аудиту ОБСЄ 2009–2013 рр., заслужений юрист України

МОДЕРНІЗАЦІЯ КОМПЕТЕНЦІЙ ТА ПРАВОВОГО СТАТУСУ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЛЕГІТИМАЦІЇ ВИЩОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ІНСТИТУЦІЇ

Досліджено проблему перетворення Рахункової палати з незалежного державного органу фінансового контролю на незалежну вищу аудиторську інституцію. Розглянуто способи та шляхи такої трансформації. З позиції легітимності визначено сучасну правову основу діяльності Рахункової палати, яку представлено як легітимну міру того, наскільки вона враховує баланс публічних і приватних інтересів шляхом взаємоузгодження захисту невід'ємних прав одних суб'єктів (при непорушності прав інших) з обов'язками й повноваженнями державних та суспільних інститутів, що мають забезпечувати реалізацію таких прав. Визначено критерії легітимності аудиторської інституції на підставі світового досвіду, який узагальнено й рекомендовано Міжнародними стандартами для вищих аудиторських інституцій (ISSAI). Вищі аудиторські інституції керуються ISSAI під час проведення аудиту публічних фінансів, що дає змогу їм уникати або принаймні суттєво знижувати рівень надмірної політизації результатів своєї роботи. Проаналізовано перспективи масштабної модернізації Рахункової палати. Акцентовано увагу на практичному механізмі подальшого правового оформлення системи управління державними фінансами. Спираючись на власний досвід, здобутий під час аудиту міжнародних інституцій та проектів, автором рекомендовано шляхи й способи впровадження в практичну діяльність Рахункової палати системи міжнародних стандартів, укріплення незалежності Рахункової палати та розширення її повноважень стосовно аудиту публічних фінансів України, удосконалення механізмів взаємовідносин Рахункової палати з парламентом і подальшого розвитку її політики і процедур. Сформульовано концептуальні пропозиції до нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» з урахуванням розширення її конституційної компетенції, у тому числі шляхом уведення аудиту фінансової та бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів, місцевих бюджетів та ін.

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

Исследовано проблему преобразования Счетной палаты из независимого государственного органа финансового контроля в независимую высшую аудиторскую институцию. Сформулировано 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 неизбежности 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), которыми они руководствуются в сфере публичных финансов, что позволяет избежать или, по крайней мере, существенно снизить уровень чрезмерной политизации результатов своей работы. Проведен анализ перспектив масштабной модернизации Счетной палаты. Акцентировано внимание на практическом механизме дальнейшего правового оформления системы управления государственными финансами. С учетом собственного международного опыта, автор рекомендует пути и способы внедрения системы международных стандартов, укрепления независимости Счетной палаты, расширения ее полномочий в части аудита публичных финансов. Внесены предложения по совершенствованию механизмов взаимодействия с парламентом, а также политик и процедур. Сформулированы концептуальные предложения к новой редакции Закона Украины «О Счетной палате» с учетом расширения ее конституционной компетенции, в т.ч. аудита финансовой и бюджетной отчетности главных распорядителей бюджетных средств, местных бюджетов.

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

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 з часу свого утворення Рахункова палата України відбулася як незалежний державний орган зовнішнього фінансового контролю із спеціальною конституційною компетенцією [1, с. 39-42]. Авторитет і здобутки інституції визнані на національному та міжнародному рівнях. Рахункова палата здобула певний інституціональний досвід проведення аудитів відповідно до міжнародних аудиторських стандартів, здійснюючи його, зокрема, щодо низки проєктів, які фінансуються Світовим банком в Україні, а також під час виконання протягом 2009-2012 років функцій незалежного зовнішнього аудитора ОБСЄ. Доклавши до цього немало своїх особистих зусиль, дозволю собі непросте запитання. А чи дійсно вдалося Рахунковій палаті на сучасному етапі державотворення стати легітимним інструментом зовнішньої, незаангажованої і реальної оцінки системи управління державними (публічними) фінансами? Що потрібно Рахунковій палаті для оновлення власної аудиторської практики?

