

на початковій стадії розвитку, які поки що інвестують у свій власний розвиток і не вийшли ще на цільовий рівень дохідності. Для торгівельних і виробничих компаній – чисті прибутки від продажів, у той час як у випадку з інвестиційними фондами та банками це вартість капіталу. Однак при виборі основи суттєвості необхідно виокремити одноразові події, що не є типовими для організації, оскільки вони можуть суттєво вплинути на підсумковий показник суттєвості [3, 4].

МСА 320 є важливою частиною зусиль IAASB, який дозволяє покращити якість аудиту в усьому світі. Оновлення IAASB зосереджено на зрозумілості, складності, а внесені вдосконалення та роз'яснення, спрямовані на більш послідовну та надійну оцінку ризиків, що становить основу зусиль аудитора зі збору достатніх належних аудиторських доказів. Ці зміни також модернізують стандарт, щоб не відставати від змін середовища, в якому працюють підприємства, зокрема стосовно технологій, а також зосередження уваги на тому, чому потрібні процедури.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 р. / Пер. з англ. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018. частина 1.
2. Auditing Standards – Organization of American States – Режим доступу: http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_guy_audit.pdf.
3. Принцип суттєвості у фінансовій звітності – 2017. URL: <https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine/900103>.
4. Суттєвість в аудиті фінзвітності: кращі практики застосування та документування/ Світлана Згурська. 2019. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12._.pdf.

УДК 657.6

Слободяник Юлія Борисівна,
д.е.н., професор, професор кафедри аудиту,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ: ВИМУШЕНИЙ КРОК ЧИ ШЛЯХ ДО РОЗВИТКУ?

Глобалізація світу спричиняє безліч як позитивних, так і негативних наслідків для економіки та суспільства у різних країнах, основними з яких наразі стали виклики сталого розвитку. Разом з тим одним з найбільш вагомих досягнень епохи глобалізації є напрацювання міжнародних стандартів у різних сферах, що покликані стати «єдиною мовою» для бізнесу та спрямовані на забезпечення високої якості продуктів, послуг, інформації, звітів, систем

управління тощо. Відповідні стандарти набули поширення й у сфері обліку та аудиту, зокрема державного.

Україна розпочала процес гармонізації національних та міжнародних стандартів у сфері обліку та звітності у 1998 році, з 2004 року повноцінно застосовуються Міжнародні стандарти аудиту. Проте перехід до використання міжнародних стандартів обліку та аудиту в державному секторі, що почався у 2007 році, відбувається із значною затримкою. Основною причиною є необхідність докорінних змін у застосовуваних підходах (насамперед, перехід до застосування методу нарахування), що також потребує перегляду багатьох нормативно-правових актів та відповідного навчання фахівців.

У сфері державного аудиту процес стандартизації, що був започаткований та підтримується INTOSAI, триває не так давно. Первинний комплект Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) було розроблено Комітетом з професійних стандартів INTOSAI та ухвалено на XIX Конгресі INTOSAI (Мексика, 2007 рік). У 2013 році було сформульовано фундаментальні принципи державного аудиту, що уніфікували підходи до проведення основних його форм – фінансового аудиту (financial audit), аудиту ефективності (performance audit) та аудиту відповідності (compliance audit).

В основі стандартів INTOSAI лежить професійний досвід та багаторічна співпраця її членів, а затверджена версія враховує коментарі та зауваження всіх вищих органів державного аудиту (ВОДА). Саме такий підхід забезпечує надання стандартам статусу міжнародних і можливість їх подальшої імплементації. Професійні стандарти мають відповідати рівню розвитку суспільства та технологій, тому вони підлягають постійному перегляду та удосконаленню. Отже, у 2016 році було розпочато процес перетворення чинних стандартів ISSAI на Концептуальну основу професійних стандартів – «INTOSAI Framework of Professional Pronouncements» (IFPP), яка була прийнята на XXIII INCOSAI у вересні 2019 року [1]. Зміни стосувалися не лише назви стандартів, а й їх структури та змісту.

Рахункова палата України є повноправним членом INTOSAI з 1998 року. Водночас оновлений у 2015 році Закон України «Про Рахункову палату» лише частково враховує норми стандартів INTOSAI. Так, вперше за весь час існування Рахункової палати в закон внесено термін «аудит». Крім цього, стаття 3 визначає, що Рахункова палата застосовує у своїй діяльності стандарти INTOSAI в частині, що не суперечить Конституції та законам України [2]. Посилання на цю законодавчу норму містяться і в звітах за результатами контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою (зокрема, фінансового аудиту та аудиту ефективності).

