УДК 657.6:006.32 DOI: http://dx.doi.org/10.18371/fcaptp.v1i18.46132

Любенко А.М.
к.е.н., доцент, Львівський інститут банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України;
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

УНІФІКАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДОЛОГІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СТАНДАРТАХ

Анотація. У статті обгрунтовано важливість стандартизації організації та методологічного забезпечення діяльності суб'єктів контролю. Автором запропоновані підходи щодо уніфікації та стандартизації як організаційного так методологічного забезпечення діяльності суб'єктів фінансового контролю. В свою чергу автор наголошує що запровадження стандартизації основних етапів здійснення контролю за державними фінансами сприятиме підвищенню ефективності у витрачанні коштів та досягненні цілей які ставились при плануванні бюджетних витрат.

Ключові слова: бюджетні кошти, державний аудит, уніфікація та стандартизація дій і контрольних заходів, організація та методологічне забезпечення контрольної діяльності.

Формул: 0; рис.: 2, табл.: 0, бібл.: 7.

Lyubenko A.M.
PhD in Economics, Docent, Lviv Institute of Banking of the
University of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

STANDARDS OF ORGANIZATION AND METHODOLOGICAL PROVIDING OF FINANCIAL AUDIT BODIES

Abstract. The paper proved the importance of standardization and methodological support activities of control. The author proposed approaches to unification and standardization of organizational and methodological support activities of financial control. The introduction of the main stages of control standardization of public finances will improve efficiency in spending and achieve goals that were set when planning budget expenditures. The purpose of general requirements is standardization of approaches of supervisory body to development of standards of external and internal state financial control, which provide accordance work out standards to the legislation of Ukraine and international standards in industry of state control, audit and financial reporting.

A research purpose is deepening of theoretical, methodological and organizational provisions of development of state financial control on the basis of the standardized approach. Coming from it, the task of research consists in the ground of necessity of system standardization of state financial control and on the basis of application of approach of the systems to define maintenance of standardization of organization and methodological providing of activity of control subjects.

Key words: budget resourses, state audit, unification and standardization actions and control measures, organization and methodological support control activities.

Formulas: 0; fig.: 2, tabl.: 0, bibl.: 7

JEL Classification: M42

Любенко А.Н.
к.э.н., доцент, Львовский институт банковского дела
Университета банковского дела Национального банка Украины;
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com

УНИФИКАЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯВ СТАНДАРТАХ

Аннотация. В статье обосновано важность стандартизации организации и методологического обеспечения деятельности субъектов контроля. Автором предложены подходы к унификации и стандартизации организационного и методологического обеспечения деятельности субъектов финансового контроля. В свою очередь автор подчеркивает, что внедпрение стандартизации основных этапов осуществления контроля за государственными финансами будет способствовать повышению эффективности в расходовании средств и достижении целей которые ставились при планировании бюджетных расходов.

Ключевые слова: бюджетные средства, государственный аудит, унификация и стандартизация действий и контрольных мероприятий, организация и методологическое обеспечение контрольной деятельности.
Формул: 0; рис.: 2, табл.: 0, библ.: 7.

Постановка проблеми. Уніфікація норм організації та методології здійснення контрольної діяльності пройшла у світі свій еволюційний шлях. Керівною радою Комітету INTOSAI (далі - ІНТОСАІ) з професійних стандартів після серйозних обговорень міжнародної спільноти та професійних виконавців державного аудиту прийнято стандарти державного аудиту (1992 р.)