Проблемі удосконалення системи зовнішнього аудиту, в т.ч. і в Україні, та статусу і повноважень Рахункової палати приділено достатню увагу науковцями і практиками, зокрема М.Т. Білухою [2], І.К. Дрозд [3], В.Г. Мельничуком [4], В.Ф. Піхоцьким [5], Л.А. Савченко [6], С.В. Степашиним [7], І.Б. Стефанюком [8], І.Ю. Чумаковою [9] та багато іншими. Однак, з позиції легітимності існування та розвитку такого важливого політико-владного інституту як Рахункова палата не виступала у якості спеціального предмету дослідження.

Певної вузькості поглядів науковців та практиків сприяє недосконала термінологія, яка широко вживається у вітчизняній сучасній літературі і нормативно-правовій базі для характеристики Рахункової палати. Остання дуже часто визначається як «вищий орган фінансового контролю». Цей термін походить від некоректного перекладу з англійської мови назви Міжнародної організації вищих аудиторських інституцій (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), членом якої є Рахункова палата.

Саме тому, метою статті є формування теоретичної та практичної думки у фахівців, суб'єктів законодавчої ініціативи, органів влади і громадянського суспільства щодо необхідності розвитку повноважень Рахункової палати в контексті її дійсного перетворення з незалежного державного органу фінансового контролю у незалежну вищу аудиторську інституцію.

Для відповіді на поставлені питання недостатньо просто окреслити основні функціональні повноваження Рахункової палати, які, зазвичай, розглядаються через чинне в Україні законодавство. У філософсько-правовому аспекті сучасну правову основу діяльності Рахункової палати можна вважати легітимною мірою того, наскільки вона враховує баланс публічних (суспільних форм організації) та приватних (платників податків) інтересів шляхом взаємоузгодження захисту невід'ємних прав одних суб'єктів (при непорушності прав інших) з обов'язками й повноваженнями державних та суспільних інститутів в плані забезпечення й реалізації таких прав. Як справедливо відмічає 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, с. 184-190].

Для такої оцінки необхідно звернутися до актуальних самоорганізаційних механізмів правової реальності невідривно від економічного, політичного та соціокультурного аспектів в країні. Передусім, такими є соціальний (публічний) запит платників податків на об'єктивну незалежну інформацію про стан використання публічних фінансів і пропозиції щодо підвищення ефективності їх використання в умовах сучасної соціально-політичної ситуації в державі. Насправді, несправедливим, з точки зору платників податків, є те, що Рахункова палата реально

не контролює і не проводить аудит операцій з землею та 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 і процедур, які уособлюють в собі своєрідний гібрид колишнього радянського народного контролю з елементами фінансової перевірки та захисту дисертації. Якщо розглядати поняття легітимності за Максом Вебером [10, С. 157-272], тобто як довіру і сприйняття владного інституту суспільством, такий підхід справедливо викликає сумніви, як у об'єктів контролю, які вбачають в цьому, спрямованість, передусім, на викриття порушень при використанні коштів, так і у суспільства, яке зацікавлено не у самому факті контролю, а в конкретних рекомендаціях щодо отримання конкретного суспільного ефекту/результату від здійснених бюджетних видатків.

Практичне забезпечення балансу таких інтересів неможливе без функціонування Рахункової палати як вищого незалежного органу зовнішнього аудиту, що діє на основі Міжнародних стандартів для вищих аудиторських інституцій (The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)), в яких на підставі найкращої багаторічної світової практики враховано основні критерії легітимності, які необхідні для діяльності незалежного аудиторського органу публічних фінансів і дозволяють уникнути або принаймні суттєво знизити рівень зайвої політизації результатів роботи такої інституції. Хоча, безумовно, такі критерії не можуть претендувати на всеосяжність.

