

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

Правові горизонти



Legal horizons

ВИПУСК 18 (31)

Суми – 2019

**SECTION 9
INTERNATIONAL LAW**

**СЕКЦІЯ 9
МІЖНАРОДНЕ ПРАВО**

DOI: <http://www.doi.org/10.21272/legalhorizons.2019.i18.p123>

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ



***Куліш Анатолій Миколайович,**
доктор юридичних наук,
заслужений юрист України, професор,
директор Навчально-наукового інституту права,
Сумського державного університету*



***Рагуліна Юлія Михайлівна,**
Навчально-науковий інститут права,
Сумський державний університет*

У представленій роботі автори дослідили поняття «стандарти» та «стандартизація», що стосуються сфери публічних фінансів та державного фінансового контролю.

Була встановлена важливість того, що діяльність національних фінансових систем має базуватися на загальноприйнятих міжнародних стандартах, з метою підвищення рівня професійності та ефективності. Увага була приділена особливостям національних стандартів Сполучених Штатів Америки Великобританії, Литві, Грузії.

У рамках аналізу Угоди про асоціацію у сфері державного внутрішнього фінансового контролю було визначено, що співпраця між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами відбувається, шляхом гармонізації з наступними міжнародними стандартами: Інституту внутрішніх аудиторів (ЕА ІА), Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) та INTOSAI.

Значна увага у статті приділена концепції публічного внутрішнього фінансового контролю (public internal financial control), що розроблена Європейською Комісією для забезпечення дієвої моделі, здатної сприяти національним урядам у перегляді внутрішнього контролю у сфері фінансів та його модернізації у відповідності до міжнародних стандартів та найкращої практики країн-членів Європейського Союзу. Було визначено сферу застосування вищезазначеної концепції, її сутність, основні елементи та особливості.

У статті проаналізовані стандарти міжнародної організації INTOSAI, що містять керівні принципи аудиторської діяльності, особливості їх впровадження та спрямування; діяльність міжнародного професійного об'єднання внутрішніх аудиторів ЕС ІА (European Confederation of Institutes of Internal Auditing); стандарти, розроблені міжнародною федерацією бухгалтерів IFAC (International Federation of Accountants); діяльність Комітету організацій-спонсорів комісії Тредвея COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

Крім того, у статті було визначено, що є основними елементами ефективною та дієвою системи внутрішнього фінансового контролю.

Ключові слова: стандартизація, державний фінансовий контроль, міжнародні стандарти.

Kulish A. M, Ragulina Y. M. International standards of state financial control. In this work, the authors have examined the concept of "standards" and "standardization" relating to public finance and public financial control. It was recognized that national financial systems activities should be based on generally accepted international standards in order to enhance professionalism and efficiency. Attention was paid to the peculiarities of national standards of the United States of America and European Union countries, in particular the United Kingdom of Great Britain, Lithuania, Georgia.

As part of the analysis of the Association Agreement on Public Internal Financial Control, it was determined that cooperation between Ukraine and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States takes place through harmonization with the following international standards: the Institute of Internal Auditors (EA ІА), The International Federation of Accountants (IFAC) and International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

Much attention was paid to the concept of public internal financial control developed by the European Commission to provide a viable model capable of assisting national governments in revising internal controls in the field of finance and modernizing them in accordance with international standards and best practice in countries- members of the European Union. The scope of the aforementioned concept, its essence, its main elements and features were determined.

The standards of the international organization INTOSAI were analyzed, containing the guiding principles of the audit activity, the peculiarities of their implementation and direction; the activities of the International Professional Association of Internal Auditors EC ІА (European Confederation of Institutes of Internal Auditing); standards developed by the International Federation of Accountants (IFAC); the activities of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO.

In addition, the article identified the essential elements of an efficient and effective internal financial control system.

Key words: standardization, state financial control, international standards.

Вступ. Протягом останніх десятиліть спостерігається поширення тенденції до глобалізації, в рамках якої формування єдиних стандартів, у тому числі в фінансовій сфері, стає необхідною умовою ефективною взаємодії країн. Існування загальноприйнятих стандартів державного фінансового контролю є запорукою розвитку відповідної сфери на національних рівнях, адже такі стандарти слугують своєрідним базисом, що становить собою найкращий досвід країн світу.

Тож стандартизація є необхідною умовою для стабільності систем державного фінансового контролю.