У офіційному перекладі, поширеному на сайті Рахункової палати України ці стандарти мають назву Ревізійні стандарти ІНТОСАІ. Вони були розроблені за матеріалами Лімської та Токійської декларацій, а також на основі звітів і доповідей, схвалених різними конгресами ІНТОСАІ, та звіту групи експертів при ООН з питання фінансових аудитів в країнах, що розвиваються. [1]

Стандарти державного фінансового контролю ІНТОСАІ – це норми контролю для вищих органів державного фінансового контролю, сформовані за певною структурою. Положення стандартів є взірцем для того, щоб вищі органи фінансового контролю кожної країни моделювали власні стандарти контролю з урахуванням рекомендацій даних стандартів. Стандарти ІНТОСАІ відображають основні принципи (принцип – з латині основа, база), що дозволяють визначити обсяги кожного контрольного заходу, найбільш прийнятну і результативну методику їх проведення, а отримані результати узгодити з цілями та критеріями, обраними для перевірки. Вибір критеріїв спільно із застосованими процедурами дозволяє оцінити здійснені контрольні процедури не лише з точки зору кількості виявлених порушень, але й їх якості і результативності.

Стандарти, що були прийняті у 90-х роках і діяли до 2012 року, становили чотирирівневе нормативне середовище, яке поділялось на базові принципи, загальні стандарти, робочі стандарти аудиту, правила складання звітності, як зазначала Дрозд І.К. (рис.1) [1].

Рис. 1. Стандарти аудиту державних фінансів ІНТОСАІ (чинні до 2012 р.)

Наступний варіант стандартів ІНТОСАІ розглядався і був прийнятий на XX Конгресі ІНТОСАІ у Південній Африці 2010 року. Обговорення, проведене представниками вищих органів фінансового контролю різних країн світу показало, що у кожної країни є власний унікальний досвід здійснення контролю, однак при цьому існують і спільні характеристики, за якими він здійснюється. Тому подальшою метою діяльності ІНТОСАІ було визначено продовжувати працювати в напрямку стандартизації державного фінансового контролю, кінцевим результатом чого учасники конгресу сподівалися отримати дієві професійні стандарти. Ця місія всесвітньої міжнародної організації була затверджена у Стратегічному плані INTOSAI на 2011–2016 рр.

Нові затверджені стандарти суттєво відрізняються від першого варіанту як за побудовою – вони мають чотири рівня, так і за ступенем деталізації окремих питань. Крім того під час їх формування було застосовано суцільне кодування, яке повторює чотирирівневу структуру стандартів (рис. 2).

Перший і другий рівні представлені деклараціями, де містяться інституційні норми щодо організації та функціонування вищих органів державного фінансового контролю. Третій рівень стандартів стосується норм здійснення державного фінансового контролю в цілому та окремо з урахуванням специфіки трьох його форм - фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності. Проводячи аналогію з формами вітчизняного контролю, слід сказати, що інспектування у формі ревізії, яке здійснюють зовнішні та внутрішні контрольні органи за своїм змістом аутентичне аудиту відповідності і частково фінансовому аудиту. Аудит ефективності, як форм контролю також здійснюється в Україні Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією (з назвою державний фінансовий аудит).

Четвертий рівень стандартів включає норми здійснення контролю, які мають прикладний характер, стосуються застосування базових, фундаментальних принципів за умов, які склалися у тій чи іншій країні.

Стандарти четвертого рівня відображають рекомендації з правових, організаційних та професійних особливостей здійснення контролю стосовно окремих підконтрольних об’єктів, таких як діяльність міжнародних організацій, екологічних видатків, приватизаційних процесів, рівня державного боргу, використання резервного фонду бюджету на попередження і ліквідацію наслідків катастроф, профілактику корупційних явищ, особливості здійснення експертних оцінок та спільної взаємодії вищих органів державного фінансового контролю.

Кодування стандартів здійснена таким чином, щоб забезпечити єдність їх побудови залежно від рівня та зручність використання.

Безумовно, під час побудови вітчизняних стандартів державного фінансового контролю за основу необхідно брати стандарти ІНТОСАІ. Імплементація норм цих стандартів є запорукою якісного та ефективного функціонування системи державного фінансового контролю в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань здійснення контролю за витрачанням бюджетних коштів проводили багато вітчизняних науковців, зокрема Є.В. Мних, І.К. Дрозд, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій та інші. Разом з цим, питання уніфікації та стандартизації організації та методологічного забезпечення діяльності суб’єктів контролю на даний час ще недостатньо досліджені.