Критерії (мірила) легітимності такої інституції на підставі світового досвіду узагальнені і визначені у наступних стандартах [11]:

Рівень 1 (Основоположні принципи) - ISSAI 1 «Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів», основною метою якої є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вища аудиторська інституція (англ. «the Supreme Audit Institution» (SAI)), яка не відповідає цій умові, не може претендувати на цей статус. Цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення такої незалежності. Цей документ має виняткове значення для усіх вищих аудиторських інституцій-членів INTOSAI, незалежно від регіону, до якого вони належать, рівня їх розвитку, місця у системі врядування та форми організації. Залишаючись чіткою та

точною, вона містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація. Ідеї, представлені у Декларації, належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж багатьох років, з часу їх прийняття у жовтні 1977 року, залишаються в силі.

Рівень 2 – Основи функціонування SAI (ISSAI 10 «Мексиканська декларація незалежності»; ISSAI 11 «Керівні принципи INTOSAI та краща практика у сфері незалежності SAI»; ISSAI 12 «Значення та переваги SAI – вплив на покращення життя громадян»; ISSAI 20 «Принципи прозорості та відповідальності»; ISSAI 21 «Принципи прозорості – краща практика»; ISSAI 30 «Кодекс етики»; ISSAI 40 «Контроль якості для SAI»).

Надалі основи функціонування SAI деталізовані на Рівні 3 – Фундаментальні принципи аудиту (ISSAI 100 – 400) та на Рівні 4 – Загальні керівні принципи аудиту (ISSAI 1000-5699).

На сьогодні, встановлені чинним законом завдання Рахункової палати не дозволяють говорити про повну відповідність навіть першому рівню, тобто всім вимогам Лімської декларації. Так, положення Закону України «Про Рахункову палату» [12] не відповідають зокрема ст.ст. 22, 23 Декларації, в яких йдеться про повноваження вищої аудиторської інституції щодо контролю обладнання для електронної обробки даних та підприємств з часткою державного капіталу. Отже, назріла необхідність легітимації (визнання соціальними суб'єктами значущості суспільно-політичної реальності, як в цілому, так і в її окремих проявах та складових [10, с. 157-272]) 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 знаходиться в процесі самоорганізації, буде відповідальність за управлінські рішення, прозорість грошових потоків і активів та розвиток економіки і суспільства.

Як справедливо зазначає І.Ю. Чумакова, Рахунковій палаті «потрібно позбавитися статусу органу контролюючого типу, підвищити аудиторську спроможність та змінити масштаб і характер здійснюваних нею контрольно-аналітичних заходів» [9, с. 123].

І тут мова не йде про теоретичне протиставлення термінів фінансовий контроль та аудит. На нашу думку, на порядку

денному має стояти когнітивна та нормативна інтерпретація якості нового закону про Рахункову палату, в якому мають бути зазначені саме основні принципи аудиту, обов'язкові для виконання у державному (публічному) секторі. Парламенту має щорічно представлятися незалежний аудиторський висновок щодо консолідованої фінансової звітності про виконання зведеного бюджету за бюджетний рік, а Уряду або Мінфіну – аудиторські висновки щодо *річної фінансової та бюджетної звітності* кожного головного розпорядника бюджетних коштів і органів місцевого самоврядування (насамперед – обласного рівня). Аудити ефективності і відповідності мають проводитися згідно прийнятих стандартів, основою яких є ISSAI. А це стандарти, прийняті Міжнародною організацією вищих аудиторських інституцій (INTOSAI), членом якої є Рахункова палата з 1998 року.

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 наслідки аудиторської діяльності у вигляді покращення діяльності аудитованих інституцій та позитивні зміни після виконання наданих на регулярній основі аудиторських рекомендацій. Взаємовідносини державних аудиторів з об'єктами аудиту набудуть партнерського характеру.

Окремо слід зупинитися на проблемі підконтрольності місцевих бюджетів. Пунктом 5.1 додатка 2 до Державної програми щодо запобігання і протидії корупції на 2011-2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28.11.2011 № 1240, [13] передбачається удосконалення 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 у 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 та прийняття у новій редакції закону про Рахункову палату з метою уточнення статусу Рахункової палати 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 і підтвердження річної фінансової звітності та бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів.

