

## ФИНАНСОВОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73

### ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ СТАНДАРТІВ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ

Еліна КОСОВА,  
кандидат економічних наук, магістр  
Інституту права імені Володимира Сташиса  
Класичного приватного університету

#### SUMMARY

The purpose and content of international financial and legal standards of Supreme Audit Institutions are defined, the activities of organizations that carry out their development and distribution is described. Four levels of evaluation standards are awarded: general principles, the preconditions for the functioning of Supreme Audit Institution, fundamental auditing principles, general recommendations of audit (financial audit, compliance audit, performance audit) and advice on specific topics. The stages of the implementation of international financial and legal standards by the Accounting Chamber of Ukraine are proved.

**Key words:** international financial and legal standards, the Accounting Chamber of Ukraine, financial audits, performance, compliance.

#### АНОТАЦІЯ

У статті визначено мету і зміст міжнародних фінансово-правових стандартів вищих органів фінансового контролю, охарактеризовано діяльність організацій, які здійснюють їх розробку й поширення. Надано оцінку чотирьом рівням стандартів: загальні принципи, передумови для функціонування вищих органів фінансового контролю, фундаментальні принципи аудиту, рекомендації загального аудиту (фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності) і рекомендації по конкретних темах. Обґрунтовано етапи впровадження міжнародних фінансово-правових стандартів Рахунковою палатою України.

**Ключові слова:** міжнародні фінансово-правові стандарти, Рахункова палата України, фінансовий аудит, ефективність, відповідність.

**Постановка проблеми.** Державний фінансовий контроль є важливим способом забезпечення законності й дисципліни в державному управлінні [1, с. 195]. У нашій країні існує система контролюючих органів, більшість із яких представлена органами виконавчої гілки влади. Але Рахункова палата, яка створюється Верховною Радою України та підзвітна їй, має особливий конституційний статус. Вона є не просто вищим за субординацією, а дійсно провідним органом державного фінансового контролю, який відіграє важливу роль у процесі реалізації євроінтеграційного курсу нашої країни [2, с. 157]. У цьому контексті актуальним є питання забезпечення функціонування Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів, у тому числі щодо органів місцевого самоврядування [3, с. 163]. Спеціалісти німецької консультативної групи розробили такі рекомендації для забезпечення відповідності діяльності Рахункової палати України міжнародним стандартам: зміцнення дієздатності, регулярна перевірка діяльності всіх інститутів, яким доручене керування державними корпоративними правами, підготовка річного звіту про використання субсидій і дотацій, забезпечення перевірки виконання рішень про використання державних інвестицій; проведення перевірок не лише на рівні областей, а й на рівні органів місцевого самоврядування [4, с. 96].

**Мета статті** полягає в узагальненні міжнародних фінансово-правових стандартів діяльності органів вищого фінансового контролю та розробці рекомендацій щодо їх впровадження Рахунковою палатою України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розробивши серію відповідних професійних міжнародних

стандартів аудиту (ISSAI) та керівних принципів Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI GOV), Комітет з професійних стандартів зосередився на їх підтримці й просуванні в спільноті INTOSAI та серед інших зацікавлених сторін під керівництвом Ради керуючих і за тісної співпраці з Генеральним Секретаріатом, Головами цільових комітетів та іншими органами INTOSAI й Ініціативи розвитку INTOSAI (IDI). Роль Комітету з професійних стандартів полягає здебільшого в просуванні ISSAIs та INTOSAI GOVs, узагальненні результатів дослідження в керівних положеннях. Роль IDI полягає в подальшому впровадженні ISSAI та INTOSAI GOV. Це некомерційна організація, що утворена в межах INTOSAI, яка надає допомогу країнам, що знаходяться на стадії розвитку, в посиленні незалежності, підвищенні ефективності їх діяльності та професіоналізму. Завдяки програмі IDI, на міжнародному рівні вже створено пул посередників з імплементації ISSAI й утворено співтовариство практиків.

Масштабна модернізація діяльності Рахункової палати, набуття нею статусу вищої аудиторської інституції має відбуватися шляхом поетапної адаптації міжнародних стандартів [5, с. 129]. Рахункова палата України, виходячи з власних національних потреб, має можливість використати глобальні напрацювання IDI (наприклад, оцінювання власних потреб за допомогою iCATs (англ. ISSAI Complaint Assessment Tool – інструментарій для оцінювання відповідності стандартам ISSAI)) для розробки Стратегії імплементації стандартів.

Міжнародні фінансово-правові стандарти діяльності вищих органів фінансового контролю мають чотири рівні. Перший рівень (основоположні принципи) – ISSAI 1

«Лімска декларація керівних принципів аудиту державних фінансів», основною метою якої є заклик до незалежності аудиту державних фінансів [6]. Вища аудиторська інституція (англ. «the Supreme Audit Institution» (SAI)), яка не відповідає цій умові, не може претендувати на цей статус. Цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення такої незалежності. Цей документ має виняткове значення для всіх вищих аудиторських інституцій-членів INTOSAI, незалежно від регіону, до якого вони належать, рівня їх розвитку, місця в системі врядування та форми організації. Залишаючись чіткою й точною, вона містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів і всіх дотичних до цього питань. Правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів, уособлюють підвалини, на яких базується Лімска декларація. Ідеї, представлені в Декларації, належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж багатьох років, з часу їх прийняття в жовтні 1977 року, залишаються чинними.