Рівень 1. Базові принципи	ISSAI 1 Лімська Декларація керівних принципів контролю державних фінансів
Рівень 2. Необхідні умови функціонування вищих органів державного контролю	ISSAI 10 Мексиканська декларація про незалежність вищих органів державного контролю ISSAI 11 Принципи INTOSAI та краща практика щодо незалежності вищих органів державного фінансового контролю ISSAI 12 Цінність і переваги вищих органів державного фінансового контролю – підвищити якість життя громадян ISSAI 20 Принципи прозорості та підзвітності ISSAI 21 Принципи прозорості – Краща практика ISSAI 30 Кодекс етики ISSAI 40 Контроль якості вищих органів фінансового контролю
Рівень 3. Фундаментальні принципи контролю	ISSAI 100 Фундаментальні принципи контролю державного сектору ISSAI 200 Фундаментальні принципи фінансового аудиту ISSAI 300 Фундаментальні принципи аудиту ефективності ISSAI 400 Фундаментальні принципи аудиту відповідності
Рівень 4. Керівні принципи контролю	*4.1 Загальні принципи аудиту* ISSAI 1000-2999 Керівні принципи фінансового аудиту ISSAI 3000-3999 Керівні принципи аудиту ефективності ISSAI4000-4999 Керівні принципи аудиту відповідності
	4.2 Керівні принципи з конкретних питань ISSAI 5000-5099 Керівництво з контролю міжнародних організацій ISSAI 5100-5199 Керівництво з екологічного контролю ISSAI 5200-5299 Керівництво з контролю приватизації ISSAI 5300-5399 Керівництво з IT-аудиту ISSAI 5400-5499 Керівництво з контролю державного боргу ISSAI 5500-5599 Керівництво з контролю коштів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків катастроф ISSAI 5600-5699 Керівництво з експертних оцінок ISSAI 5700-5799 Керівництво з контролю попередження корупції ISSAI 5800-5899 Керівництво зі спільного контролю між вищими органами державного контролю
	INTOSAI керівництво з сумлінного управління (INTOSAI GOV) INTOSAI GOV 9100-9199 Внутрішній контроль INTOSAI GOV 9200-9299 Стандарти бухгалтерського обліку

Рис.2 Структура міжнародних стандартів державного фінансового контролю[1]

[1] Складено за матеріалами офіційного сайту IHTOCAI, у авторському перекладі

Метою дослідження є поглиблення теоретичних, методологічних та організаційних положень розвитку державного фінансового контролю на основі стандартизованого підходу. Виходячи з цього, завдання дослідження полягає в обгрунтуванні необхідності системної стандартизації державного фінансового контролю і на підставі застосування системного підходу визначити зміст уніфікації організації та методологічного забезпечення діяльності суб'єктів контролю.

Основні результати дослідження. Побудова системи стандартів державного фінансового контролю в Україні, як базової основи для єдиного термінологічного та понятійного поля для всіх контрольних органів, слід здійснювати з дотриманням положень стандартів, затверджених ІНТОСАІ, які надалі ми називатимемо за їх англійською абревіатурою – стандарти ISSAI.

Метою загальних вимог є уніфікація підходів контрольного органу до розробки стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, що забезпечують відповідність розроблюваних стандартів законодавству України та міжнародним стандартам в галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Завданням загальних вимог є визначення вимог до структури та змісту стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю.

Загальні вимоги поширюються на стандарти зовнішнього державного фінансового контролю для проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів щодо підконтрольних об'єктів.

При підготовці стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю враховуються не лише стандарти ISSAI, а й інші міжнародні стандарти в галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Призначення стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю також слід відображати у базовому стандарті державного фінансового контролю.

Стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю контрольних органів - це нормативні документи, затверджувані контрольними органами, що визначають обов'язкові принципи, характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення повноважень у сфері зовнішнього державного фінансового контролю.

Контрольні органи розробляють стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю виходячи з основних принципів контролю та загальних вимог, затверджених Рахунковою палатою України і (або) контрольним органом внутрішнього централізованого контролю, яким виступає Державна фінансова інспекція України.

Стандарти контрольних органів регламентують професійну діяльність інспекторів (аудиторів) і забезпечують додаткові основи для врегулювання існуючих та попередження потенційних конфліктів між співробітниками контрольних органів та їх керівництвом, між контрольним органом та іншими контролюючими органами, між контрольним органом і об'єктом перевірки, між контрольним органом та установами, що захищають суспільні інтереси, а також між інспекторами (аудиторами). Таке положення узгоджується з нормами стандарту першого рівня ISSAI 1 Лімська Декларація керівних принципів контролю державних фінансів. [2]

Застосування стандартів контрольних органів, розроблених відповідно до загальних вимог, покликане забезпечити дотримання основних принципів зовнішнього фінансового контролю, визначених Лімською декларацією - законності, об'єктивності, ефективності, незалежності та гласності.

Обов'язково слід, на нашу думку, позначити загальні вимоги до структури стандарту зовнішнього державного фінансового контролю, які можна представити у

вигляді структури стандарту контрольного органу. Пропонуємо наступну структуру стандарту взяти за основу, адже вона повторює структуру відомих стандартів в сфері державного контролю та аудиту:

а) титульний лист;

б) зміст;

в) основа - посилання на вітчизняні та (або) міжнародні стандарти, використані при розробці даного стандарту;

г) загальні положення - обґрунтування необхідності стандарту, визначення його основних термінів і понять, сфери застосування, опис об'єкта стандартизації;

ґ) мета і завдання стандарту - призначення стандарту і конкретні проблеми, вирішення яких забезпечується його застосуванням;

д) взаємозв'язок з іншими стандартами - посилання на відповідні положення інших стандартів;

е) визначення основних принципів та методик - опис підходів контрольного органу, прийнятих методик і технічних прийомів вирішення проблем, що розглядаються стандартом;

є) перелік документів, які співробітник контрольного органу повинен скласти відповідно до вимог стандарту;

ж) перелік нормативних актів, якими співробітник контрольного органу повинен керуватися при виконанні вимог стандарту (в разі необхідності);

з) додатки (в разі необхідності).

Загальні вимоги до змісту стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю також були сформовано нами на основі аналізу змісту представлених для ознайомлення стандартів ISSAI.

Стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю повинні відповідати таким основним вимогам:

доцільності - відповідати поставленим цілям їх розробки;

чіткості і ясності - забезпечувати однозначність розуміння викладених у них положень;

логічної точності - забезпечувати послідовність і цілісність викладу їх положень, виключати внутрішні протиріччя;

повноти (суттєвості) - досить повно охоплювати регламентований ними предмет;

спадкоємності і несуперечності - забезпечувати взаємозв'язок і узгодженість з раніше прийнятими нормативними (методичними) документами контрольних органів, не допускати дублювання їх положень;

підконтрольності виконання - містити положення, що забезпечують можливість об'єктивного контролю виконання їх положень;

єдності термінологічної бази - забезпечувати однакову трактування вживаних в них термінів.

При цьому стандарти контрольного органу не можуть суперечити законодавству України, або ж у частині неузгоджених питань тимчасово носити рекомендаційний характер.

Стандарти контрольного органу повинні встановлювати правила, що регулюють такі питання: планування контрольної та експертно-аналітичної діяльності; збору доказів при проведенні контрольних та експертно-аналітичних заходів; документування; звітності; управління контрольною діяльністю; забезпечення контролю якості контрольної діяльності та інші.