Стан наукової розробки. Дослідженню питання присвятили свої наукові праці: О. Александрович, Д. Долбнева, Н. Дорош, Н. Кравчук, А. Любенко, А. Нестеренко, О. Новікова, Н. Обушна, О. Репетько та інші.

Завдання статті. Основною метою даного дослідження є проаналізувати міжнародні стандарти державного фінансового контролю та визначити їх вплив на формування ефективних та дієвих національних систем відповідного контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Стандарт державного фінансового контролю (далі ДФК) – це базис, що допомагає органами ДФК правильно тлумачити призначення своєї діяльності, а також коректно розуміти її завдання та функції, що забезпечує більш ефективну взаємодію з органам ДФК інших країн завдяки наявності єдиних стандартів [1, с. 53].

Стандартизація ДФК – це встановлення єдиних норм та правил, що є загальноприйнятими для учасників контрольно-наглядовою діяльності з метою забезпечення існування уніфікованою системи [2, с. 97]. Діяльність національних систем ДФК має ґрунтуватися на міжнародних стандартах, як наслідок всі державні контрольні дії, спрямовані на перевірку об'єктів, що використовують державні кошти, також мають регулюватися стандартизованими підходами.

У Сполучених Штатах Америки та країнах-членах Європейського Союзу національні стандарти ДФК та особливості їх реалізації розробляють вищі органи контролю. Наприклад, Рахункова палата Америки розробляє стандарти

для проведення аудитів державних організацій [3]. У Великобританії вищим органом контролю є Національна аудиторська служба, що здійснює нагляд за дотриманням стандартів у фінансовій сфері та забезпеченням фінансової звітності центральних органів влади [4]. Національна служба аудиту Литви здійснює нагляд за управлінням бюджетними коштами у відповідності до загальноприйнятих стандартів та стимулює позитивний вплив на управління публічними фінансами [5]. Служба державного аудиту Грузії контролює за державними коштами, з метою забезпечення ефективного державного фінансового контролю, побудованого на принципах законності та підзвітності [6].

Відповідно до пункту 3 статті 347 Угоди про асоціацію у сфері державного внутрішнього фінансового контролю співпраця між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами стосується розвитку ДФК через гармонізацію з узгодженими на міжнародному рівні стандартами та методологіями – Інституту внутрішніх аудиторів (ЕА ПА), Міжнародної федерації бухгалтерів (ІФАС) та INTOSAI [7].

Концепція публічного внутрішнього фінансового контролю (public internal financial control, далі концепція) була розроблена Європейською Комісією з метою забезпечення структурованої та дієвої моделі, що сприяє національним урядам у перегляді їхнього внутрішнього контрольного середовища та модернізації системи ДФК відповідно до міжнародних стандартів та передової практики ЄС [8, с. 1].

Концепція охоплює міжнародні стандарти та найкращу європейську практику з метою забезпечення оптимального підходу до реформування традиційних національних систем контролю.

Основними елементами концепції є управлінська підзвітність та незалежний децентралізований внутрішній аудит. Концепція публічного внутрішнього фінансового контролю не включає в себе інспектування, розслідування правопорушень та застосування покарань. За своїм змістом вона є попереджувальною і має на меті забезпечити максимальну ефективність систем, що перешкоджають правопорушенням у фінансовій сфері.

Ключовими міжнародними стандартами концепції є стандарти INTOSAI для внутрішнього контролю в державному секторі, міжнародні стандарти Інституту внутрішніх аудиторів (ЕА ПА) та Міжнародної федерації бухгалтерів (ІФАС),

об'єднані стандарти внутрішнього контролю Комітету COSO [9, с. 29].

INTOSAI – це міжнародна організація, створена у 1953 році, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю в країнах Організації Об'єднаних Націй. Головною метою діяльності INTOSAI є поширення інформації щодо нових напрацювань у сфері аудиту, професійних стандартів та найкращих методів, а також забезпечення стандартизації контрольної діяльності та підвищення довіри до її результатів [10]. INTOSAI було розроблено Міжнародні стандарти вищих органів аудиту, які містять керівні принципи аудиторської діяльності.

Стандарти INTOSAI використовуються з врахування національних особливостей держави, що їх впроваджує, однак, при цьому вони спрямовані на уніфікацію діяльності SAI в різних країнах, що робить міжнародну співпрацю максимально ефективною. Забезпечуючи базис роботи органів аудиту, стандарти INTOSAI гарантують користувачам аудиторських послуг незалежний та професійний результат [11, с. 232].