Разом з тим маємо констатувати, що Рахункова палата лише зараз почала реалізовувати реальні кроки на шляху до впровадження стандартів INTOSAI у свою практику. Зауважимо, що існує усталена практика, коли професійна організація, що розробляє стандарти, підтверджує, що застосовувані стандарти у кожній країні, що приєдналася до їх використання, відповідають за змістом, структурою, закладеними принципами та логікою оригінальній версії виданих стандартів. Відповідна процедура передбачена для імплементації багатьох

міжнародних стандартів, зокрема Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Так само й імплементація Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI передбачає здійснення таких послідовних кроків, як проведення самоаналізу щодо готовності впровадити стандарти на певному рівні, зовнішня оцінка, офіційний переклад стандартів державною мовою та подальший моніторинг процесу імплементації з боку INTOSAI. Отже, самого лише бажання країни застосовувати стандарти INTOSAI недостатньо – необхідно пройти певні етапи для підтвердження спроможності БОДА до їх застосування на певному рівні, що є особливістю цих стандартів.

Стандарт ISSAI 100 визначає, що принципи ISSAI можуть бути використані, як основа: для розробки стандартів, для прийняття національних стандартів (заснованих на 3-му рівні ISSAI) і для прийняття керівних принципів з конкретних питань (4-й рівень ISSAI) [2]. Крім того, у стандарті наголошується, що для належного прийняття або розробки стандартів аудиту, що ґрунтуються на Фундаментальних принципах аудиту, необхідно розуміти весь текст принципів. Отже, фактичне застосування стандартів вимагає дотримання їх змісту, що обумовлює необхідність їх офіційного перекладу. Обраний варіант застосування стандартів також впливає на відповідне формулювання в аудиторському звіті. Таким чином, неможливо застосувати в аудиторському звіті фразу про те, що аудит проводився відповідно до Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI, якщо не була дотримана процедура їх імплементації.

Цікаво, що необхідність проходження процедури імплементації МСФЗ чи МСА в Україні не викликала жодних питань у професійному колі. Наразі при Міністерстві фінансів України функціонує Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності, що є дорадчим органом з питань перекладу текстів МСФЗ, рекомендацій щодо оприлюднення та імплементації МСФЗ, обговорення заходів щодо удосконалення порядку застосування МСФЗ в Україні. До складу Ради входять висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, організацій, професійних об'єднань. Аналогічно за підписаною Міністерством фінансів України з Міжнародною федерацією бухгалтерів (м. Нью-Йорк, США) Угодою про дозвіл перекладати та публікувати матеріали, захищені авторським правом, Аудиторська палата України здійснює переклад МСА.

Натомість набула поширення думка, що у сфері державного аудиту достатньо того, що можливість застосування стандартів INTOSAI прописана у чинному законі, який регулює функціонування Рахункової палати. Вважаємо цю точку зору хибною, оскільки ігнорування процедури імплементації IFPP не дозволяє прискорити процес реального запровадження міжнародних стандартів у практику Рахункової палати, що значно звужує її можливості та не сприяє зміцненню її авторитету на міжнародному рівні. Потрібно враховувати, що суб'єкт, який фактично застосовує міжнародні стандарти, стає зрозумілішим та більш відкритим для зовнішніх стейкхолдерів. Саме тому існують приклади, коли підприємства складають два комплекти фінансової звітності – за національними стандартами та за МСФЗ, хоча від них це не вимагається законодавчо.

Підтвердженням правильності цієї точки зору є і результати функціональної оцінки діяльності Рахункової палати, проведеної наприкінці 2018 року міжнародними експертами за підтримки Уряду Німеччини та Представництва Європейського Союзу в Україні, що свідчать про невисокий рівень зрілості відносно міжнародних стандартів. За висновками експертів, основними проблемами є відсутність належної системи контролю якості, невідповідність державних аудитів, що проводяться у формі фінансових аудитів та аудитів ефективності, вимогам стандартів ISSAI, необхідність запровадження ризик-орієнтованого планування та моніторингу виконання рекомендацій за результатами аудиту.

На нашу думку, Рахункова палата має стати ініціатором потрібних кроків для прискорення імплементації стандартів INTOSAI. Потребує розробки відповідна дорожня карта, що врахує рекомендації Ініціативи розвитку INTOSAI (IDI). Насамперед, необхідно зміцнити інституційну спроможність Рахункової палати, побудувавши систему контролю якості (внутрішнього та зовнішнього), запровадити нові підходи в плануванні. Реалізація державних аудитів за IFPP вимагає певних кроків, а саме: розробки відповідного стандарту, методичного посібника щодо його застосування, навчання персоналу та проведення 2-3 пілотних аудитів за оновленими вимогами. Цей шлях не є простим та швидким, потребує внесення змін до багатьох нормативно-правових актів. Проте головним залишається розуміння та підтримка розробленого плану дій з боку керівництва та фахівців Рахункової палати. Лише у цьому випадку перехід до застосування стандартів INTOSAI стане не вимушеним кроком, а шляхом до розвитку.

Список використаних джерел

1. INTOSAI Framework of Professional Pronouncement – IFPP. URL: <http://www.issai.org/ifpp/> (дата звернення 13.11.2020).
2. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 13.11.2020).

УДК 332.025.12:005.935

Старенька Ольга Миколаївна
к.е.н., старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет,
м. Одеса, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Постійне ускладнення умов господарювання сучасних підприємств сприяє підвищенню вимог до системи управління. Відповідно виникає потреба у створенні системи внутрішнього контролю, яка буде охоплювати всі аспекти