В свою чергу стандарти контрольного органу рекомендуємо поділити на дві групи: стандарти організації діяльності контрольного органу та стандарти фінансового

контролю, здійснюваного контрольним органом.

Стандарти організації діяльності контрольного органу повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури організації та здійснення в контрольному органі методологічного забезпечення, планування роботи, підготовки звітів, взаємодії з іншими контрольними органами, інших видів діяльності.

Стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, здійснюваного контрольним органом, повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу.

Основний зміст стандарту з організації методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу складено на підставі положень стандартів ISSAI другого та третього рівнів, де містяться умови та фундаментальні принципи діяльності контрольного органу.

Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу (далі - методологічне забезпечення).

Методологічне забезпечення полягає у формуванні та вдосконаленні системи взаємопов'язаних стандартів та методичних документів контрольного органу, що регулюють здійснення його контрольної та експертно-аналітичної діяльності з метою сприяння якісному виконанню завдань контрольного органу, підвищенню рівня ефективності його діяльності.

Завданнями методологічного забезпечення є:

- забезпечення стандартами та методичними документами процесу та процедур здійснення всіх видів і форм контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу;

- підтримка в актуальному стані, відповідному законодавству України стандартів та методичних документів контрольного органу;

- вдосконалення та впровадження нових методів здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу;

- вивчення і впровадження передового досвіду вищих органів фінансового контролю іноземних держав, Рахункової палати України та контрольних органів в галузі методологічного забезпечення.

Рішення задач методологічного забезпечення контрольного органу здійснюється шляхом:

- розробки стандартів та методичних документів контрольного органу;

- проведення моніторингу положень стандартів та методичних документів контрольного органу на предмет їх актуальності та відповідності чинному законодавству;

- внесення змін до чинних стандартів та методичні документи контрольного органу.

Стандарт організації планування роботи контрольного органу (основні його положення) запропоновано автором з урахуванням норм ISSAI 1250 - Розгляд законів і правил в ході аудиту фінансової звітності (Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial) ISSAI 1300 – Планування аудиту фінансової звітності (Planning an Audit of Financial Statements) та інших стандартів четвертого рівня керівних принципів контролю.[3]

Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур планування роботи контрольного органу для забезпечення ефективної організації здійснення зовнішнього фінансового контролю, а також забезпечення виконання контрольним органом законодавчо встановлених повноважень.

Контрольний орган повинен будувати свою роботу на основі планових документів, що розробляються виходячи з необхідності забезпечення всебічного системного контролю за формуванням і використанням коштів бюджету підконтрольних об’єктів.

Планування здійснюється з урахуванням всіх видів і напрямів діяльності контрольного органу.

Завданнями планування є:

- вироблення стратегії діяльності контрольного органу;

- визначення пріоритетних напрямів діяльності контрольного органу та концепцій роботи за напрямками діяльності контрольного органу;

- формування та затвердження плану роботи контрольного органу.

Планування має грунтуватися на системному підході у відповідності з наступними принципами:

- поєднання довгострокового, середньострокового, річного та поточного планування;

- відповідності середньострокового, річного та поточного планування стратегічним цілям і завданням;

- безперервності планування;

- комплексності планування (по всіх видах і напрямах діяльності контрольного органу);

- рівномірності розподілу контрольних заходів з головним розпорядником бюджетних коштів;

- раціональності розподілу трудових, фінансових, матеріальних і інших ресурсів, що спрямовуються на забезпечення виконання завдань і функцій контрольного органу;

- періодичності проведення заходів на об'єктах контролю;

- координації планів роботи контрольного органу з планами роботи інших органів фінансового контролю.

Планування має забезпечувати ефективність використання бюджетних коштів, що виділяються контрольному органу, а також ефективність використання трудових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів.