На думку автора, масштабна модернізація діяльності Рахункової палати і набуття нею статусу вищої аудиторської інституції має відбуватися шляхом поетапного (рок за роком протягом трьох-пятирічного періоду) досягнення довготермінових цілей відповідно до Стратегії розвитку Рахункової палати. За підтримки керівництва Рахункової палати протягом 2012-2013 років автор разом з двома колегами пройшли навчання і були сертифіковані на міжнародному рівні як посередники/провідники з впровадження стандартів фінансового аудиту за програмою Ініціативи заради розвитку (IDI) (некомерційна організація, що утворена в рамках INTOSAI, яка надає допомогу країнам, що знаходяться на стадії розвитку, в посиленні незалежності, підвищенні ефективності їх діяльності та професіоналізму).

Завдяки програмі IDI, на міжнародному рівні вже створено пул посередників з імплементації ISSAI та утворено співтовариство практиків. Участь у програмі IDI надає можливість будь-якій вищій аудиторській інституції імплементувати стандарти ISSAI на власному практичному рівні. Безумовно, що така серйозна справа потребує багатобічного дискурсу і прийняття формального рішення Колегією Рахункової палати.

Рахункова палата України, виходячи із своїх власних національних потреб, має можливість використати глобальні напрацювання IDI (наприклад, оцінювання власних потреб за допомогою iCATs (англ. ISSAI Complaint Assessment Tool – інструментарій для оцінки відповідності стандартам ISSAI)) для розробки Стратегії імплементації стандартів [15].

При цьому дуже важливим є те, щоб Рахункова палата та зацікавлені сторони (передусім Парламент, Уряд, Міністерство фінансів України) перед формуванням такої Стратегії спільно розглянули імплементацію системи стандартів ISSAI в цілому.

Справа в тому, що не зрозумівши систему стандартів в цілому, а також взаємозв'язки, що існують між стандартами на різних рівнях, можна не отримати вірного розуміння їх логіки та вимог. Наприклад, неможливо імплементувати 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 3 або 4 рівнів одночасно з процесом удосконалення власної законодавчої бази. Дуже важливим для кожного окремого аудиту є Рівень 4 ISSAI. Однак, неможливо імплементувати Рівень 2 без відповідної кореляції з вимогами Рівня 4.

Ось чому, для імплементації ISSAI Рахунковій палаті дуже важливо обрати інтегрований підхід, а не сегментне впровадження цих стандартів.

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

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

- підвищення її інституційного потенціалу, тобто повноважень, нормативно-правового забезпечення і середовища, в якому вона функціонує;

- підвищення 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 керівництва, так і її співробітників.

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

Етап 1. Оцінка потреби впровадження ISSAI, яка 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 аудиторській інституції.

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

- прийняття рішення щодо рівня імплементації ISSAI, на який будуть робитися посилання – рівень 3 чи 4;

– 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 та строку виконання заходів і ресурсів.

Етап 3. Впровадження стандартів ISSAI: внесення змін до системи управління та моніторинг впровадження стандартів ISSAI.

Етап 4. Оцінювання впровадження стандартів ISSAI і набутого досвіду та здійснення певних заходів на його основі.

Життєвий цикл самого проекту з впровадження вищими аудиторськими інституціями міжнародних стандартів ISSAI передбачає наступні 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 у Рахунковій палаті проекту з впровадження міжнародних стандартів ISSAI у першу чергу необхідно здійснити наступні практичні заходи:

1. Порівняти поточний стан стандартизації аудиту за міжнародними стандартами ISSAI (підготовка iCAT).

2. Здійснити SWOT-аналіз сильних та 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 та затвердити План дій із переліком заходів, відповідальних виконавців та термінів виконання заходів.

Успіх впровадження міжнародних стандартів аудиту ISSAI буде залежати від наявного кваліфікованого персоналу, ресурсів, чіткого розуміння потенціалу аудиторської інституції та середовища, в якому вона функціонує.