Стандарти INTOSAI не мають нормативного характеру і не є обов'язковими до виконання, однак, ними користуються SAI близько 180 країн як основою для створення власних методологій [9, с. 31].

Регіональною організацією INTOSAI з 1980 року є Європейська організація вищих органів аудиту (EUROSAI), що поширює діяльність в межах європейського регіону [10].

ЕС ПА (Європейська конфедерація інститутів внутрішнього аудиту) – це міжнародне професійне об'єднання внутрішніх аудиторів, засноване в 1941 році, метою діяльності якого є поширення стандартів внутрішнього аудиту та якісного корпоративного управління.

Тлумачення поняття «внутрішній аудит» міститься в Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, відповідно до яких – це незалежна об'єктивна діяльність з надання консультацій та рекомендацій, що мають на меті вдосконалення роботи організації.

Діяльність ЕС ПА є некомерційною, вона спрямована на подальший розвиток корпоративного управління та внутрішнього аудиту шляхом обміну інформацією та налагодження зв'язків [12].

Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС) – глобальна організація бухгалтерів, заснована в 1977 році, діяльність якої присвячена обслуговуванню суспільних інтересів шляхом посилення ролі професії бухгалтера та сприяння розвитку сильної міжнародної економіки.

Членами ІФАС є понад 175 членів з 130 країн, що представляють майже 3 мільйони бухгалтерів,

діяльність яких пов'язана з публічною практикою, промисловістю та торгівлею. IFAC служить інтересам суспільства шляхом:

- підтримки розвитку високоякісних міжнародних стандартів;
- сприяння прийняттю та імплементації цих стандартів;
- підвищення потенціалу бухгалтерських організацій;
- виступів з питань, що стосуються публічних інтересів [13].

Комітет організацій-спонсорів комісії Тредвея (COSO) – це добровільна приватна організація, створена у Сполучених Штатах Америки у 1985 році з метою фінансового забезпечення Національної комісії з питань фальсифікації фінансової звітності.

Метою діяльності Комітету COSO є проводити розробку універсальних підходів та рекомендацій з управління ризиками та питань внутрішнього аудиту для державних організацій та їхніх незалежних аудиторів, а також вивчати причинно-наслідкові зв'язки, що призводять до фальсифікацій у фінансовій звітності [14].

Важливим результатом діяльності організації COSO є створення концепції, що стала міжнародною моделлю для опису та визначення внутрішнього контролю [15, с. 70].

Концепція базується на управлінській звітності, незалежному внутрішньому аудиті і на центральному об'єднанні гармонізації.

Управлінська звітність полягає в тому, що менеджери всіх рівнів повинні нести відповідальність за діяльність, яку вони проводять у сфері фінансового управління та контролю. За таких умов кожен управлінець самостійно відповідає за створення адекватних систем фінансового контролю, а оцінка ризиків здійснюється керівництвом організації, а є внутрішніми аудиторами [8, с. 6].

Відповідно до концепції всі організації, що мають справу з публічними коштами повинні мати незалежних внутрішніх аудиторів для надання об'єктивних оцінок існуючим системам внутрішнього контролю. Аудитори звітують безпосередньо керівництву організації, але при цьому вони є незалежними в своїй діяльності, оскільки не належать до Відділу фінансових послуг, а є частиною найвищого рівня управління в організації.

Центральне об'єднання гармонізації відповідальне за розробку та впровадження методів внутрішнього контролю та аудиту, що базуються на міжнародних стандартах та найкращій практиці, а також за імплементацію нового законодавства у сфері управлінської звітності [8, с. 7].

Для якісного функціонування системи ДФК необхідно, щоб вона була об'єктом зовнішнього аудиту або підлягала незалежній оцінці Вищих органів аудиту (SAI – Supreme Audit Institutions), які підзвітні не виконавчій гілці влади, а законодавчій. SAI має бути членом Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), активно впроваджувати стандарти аудиту в державному секторі та регулярно інформувати про свою діяльність Парламент [8, с. 8].

INTOSAI було ухвалено керівні принципи контролю або так звану Лімську декларацію, якими регулюється діяльність SAI, а саме:

- вимога незалежності SAI та його співробітників, яка повинна бути гарантована Конституцією та захищена Верховним Судом;
- вимога, щоб повноваження SAI охоплювали всі державні фінансові операції та були законодавчо закріплені;
- SAI має бути уповноваженим та щорічно підзвітним Парламенту;
- вимога про повну відповідальність Уряду за свою діяльність без можливості посилатися на результати аудиту [8, с. 8].