Положення стандарт щодо підготовки звіту про роботу контрольного органу враховують норми ISSAI 1700 - Формування думки та аудиторський висновок щодо фінансової звітності (Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements), ISSAI 1705 – Модифікований висновок у звіті незалежного аудитора (Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report), ISSAI 1706 - Пояснюючі параграфи та інші матеріали у звіті незалежного аудитора (Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report), ISSAI 1710 - Порівняльна інформація - відповідність показників і порівнюваність фінансової звітності (Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements) та інші. [3]

Метою стандарту є встановлення порядку і правил підготовки звіту про роботу контрольного органу за звітний період.

Завданням стандарту є визначення структури звітів про роботу контрольного органу, порядку організації роботи з підготовки звітів, загальних вимог до подання документів і матеріалів для формування звітів, порядку затвердження звіту про роботу контрольного органу.

Положення стандарту з організації контрольних та експертно-аналітичних заходів, що проводяться контрольним органом спільно з органами фінансового контролю, правоохоронними, наглядовими та іншими органами доцільно формувати на основі стандартів ISSAI третього рівня ISSAI - 100 Фундаментальні принципи контролю державного сектору, ISSAI 200 -Фундаментальні принципи фінансового

аудиту, ISSAI 300 - Фундаментальні принципи аудиту ефективності, ISSAI 400 - Фундаментальні принципи аудиту відповідності та стандартів четвертого рівня «Загальні принципи аудиту»: ISSAI 1000-2999 - Керівні принципи фінансового аудиту, ISSAI 3000-3999 - Керівні принципи аудиту ефективності, ISSAI 4000-4999 - Керівні принципи аудиту відповідності.

Метою стандарту є регламентація діяльності контрольного органу з організації та проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів спільно з іншими органами контролю, контрольними та наглядовими органами іноземних держав, з податковими органами, органами прокуратури, правоохоронними, наглядовими, контрольними та іншими органами України, якщо це передбачено угодами про координацію діяльності або ж про співпрацю між контрольним органом і зазначеними органами.

Завданнями стандарту є:

- визначення порядку організації та підготовки проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів за участю інших органів;
- визначення порядку взаємодії контрольного органу з іншими органами в процесі проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- встановлення вимог з оформлення результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених за участю інших органів, та порядку їх розгляду.

Стандарти фінансового контролю контрольного органу доцільно розділити на групи, що визначають:

- стандарти за загальними правилами проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів, фінансового аудиту, аудиту ефективності, інших видів аудиту, а також контролю реалізації результатів контрольного заходу (загальні);
- стандарти зовнішнього і внутрішнього контролю державного та місцевих бюджетів (бюджет);
- стандарти, що визначають порядок управління якістю контрольних заходів, основні поняття і терміни, що використовуються в стандартах контрольного органу (спеціальні).

Такий поділ узгоджується з підходом, що визначений у затверджених стандартах ISSAI.

У стандартах фінансового контролю (загальних) за змістом імплементувано норми стандарту ISSAI третього рівня ISSAI 100 -Фундаментальні принципи контролю державного сектору та стандартів четвертого рівня «Загальні принципи аудиту» ISSAI 1000-2999 Керівні принципи фінансового аудиту.

До даної групи належать стандарти, що регламентують загальні правила проведення контрольного, експертно-аналітичного заходу, фінансового аудиту, аудиту ефективності використання бюджетних коштів, а також контролю реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, здійснених контрольним органом.

Метою стандарту, що регламентує загальні правила проведення контрольного заходу, є встановлення загальних правил, вимог і процедур проведення контрольного заходу на всіх його етапах.

Стандарт повинен визначити поняття і характеристики контрольного заходу, предмет та об'єкти, класифікацію контрольних заходів за типами фінансового контролю, етапи і процедури організації контрольного заходу.

У стандарті повинні бути представлені вимоги, пропоновані до організації контрольного заходу, у тому числі до службових контактів співробітників контрольного органу з посадовими особами об'єкта контрольного заходу, формування групи інспекторів, залучення зовнішніх експертів, формування робочої документації.