Кадровий потенціал працівників Рахункової палати у співпраці з усіма зацікавленими органами державної влади здатний виконати цю роботу в інтересах держави та громадян України. Безумовно, що буде потрібна організація системи безперервного навчання і тренінгу. Корисним видається залучення до цієї роботи експертів міжнародних організацій для удосконалення робочого процесу, розроблення посібників з

аудиту, прийнятних до компетенції Рахункової палати, широкого суспільного обговорення та навчання персоналу.

Безпосередньо реформування має відбутися, в першу чергу, за рахунок покращення процесу планування аудиторської роботи в Рахунковій палаті. Успішна реалізація Стратегії імплементації стандартів аудиту ISSAI передбачає визначення у річних планах інституції не лише переліку «контрольних заходів», а й результатів, які необхідно досягнути за рахунок наданих рекомендацій, та обсягу діяльності, яку потрібно виконати, розкладу, ресурсів робочого часу, бюджету. Необхідні бюджетні асигнування на проведення такої роботи мають визначатися на основі розрахованого аудиторського навантаження. Оскільки результати роботи Рахункової палати мають знаходитися у причинно-наслідковому зв'язку з досягнутими на об'єктах аудиту покращеннями, які піддаються чисто фінансовому виміру, відповідати встановленим критеріям і методології оцінки та визнаватися як Колегією інституції, так і об'єктами аудиту, доцільно запровадити систему індикаторів виконання запланованих завдань. Час на проведення аудитів має складати не менш, як 75 відсотків робочого часу, аудиторські витрати – не більш, ніж 70 відсотків обсягу бюджету інституції, а незалежно підтверджені фінансово-реалізовані наслідки аудиторської діяльності за міжнародною практикою встановлюються у розмірі 10 грн. на кожен витрачений гривню на утримання Рахункової палати. Зазначений підхід забезпечить ефективне використання ресурсів, виділених на фінансування діяльності Рахункової палати.

Другим важливим чинником стратегічного реформування Рахункової палати, як вже зазначалося, має бути оптимізація і 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 та безпечних умов праці та системою заохочень. Як приклад з міжнародного досвіду можна навести систему, коли заробітна плата аудитора через 10 років постійної кваліфікованої роботи на цій самій посаді (за умов отримання щорічної позитивної оцінки) збільшується вдвічі, що сприяє закріпленню навчених високопрофесійних кадрів. Має бути досягнутим оптимальне співвідношення керівників та співробітників, а штати укомплектовано управлінцями середньої та вищої кваліфікації. Для цього необхідно ввести щорічний обов'язковий тренінг співробітників з проблематики аудиторської методології (у середньому, не менш 55 годин на рік

для кожного). Кваліфікація кадрів має постійно підвищуватися шляхом участі у паралельних, міжнародних, координованих аудитах та аудитах міжнародних організацій.

Актуальним є впровадження електронного документообігу аудиторської документації (Team Mate або ін.) для архівування і збереження аудиторської документації, нагляду, планування ресурсів та обліку трудовитрат і робочого часу для планування та документообігу, контролю за впровадженням аудиторських рекомендацій. Має знайти гідне місце застосування програмного забезпечення IDEA або ACL для аналізу фінансових показників, розробка та впровадження інструкцій з користування ними на регулярній основі. Якісне IT-забезпечення створить умови для підвищення ефективності роботи аудиторської інституції.

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

Дуже важливим є відкритість і взаємопідтримка між керівниками та співробітниками Рахункової палати. На порядку денному питання створення власного друкованого органу, сатирично-юмористичної телепрограми (на кшталт «Фітіль» або «Підрахуй» на Першому національному телевізійному каналі), регулярне інформування про результати роботи Колегії Рахункової палати у найбільш рейтингових випусках телевізійних новин. Необхідна також співпраця Рахункової палати з найбільш популярними інтернет-ресурсами: включення електронних посилань про Рахункову палату на їх 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, Бюджетний комітет Верховної Ради України та підкомітет Парламенту з питань діяльності Рахункової палати матимуть високий ступінь довіри до Рахункової палати, як до професійного, незалежного не політизованого органу, який є вагомोю частиною суспільства.

