



УДК 657.1:334.5

## Загальні вимоги до стандартів зовнішнього фінансового контролю

Андрій Миколайович Любенко,  
завідувач кафедри економіки та управління  
Інституту магістерської та післядипломної освіти  
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ),  
кандидат економічних наук, доцент

**Анотація.** Обґрунтовано необхідність розроблення і запровадження стандартів зовнішнього фінансового контролю. На підставі цього запропоновано вдосконалити державний фінансовий контроль в Україні та підвищити його ефективність.

**Ключові слова:** фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, стандарти зовнішнього фінансового контролю.

**Постановка проблеми.** Інтеграційні процеси України на шляху до європейського співтовариства передбачають розробку і застосування нових стандартів і вимог до здійснення державного фінансового контролю, упровадження яких прискорить цей процес і сприятиме підвищенню ефективності та прозорості контролю. Метою загальних вимог до стандартів має стати уніфікація підходів органу контролю до розробки стандартів зовнішнього державного фінансового контролю, що забезпечують відповідність розроблюваних стандартів законодавству України і міжнародним стандартам у галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Завданням стандартизації є визначення вимог до структури і змісту стандартів зовнішнього державного та муніципального 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 державного фінансового контролю враховують стандарти ІНТОСАІ (INTOSAI) та інші міжнародні стандарти в галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній економічній літературі питанню вимог до стандартів зовнішнього фінансового контролю не приділялось достатньої уваги.

Поряд з цим, вагомий внесок у розвиток нових форм контролю і аудиту внесли відомі вітчизняні вчені, зокрема І. К. Дрозд, В. А. Дерій, В. С. Рудницький, В. М. Геєць, Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха.

**Мета і завдання статті.** Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю контрольних органів – це нормативні документи, затверджені органами контролю, 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 державного фінансового контролю виходячи з основних принципів контролю і загальних вимог, затверджених Рахунковою палатою України і (або) органом контролю внутрішнього централізованого

контролю, яким виступає Державна фінансова інспекція України.

Стандарти контрольних органів регламентують професійну діяльність інспекторів (аудиторів) і забезпечують додаткові основи для врегулювання наявних і попередження потенційних конфліктів між співробітниками контрольних органів та їхнім керівництвом, між органом контролю та іншими контролюючими органами, між контрольним органом і об'єктом перевірки, між органом контролю та установами, що захищають суспільні інтереси, а також між інспекторами (аудиторами).

Виходячи з наведеного вище, мета і завдання статті полягають у розробленні методичних та організаційних підходів стандартизації контрольних процедур зовнішнього фінансового контролю, розроблених відповідно до загальних вимог, покликаних забезпечити дотримання основних принципів зовнішнього фінансового контролю: законності, об'єктивності, ефективності, незалежності та гласності.

**Виклад основного матеріалу.** На нашу думку, структура стандарту органу контролю повинна відповідати загальним вимогам і мати таку структуру:

- а) титульний лист;
- б) зміст;
- в) основу – 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;
- г) мета і завдання стандарту – призначення стандарту і конкретні проблеми, розв'язання яких забезпечується його застосуванням;
- д) взаємозв'язок з іншими стандартами – посилання на відповідні положення інших стандартів;
- е) визначення основних принципів і методик – опис підходів органу контролю, прийнятих методик і технічних прийомів розв'язання проблем, що розглядаються стандартом;
- е) 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 (за потреби);
- з) додатки (за потреби).

Стандарти зовнішнього 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 їхніх положень, виключати внутрішні протиріччя;
- повноти (суттєвості) – досить повно охоплювати регламентований ними предмет;
- спадкоємності і несуперечності – забезпечувати взаємозв'язок та узгодженість з раніше прийнятими нормативними (методичними) документами органів контролю, не допускати дублювання їхніх положень;
- підконтрольності виконання – містити положення, що забезпечують можливість об'єктивного контролю виконання їхніх положень;
- єдності термінологічної бази – забезпечувати однакове трактування вживаних у них термінів.

Стандарти органу контролю не можуть суперечити законодавству України.

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

Стандарти контрольно-рахункового органу рекомендується поділити на дві групи: стандарти організації діяльності органу контролю і стандарти фінансового контролю, здійснюваного контрольним органом.

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

**Стандарти з організації методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної 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 і методичних документів контрольного органу, що регулюють здійснення його контрольної та експерт-

но-аналітичної діяльності з метою сприяння якісному виконанню завдань органу контролю, підвищенню рівня ефективності його діяльності.

Завданнями методологічного забезпечення є:

- забезпечення стандартами та методичними документами процесу і процедур здійснення всіх видів і форм контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу;
- підтримка в актуальному стані, відповідному законодавству України, стандартів і методичних документів органу контролю;
- удосконалення і 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 у галузі методологічного забезпечення.