Стандарт, що регламентує загальні правила проведення контрольного заходу, повинен містити правила та порядок оформлення актів, розпоряджень, порядок передачі матеріалів контрольних заходів до правоохоронних органів у випадках виявлення фактів незаконного використання коштів державного та місцевих бюджетів.

Метою стандарту з проведення експертно-аналітичного заходу є встановлення загальних правил і процедур проведення контрольним органом експертно-аналітичних заходів.

Стандарт повинен визначити поняття і характеристики експертно-аналітичного заходу, предмет та об'єкти, етапи та процедури його організації.

У стандарті повинні бути представлені вимоги, пропоновані до організації, підготовки, проведення та оформлення результатів експертно-аналітичних заходів.

Метою стандартів, що регламентують проведення та оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності, є методичне забезпечення цих форм фінансового контролю в частині змісту, єдиних вимог до організації і проведення, а також оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності використання коштів державного та місцевого бюджетів.

У стандартах визначаються особливості проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності, порядок оформлення результатів аудиту.

Стандарти повинні містити методичне забезпечення контролю реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених контрольним органом.

Стандарт, що забезпечує контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, повинен визначати правила і процедури контролю реалізації результатів проведених заходів; встановлювати єдиний порядок організації та здійснення контролю реалізації результатів проведених заходів; а також порядок оформлення підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів.

Стандарти зовнішнього контролю виконання державного та місцевого бюджетів повинні регламентувати порядок здійснення попереднього, поточного і наступного контролю.

Стандарти контролю бюджетів визначають порядок:

- експертизи проектів законів про Державний бюджет України (проектів місцевих бюджетів);
- здійснення поточного контролю за ходом виконання закону про державний бюджет;
- організації та проведення зовнішньої перевірки річного звіту про виконання Державного бюджету України.

Завданнями стандарту фінансового контролю бюджету є:

- визначення основних принципів та етапів проведення контролю;
- встановлення вимог до змісту контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- визначення структури, змісту та основних вимог до укладення контрольного органу;
- встановлення взаємодії між структурними підрозділами контрольного органу в ході проведення попереднього, поточного і наступного контролю;
- встановлення порядку розгляду і затвердження інформації контрольного органу (висновку, звіту) про результати проведених контрольних та експертно-аналітичних заходів і представлення її в законодавчий орган або уряд.

Стандарти контролю спеціальні можуть бути побудованими відповідно до змісту стандартів четвертого рівня «Керівні принципи з конкретних питань», відображених на рис. 2.

Такі спеціальні стандарти контролю розробляються з метою методологічного забезпечення питань контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольних органів, не охоплених групами загальних стандартів контролю і стандартів фінансового контролю бюджетів в частині особливих підконтрольних об'єктів, які уповноважені перевіряти дані контрольні органи.

Стандарт державного фінансового контролю, що визначає методологію управління якістю, повинен встановлювати порядок організації та функціонування системи управління якістю контрольних та експертно-аналітичних заходів, регламентувати сукупність організаційних заходів, методів і процедур, спрямованих на досягнення високого рівня ефективності контрольної діяльності контрольного органу.

Спеціальні стандарти контролю, які встановлюють основні поняття і терміни, що використовуються в стандартах контрольного органу, повинні забезпечувати єдину термінологію стандартів державного фінансового контролю, відповідно до законодавчих актів України і враховувати сучасні вітчизняні та зарубіжні наукові та практичні досягнення в галузі контролю та аудиту.