Не зайвим було б і проведення зовнішнього оцінювання діяльності Рахункової палати вищою аудиторською інституцією іншої країни (наприклад, Аудиторським офісом Великобританії), як це мало місце у Польщі та Російській Федерації.

Але вирішальною складовою нової правової реальності для Рахункової палати має стати безпосередньо розробка та імплементація національних стандартів аудиту публічних фінансів, гармонізованих із ISSAI та кращою міжнародною практикою, що передбачено Стратегією розвитку системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р). Про це, також наголошено у рішенні Комітету Верховної Ради України з питань бюджету від 5 вересня 2013 року №04-14/10-1920 «Про звіт Рахункової палати за 2012 рік», у відповідності до якого Рахунковій палаті рекомендовано надати Комітету Верховної Ради України з питань бюджету пропозиції щодо нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» із врахуванням 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 і фінансової звітності у державному секторі та запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS). Практичний механізм подальшого правового оформлення системи управління державними фінансами обов'язково вимагатиме забезпечення незалежного (зовнішнього) підтвердження Рахунковою палатою достовірності функціонування цієї системи у відповідності до вимог міжнародних стандартів ISSAI, зокрема відповідного аудиторського висновку. Наприклад, в системі ООН фінансова звітність, яка складається на підставі вимог IPSAS, публікується разом із аудиторським звітом або аудиторським висновком [17].

Незалежне (зовнішнє) підтвердження або аудит фінансової звітності суб'єктів державного сектору в Україні до цього часу не проводиться жодним контролюючим органом. Разом з тим Мінфін, як головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації бюджетної політики, в тому числі шляхом здійснення оцінки відповідності звітності головних розпорядників бюджетних коштів показникам, установленим законом про Державний бюджет України, повинен знати реальну картину державних (публічних) фінансів і бути впевненим в її правдивості. Отже, актуальність цього питання на сьогодні зростає і набула концептуального втілення у контексті практичної реалізації заходів Стратегії розвитку системи управління державними фінансами.

Безумовно, що існують як прихильники, так і опоненти цього процесу. Не вдаючись у полеміку, може стверджувати, що аудит фінансової та бюджетної звітності є загальноприйнятою міжнародною практикою і відповідає потребам держави і суспільства. Аудитори, які разом з автором цієї статті, приймали участь у проведенні фінансового аудиту ОБСЄ впродовж останніх чотирьох років, фахівці, які постійно виконують аналогічну роботу для Світового банку, ряд колег з Рахункової палати, Мінфіну та провідних вищих науково-навчальних закладів вже напрацювали ряд концептуальних і практичних ідей щодо шляхів їх втілення у правове поле. Як варіант, можна було б передбачити зміни і доповнення до окремих законодавчих актів, а саме: частину третю статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18] та частину четверту статті 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 з аудиторським висновком Рахункової палати щодо цієї звітності»*.

Вважаю, що аналогічну норму можна внести також і до наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [19] з питання подання фінансової та бюджетної звітності. Такий крок дозволив би привести аудиторську методологію у відповідність до стандартів ISSAI і суттєво допоміг би Уряду і Мінфіну в отриманні неупередженої достовірної інформації щодо результатів фінансової діяльності головних розпорядників бюджетних коштів.