Вирішення завдань методологічного забезпечення контрольного органу здійснюється шляхом:

- розробки стандартів і методичних документів контрольного органу;
- проведення моніторингу положень стандартів і методичних документів контрольного органу на предмет їхньої актуальності та відповідності чинному законодавству;
- внесення змін до чинних стандартів і методичні документи контрольного органу.

**Стандарт організації планування роботи контрольного органу.** Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур планування роботи органу контролю 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 усіх видів і напрямів діяльності контрольного органу. Завданнями планування є:

- вироблення стратегії діяльності контрольного органу;
- визначення пріоритетних напрямів діяльності контрольного органу та концепцій роботи за напрямами діяльності органу контролю;
- формування і затвердження плану роботи контрольного органу.

Планування має ґрунтуватися на системному підході відповідно до таких принципів:

- поєднання довгострокового, середньострокового, річного і поточного планування;
- відповідності середньострокового, річного і поточного планування стратегічним цілям і завданням;
- безперервності планування;
- комплексності планування (за всіма видами і напрямами діяльності контрольного органу);



- рівномірності розподілу контрольних заходів із головним розпорядником бюджетних коштів;
- раціональності розподілу трудових, фінансових, матеріальних та 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.

**Стандарт щодо підготовки звіту про роботу контрольного органу.** 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.

**Стандарт організації контрольних та експертно-аналітичних заходів,** що проводяться контрольним органом спільно з органами фінансового контролю, правоохоронними, наглядовими та іншими органами. Метою стандарту є регламентація діяльності контрольного органу з організації та проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів спільно з іншими органами контролю, контрольними і 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 участі інших органів;
- визначення порядку взаємодії контрольного органу з іншими органами у процесі проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- встановлення вимог з оформлення результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених за участі інших органів, і порядку їх розгляду.

**Стандарт фінансового контролю контрольного органу.** Стандарти фінансового контролю доцільно підрозділити 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 контролю державного та місцевих бюджетів (бюджет);

- стандарти, що визначають порядок управління якістю контрольних заходів, основні поняття і терміни, що використовуються у стандартах контрольного органу (спеціальні).

До групи **Стандарти фінансового контролю (загальні)** 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, який 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 і об'єкти, класифікацію контрольних заходів за типами фінансового контролю, етапи і процедури організації контрольного заходу.

У стандарті повинні бути представлені вимоги, запропоновані 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 і порядок оформлення актів, розпоряджень, порядок передання матеріалів контрольних заходів до правоохоронних органів у разі виявлення фактів незаконного використання коштів державного і місцевих бюджетів.

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

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

У стандарті повинні бути представлені вимоги, запропоновані 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 і місцевих 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 за-



ходів, повинен визначати правила і процедури контролю реалізації результатів проведених заходів; установлювати 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 і місцевих 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.** З метою методологічного забезпечення питань контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольно-рахункових

органів, не охоплених групами загальних стандартів контролю і стандартів фінансового контролю бюджетів, розробляються спеціальні стандарти контролю.

Стандарт державного фінансового контролю, що визначає методологію управління якістю, повинен установлювати 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 органу контролю.

Спеціальні стандарти контролю, які встановлюють основні поняття і терміни, що використовуються у стандартах контрольного органу, повинні забезпечувати єдину термінологію стандартів державного фінансового контролю, відповідну законодавчим актам України, урахувувати сучасні вітчизняні і зарубіжні наукові та практичні досягнення в галузі контролю та аудиту.

**Висновки.** Застосування стандартів контрольних органів, підготовлених відповідно до загальних правил, дозволить забезпечити:

- раціональну технологію й організацію проведення контрольних і експертно-аналітичних заходів;
- зменшення трудомісткості контрольних процедур;
- упровадження у практику контрольно-рахункових органів наукових досягнень і нових технологій.

Стандартизація у сфері державного фінансового контролю сприятиме:

- зниження 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.

#### Список використаної літератури

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836).
2. Збірник матеріалів з питань державного фінансового контролю / за заг. ред. І. С. Дребота. – Чернівці : Прут, 2003. – 188 с.
3. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження. – К. : Піраміда, 2005. – 144 с.
4. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26 січня 1993 року № 2 939-ХІІ, із внесеними змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Government Auditing Standards The Inspector General Act of 1978, as amended, 5 U.S.C. App. (1982).
6. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П. К. Германчук, І. Б. Стефанік, Н. І. Рубан та ін.]. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
7. Контроль і ревізія : [навч. посіб.] / [Романів Є. М., Хом'як Р. Л., Мороз А. С., Корегін М. В.]. – 2-ге вид., перероб. і допов. – Львів : НУ «Львівська політехніка», Інтеллект-Захід, 2002. – 320 с.
8. Розпорядження КМУ від 22 жовтня 2008 року № 1 374-р «Про Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року і план заходів щодо її реалізації» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.

**Summary.** In the article motivate the necessity of development and implementation of standards for external audit. On this basis it is proposed to improve public financial control in Ukraine and improve its efficiency.

**Keywords:** financial control, public financial control, external audit standards.