Забезпечувати взаємодію SAI та ДФК має Міністерство фінансів за допомогою діяльності дорадчої групи, яка б регулярно збиралася для обговорення наявних проблем та внутрішнього контролю з метою розробки ефективних рішень.

Держави, які мають намір стати членом ЄС мають реформувати державний внутрішній та зовнішній фінансовий контроль відповідно до міжнародних стандартів та найкращої практики ЄС [8, с. 17].

У звіті про надання технічної допомоги Україні за 2014 рік, що був опублікований у 2016 році, зазначено, що основними елементами ефективної системи внутрішнього фінансового контролю на яких необхідно зосередити увагу є:

- розширення повноважень керівників у виконанні своїх бюджетів;
- перехід від контролю над ресурсами до контролю над досягненням результатів, який має знайти своє віддзеркалення як у бюджетному процесі, так і в режимі звітності;
- вимога до вищого керівництва бюджетних установ щодо створення належного режиму внутрішнього контролю;
- зміцнення режиму звітності з висуненням до відомств вимоги про публікацію річного звіту про свою діяльність, що містить річну фінансову звітність (РФЗ), складену за стандартами бухгалтерського обліку, а також звіти про досягнуті результати, показники ефективності і наслідки, здобуті завдяки використанню державних ресурсів;

□ зовнішній аудит річної звітності всіх органів державної влади (за стандартами INTOSAI) [16, с. 54].

Міжнародні стандарти контролю, встановлюючи основоположні принципи, сприяють підвищенню ефективності та якості національних систем ДФК. Однак, такі стандарти, як узагальнений результат функціонування найбільш розвинених систем фінансового контролю, є базисом для подальшої розробки, а не шаблоном.

Висновки та пропозиції. Отже, уніфікація ДФК означає встановлення міжнародним співтовариством норм, правил, положень та процедур в формі стандартів, що є бажаними до застосування для досягнення максимально взаємовигідної співпраці на міжнародному рівні.

Стандартизація у свою чергу є запорукою прозорості та чіткої підзвітності у фінансовій сфері, що сприяє здійсненню максимально ефективною аудиторської діяльності та підвищенню професіоналізму працівників у даній сфері. Результати ДФК мають базуватися на загальних підходах та методах, однак, кожна країна має право використовувати міжнародні принципи ДФК лише як базис для побудови власної системи, а не дублювати їх повністю.

Таким чином, вивчення світового досвіду організації ДФК є важливим для подальшого вдосконалення вітчизняного законодавства та підвищення рівня ефективності органів, що забезпечують контрольню-наглядову діяльність у фінансовій сфері.

Література:

- 1) Lyubenko A. Standartization of state financial control of the basis of system approach. *Economika*. 2015. № 94 (1). P. 52 – 60.
- 2) Долбнева Д. Стан та необхідність стандартизації державного фінансового контролю в Україні. *Часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. № 1. С. 96 – 101.
- 3) U. S. Government Accountability Office. Overview. URL: <https://www.gao.gov/about/>.
- 4) National Audit Office. URL: <https://www.nao.org.uk/about-us/>.
- 5) National Audit Office of Lithuania. Supreme Audit Institution. URL: https://www.vkontrole.lt/default_en.aspx.
- 6) State Audit Office of Georgia. URL: <https://sao.ge/en/about-us>.
- 7) Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Угода від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
- 8) Welcome to the world of Public Internal Financial Control: Booklet by the European Commission. Brussels: Directorate-General for Budget, 2006. 54 p.
- 9) Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 29 - 35.
- 10) Співпраця Рахункової палати з INTOSAI. URL: <https://rp.gov.ua/INTOS/INTOSAI?id=129>.
- 11) Обушна Н. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. *Ефективність державного управління*. 2017. № 2 (51). С. 229 – 240.
- 12) European Confederation of Institutes of Internal Auditing. URL: <https://www.eciia.eu/what-is-internal-auditing/>.
- 13) About the International Federation of Accountants: IFAC. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac>.
- 14) The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>.
- 15) Дорош Н. І. Інтегрована модель внутрішнього контролю підприємства COSOERM: адаптація закордонного досвіду в Україні. *Економічний аналіз*. 2015. № 22 (2). С. 68 – 74.
- 16) Звіт про надання технічної допомоги. Огляд управління державними фінансами: Доповідь МВФ по країні № 16/30, 2016. 85 с.