Тим більше, що такий досвід вже набуто аудиторською групою Рахункової палати під час проведення аудиту ОБСЄ у 2009-2013 роках. Робота групи аудиторів Рахункової палати дістала високу оцінку Генерального Секретаря та інших авторитетних членів Аудиторського Комітету ОБСЄ, деякі з яких є авторами або співавторами стандартів ISSAI. Зокрема, головна мета зовнішнього аудиту ОБСЄ полягала у забезпеченні незалежної оцінки фінансово-господарської діяльності через надання аудиторського висновку (audit opinion) щодо консолідованої річної фінансової звітності ОБСЄ. Аудит спрямовувався на те, щоб встановити, чи фінансова звітність ОБСЄ є правдивою та сумлінно відображає результати фінансової діяльності і фінансову позицію цієї міжнародної організації на кінець року, чи активи і зобов'язання організації обліковуються повністю та правильно відображені у фінансовій звітності. До завдань аудиту також того входило встановити, чи усі трансакції

були здійснені у відповідності з визначеними ОБСЄ правилами і процедурами та чи забезпечено економність, продуктивність та результативність діяльності підрозділів при реалізації проєктів та програм ОБСЄ. Оцінка фінансового управління, обліку та звітності здійснювалася, виходячи з вимог (критеріїв), які виписані зокрема у Фінансових правилах ОБСЄ, Консолідованому бюджеті ОБСЄ, Стандартах бухгалтерського обліку ООН (UNSA, з 2011 року – IPSAS) та Міжнародних стандартах фінансового звітування (IFRS) [20].

Для успішної реалізації завдань, визначених Стратегією розвитку системи управління державними фінансами, Колегії Рахункової палати необхідно прийняти власне стратегічне рішення щодо кінцевої мети – імплементації міжнародних стандартів аудиту державних фінансів ISSAI у діяльність Рахункової палати. З урахуванням практики Рахункової палати доцільно створити групу Стратегічних ініціатив, яка б зосередилася на розробці нової редакції закону «Про Рахункову палату» та внесенні пропозицій керівництву щодо розробки концепції нової редакції аудиторських стандартів. Бажано було б також організувати публічне обговорення шляхів імплементації стандартів ISSAI у діяльність Рахункової палати за участю професійних організацій (Асоціації привілейованих сертифікованих бухгалтерів (АССА), Української асоціації сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України (повний член IFAC)) та науковців (зокрема, вчених Національного університету імені Шевченка, науково-дослідного інституту Мінфіну) і фахівців-практиків (представників Аудиторської палати України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Міністерства доходів і зборів України та ін.).

Нова редакція Закону України «Про Рахункову палату» має враховувати перспективу розширення компетенції Рахункової палати шляхом, у тому числі запровадження аудиту фінансової та бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів, аудиту місцевих бюджетів. Одночасно потребують змін і доповнень інші законодавчі акти України щодо унормування порядку подання фінансової та бюджетної звітності головними розпорядниками бюджетних коштів разом із з аудиторським висновком Рахункової палати.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рішення Конституційного Суду України від 3 жовт. 1997 р. № 4-зп, м. Київ. Справа № 18/183-97 // Конституційний Суд України: Рішення. Висновки. 1997–2001 рр. / відп. ред. П. Б. Євграфов. – К. : Юрінком Інтер, 2001. – Кн. 1. – С. 39–42.

2. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : [підруч.] / Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В. ; за ред. М. Т. Білухи. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : Укр. акад. оригін. ідей, 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 у 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 Національного університету «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 : [моногр.] / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Акад. держ. податк. служби України, 2001. – 407 с.
7. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль : [учеб.] / Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. – 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. Вебер М. Три чисті типи легітимного панування / М. Вебер // Соціологія. Загальноісторичні аналізи. Політика / М. Вебер ; пер. з нім., післямова 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 лип. 1996 р. № 315/96-ВР // Закони України : в 11 т. / Верховна Рада України ; Ін-т законодавства. – К., 1997. – Т. 11. – С. 60–76.
13. Про затвердження Державної програми щодо запобігання і протидії корупції на 2011–2015 роки [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 28 листоп. 2011 р. № 1240. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1240-2011-%D0%BF>.
14. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2013 р. № 774-р. – 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?searchwo=iCAT&ordering=category&searchphrase=all&limit=20>.

16. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 верес. 2012 р. № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80>.

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 [Електронний ресурс] : Закон України від 16 лип. 1999 р. №996-XIV (зі змінами та допов.). – 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 [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 24 січ. 2012 р. № 44. – 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>.