



УДК 336.711

Розвиток системи державного фінансового контролю на засадах стандартизації

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. Розглядається необхідність уніфікації контрольних процедур шляхом розробки і впровадження стандартів державного фінансового контролю відповідно до положень Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI).

Ключові слова: державні, фінанси, стандарти контролю, контрольні процедури, державний фінансовий контроль, стандарти державного фінансового контролю, Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI).

Постановка проблеми. Модернізація системи державних фінансів в Україні повинна проводитись паралельно з розробкою національних положень (стандартів) контролю в державному секторі. Для забезпечення цього непростого завдання система державних контрольних органів повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють усю сукупність бюджетних ресурсів, спрямованих в економіку. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з іншого боку, – істотно підвищить їхню ефективність.

Метою загальних вимог щодо стандартів контролю є уніфікація підходів контрольних органів до розробки стандартів зовнішнього державного фінансового контролю, що забезпечують відповідність розроблених стандартів законодавству України і міжнародним стандартам у галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Завданням загальних вимог 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 враховуються стандарти Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та інші міжнародні стандарти в галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній економічній літературі питанню стандартизації державного фінансового контролю приділялось недостатньо уваги.

Поряд з цим, вагомий внесок у розвиток і функціонування системи державного фінансового контролю внесли відомі вітчизняні вчені, зокрема І. К. Дрозд, В. А. Дерій, В. М. Геєць, Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, І. Б. Стефанюк, В. С. Рудницький, Є. В. Мних.

Крім цього, одним із перших дослідників сутності контролю та його ролі в суспільствах із перехідною економікою (В. О. Шевчуком) надано ґрунтовну теоретичну оцінку можливих інтерпретацій сутності контролю як онтологічного, гносеологічного, наукового поняття. Ученим підкреслено сутність контролю щодо властивості буття (філософський аспект, який впливає на розуміння сенсу подальшого розвитку), типу відносин, виду діяльності, проблемності та функції менеджменту [1]. Визначаючи багатоаспектність контролю, В. О. Шевчук розмежовує його поняття із функцією управління (реагування) за наслідками контролю.

Мета і завдання статті полягає в розробленні та застосуванні стандартів контрольних органів, розроблених відповідно до загальних вимог, які покликані забезпечити дотримання основних принципів зовнішнього фінансового контролю: законності, об'єктивності, ефективності, незалежності та гласності.

Виклад основного матеріалу. Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю контрольних органів – це нормативні документи, які затверджуються органами державного 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) 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 наявних і попередження потенційних конфліктів між співробітниками контрольних органів та їх керівництвом, між контрольним органом та іншими органами контролю, між контрольним органом і об'єктом перевірки, між контрольним органом та установами, що захищають



супільні інтереси, а також між інспекторами (аудиторами).

Структура стандарту контрольного органу, на нашу думку, повинна відповідати загальним вимогам.

Зокрема, стандарт повинен мати таку структуру:

а) титульний лист;

б) зміст;

в) основу – посилання на вітчизняні та (або) міжнародні стандарти, використані при розробленні 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 та методик – опис підходів контрольного органу, 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).

У свою чергу, 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 і узгодженість із раніше прийнятими нормативними (методичними) документами контрольних органів, 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.

При цьому, звісно, стандарти контрольного органу не можуть суперечити чинному законодавству України.

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; забез-

печення контролю якості контрольної діяльності та інші.

Стандарти контрольно-рахункового органу рекомендується поділити на дві групи: стандарти організації діяльності контрольного органу і 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 державного фінансового контролю, здійснюваного контрольним органом, повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольного органу.

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

При цьому методологічне забезпечення полягає у формуванні та вдосконаленні системи взаємопов'язаних стандартів і 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 і 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 і методичних документів контрольного органу;
- 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 може здійснюватися 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 методичних документів контрольного органу.

Метою стандарту організації планування роботи контрольного органу є встановлення загальних прин-



ципів, 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 усіх видів і напрямів діяльності контрольного органу.

Завданнями планування є:

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

Планування повинно 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 напрямками діяльності контрольного органу);
- рівномірності розподілу контрольних заходів з 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 передбачає 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 з 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 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 і 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;
- установлення вимог з оформлення результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених за участі інших органів, і порядку їх розгляду.

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

До групи стандартів 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, 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 і об'єкти, класифікацію контрольних заходів за типами фінансового контролю, етапи і процедури організації контрольного заходу.

У стандарті повинні бути представлені вимоги, пропонувані до організації контрольного заходу, у тому числі до службових контактам 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 передавання 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 контрольним органом 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, пропонувані до організації, підготовки, проведення та оформлення результатів експертно-аналітичних заходів.

Метою стандартів, що регламентують проведення і 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 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; 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 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;
- установлення вимог до змісту контрольних та експертно-аналітичних заходів;

- визначення структури, змісту та основних вимог до укладення контрольного органу;
- установлення 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.

З метою методологічного забезпечення питань контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольних та експертно-аналітичних 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 контрольного органу.

Спеціальні стандарти контролю, що встановлюють основні поняття і терміни, що використовуються у стандартах контрольного органу, повинні забезпечувати єдину термінологію стандартів державного фінансового контролю, відповідну законодавчим актам України, і враховувати 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 і організацію проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- зменшення трудомісткості контрольних процедур;
- упровадження у практику контрольних та експертно-аналітичних 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 і суспільного престижу контрольних органів.

Список використаної літератури

1. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою : монографія / В. О. Шевчук. – К. : Київ. торг.-економ. ун-т, 1998. – 371 с.
2. 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.



3. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12 травня 2007 року № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
4. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П. К. Германчук, І. Б. Стефаник, Н. І. Рубан та ін.]. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
5. Розпорядження КМУ від 22 жовтня 2008 року № 1374-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. This article considers the necessity to unify control procedures through the development and implementation of standards of public financial control in accordance with the principles of the INTOSAI.

Keywords: government, finance, control standards, test procedures, state financial control standards of public financial control, the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)