Висновки. Отже, застосування стандартів контрольних органів, підготовлених відповідно до загальних правил дозволить забезпечити:

- раціональну технологію і організацію проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- зменшення трудомісткості контрольних процедур;
- впровадження в практику органів фінансового контролю органів наукових досягнень і нових технологій;

В свою чергу, стандартизація в сфері державного фінансового контролю сприятиме:

- зниженню ризиків контролю;
- підвищенню професіоналізму співробітників контрольних органів і додержання етичних норм;
- підвищенню якості контрольної та експертно-аналітичної діяльності;
- зміцненню незалежного статусу та суспільного престижу контрольних органів.

Література

1. Дрозд, І. К. Контроль економічних систем [Текст] : монографія / І. К. Дрозд. – К. : Імпекс-ЛТД, 2004. – 312с.
2. The Lima Declaration [Electronic resource]. – Available at: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
3. General Auditing Guidelines on Financial Audit [Electronic resource]. – Available at: http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html.
4. Mackay, K. How to build M&E Systems to Support Better Government, edited by the World Bank's Independent Evaluation Group at [Electronic resource] / K. Mackay ; [Макай, К. Как строить системы мониторинга, чтобы поддержать улучшенное правительство, под редакцией Независимой оценочной группы Всемирного банка]. – Available at: http://www.worldbank.org/ieg/ecd/docs/How_to_build_ME_gov.pdf.
5. Независимая группа оценки Всемирного банка. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ieg.worldbankgroup.org/.
6. May, E. Towards the Institutionalization of Monitoring and Evaluation Systems in Latin America and the Caribbean [Electronic resource] : Proceedings of a World Bank / E. May, D. Shand, [et al] ; Inter-American Development Bank Conference, World Bank ; [Мэй, Э., Шанд, Д. и др. На пути к институционализации систем мониторинга и оценки в Латинской Америке и Карибском регионе : материалы конференции Всемирного банка / Межамериканского банка развития, Всемирный банк]. – 2006. – Available at: http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/LACEXT/0,,contentMDK:20893139~pagePK:146736~piPK:146830~theSitePK:258554,00.html.
7. Kusek, J. Z. Ten Steps to a Results-Based Monitoring and Evaluation System. A handbook for development practitioners [Electronic resource] / J. Z. Kusek, R. C. Rist ; World Bank ; [Кусек, Дж. З., Рист, Р. К. Десять шагов к системе мониторинга и оценки, основанной на результатах. Пособие для практик реализации программ развития, Всемирный банк]. – 2004. – Available at: http://documents.worldbank.org/curated/en/2004/01/5068054/handbook-development-practitioners-ten-steps-results-based-monitoring-evaluation-system-ten-steps-results-based-monitoring-evaluation-system-handbook-development-practitioners.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2015 *© Любенко А.М.*

References

1. Drozd, I. K. (2004). *Kontrol ekonomichnykh system*. Kyiv: Imeks-LTD.
2. *The Lima Declaration*. (2012). Available at http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf
3. *General Auditing Guidelines on Financial Audit*. Available at http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html
4. Mackay, K. *How to build M&E Systems to Support Better Government. World Bank's Independent Evaluation Group.* Available at http://www.worldbank.org/ieg/ecd/docs/How_to_build_ME_gov.pdf
5. *Independent Evaluation Group of the World Bank*. Available at http://ieg.worldbankgroup.org/
6. May E., & Shand, D. (2006). *Towards the Institutionalization of Monitoring and Evaluation Systems in Latin America and the Caribbean. Proceedings of a World Bank/Inter-American Development Bank Conference. World Bank.* Available at http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/LACEXT/0,,contentMDK:20893139~pagePK:146736~piPK:146830~theSitePK:258554,00.html
7. Kusek, J. Z., & Rist, R. C. (2004). *Ten Steps to a Results-Based Monitoring and Evaluation System. A handbook for development practitioners. World Bank*. Available at http://documents.worldbank.org/curated/en/2004/01/5068054/handbook-development-practitioners-ten-steps-results-based-monitoring-evaluation-system-ten-steps-results-based-monitoring-evaluation-system-handbook-development-practitioners.

Received 22.01.2015 *© Lyubenko A.M.*