Основоположними принципами аудиту державного сектора є такі: призначення й види перевірок; незалежність вищих органів фінансового контролю та їхніх членів; відносини з парламентом, урядом і адміністрацією; повноваження вищих органів фінансового контролю; методи контролю, персонал, аудит, міжнародний обмін досвідом; звітність; аудиторські повноваження вищих органів фінансового контролю. Декларація містить повний список усіх цілей і питань, що стосуються державного фінансового контролю, водночас залишаючись надзвичайно короткою, що робить її простою у використанні та зрозумілою. Верховенство права й демократія є найважливішими умовами для проведення незалежного державного фінансового контролю, основою, на якій ґрунтується Декларація Ліми.

Базові принципи аудиту державних фінансів передбачають, що Вищий орган фінансового контролю повинен забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності SAI, зокрема у випадку організації SAI за принципом аудиторського суду чи для діяльності SAI, яка не стосується перевірки фінансів. SAI має визначити стандарти, що застосовуються до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість такої діяльності.

Другий рівень міжнародних стандартів – основи функціонування SAI (ISSAI 10 «Мексиканська декларація незалежності» [7]; ISSAI 11 «Керівні принципи INTOSAI та краща практика у сфері незалежності SAI»; ISSAI 12 «Значення та переваги SAI – вплив на покращення життя громадян»; ISSAI 20 «Принципи прозорості й відповідальності»; ISSAI 21 «Принципи прозорості – краща практика»; ISSAI 30 «Кодекс етики»; ISSAI 40 «Контроль якості для SAI» [8]).

Мексиканська декларація незалежності встановлює вісім основних принципів незалежності SAI, які випливають із Лімської декларації (ISSAI 1), як основні вимоги належного аудиту в державному секторі:

1. Наявність відповідної та ефективної конституційної/статутної/правової структури й фактичне застосування положень цієї структури.
2. Незалежність Голів і членів SAI (у колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків.
3. Достатньо широкі повноваження й повна свобода дій при виконанні функцій SAI.
4. Необмежений доступ до інформації.
5. Право й обов'язок звітування щодо своєї діяльності.
6. Самостійність прийняття рішень стосовно змісту й часу написання аудиторських звітів, публікації та розповсюдження звітів.

7. Наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій SAI.

8. Фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних і грошових ресурсів.

Додаток до декларації ілюструє принципи, які вважаються ідеальними для незалежного SAI.

ISSAI 11 визначає передумови для функціонування вищих органів фінансового контролю, засоби забезпечення, збільшення та поліпшення їх незалежності. Dodatok до ISSAI 11 стосується результатів тематичних досліджень, які використовуються для перевірки дотримання SAI положень Мексиканської декларації про незалежність.

З огляду на підвищений інтерес з боку зовнішніх і внутрішніх зацікавлених сторін розширюється спектр аудиторських послуг, що надаються вищими органами фінансового контролю (SAI). Принципи, викладені в ISSAI 12, побудовані навколо фундаментального очікування зростання ролі вищих органів фінансового контролю в покращенні життя громадян:

1. Посилення підзвітності й прозорості діяльності уряду та юридичних осіб.
2. Проведення перевірок з метою забезпечення відповідальності уряду і суб'єктів державного сектора за ефективне використання державних ресурсів.
3. Зобов'язання осіб, наділених правом управління державним сектором, вживати заходи для виправлення становища відповідно до висновків і рекомендацій аудиту.
4. Звітність за результатами аудиту, демонстрація актуальної інформації для громадян, парламенту та інших зацікавлених осіб.
5. Своєчасна реакція на зміну умов і ризики, що виникають.
6. Ефективний зв'язок із зацікавленими сторонами.
7. Сприяння благотворним змінам у державному секторі відповідно до кращих практик.
8. Забезпечення належної прозорості й підзвітності вищих органів фінансового контролю.
9. Забезпечення належного управління SAI.
10. Дотримання Кодексу етики SAI.
11. Прагнення до досконалості і якості послуг.
12. Нарощування потенціалу шляхом сприяння навчанню та обміну знаннями.

ISSAI 20 включає в себе принципи прозорості й підзвітності для вищих органів фінансового контролю:

1. Виконання обов'язків відповідно до нормативно-правової бази, яка забезпечує підзвітність і прозорість.
2. Оприлюднення мандату, обов'язків і стратегії.
3. Прийняття стандартів аудиту, процесів і методів, які є об'єктивними й прозорими.
4. Застосування високих стандартів чесності й етики для співробітників усіх рівнів.
5. Неприпустимість порушення принципів звітності й прозорості.
6. Економне, ефективне управління своїми операціями відповідно до законів і правил.
7. Публічне звітування про результати перевірок і висновки щодо спільної діяльності уряду.
8. Поширення звітів про діяльність і результати перевірки через засоби масової інформації, веб-сайти й за допомогою інших засобів.
9. Використання зовнішніх і незалежних рекомендацій з метою підвищення якості й надійності роботи.

У ISSAI 21 наведено приклади практики вищих органів фінансового контролю, що стосуються прозорості й підзвітності. Кодекс етики (ISSAI 30) являє собою комплексне викладення цінностей і принципів, якими повинні керуватися в щоденній роботі аудитори. Незалежність,

повноваження та обов'язки аудитора державного сектора висувають високі етичні вимоги до SAI та їхніх співробітників. Через національні відмінності в культурі, мові, правових і соціальних системах кожний SAI має розробити власний кодекс етики, який найкращим чином відповідає його власному середовищу. Отже, Кодекс етики являє собою основу для національних кодексів етики. Кожен SAI несе відповідальність за забезпечення того, щоб усі його аудиторі були ознайомлені з цінностями і принципами, що містяться в національному кодексі етики, діяли відповідним чином.

ISSAI 40 допомагає SAI встановити й підтримувати систему контролю якості, яка відповідає їхньому мандату і поточним обставинам. ISSAI 40 заснований на ключових принципах «Міжнародних стандартів з контролю за якістю, ISQC-1» Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) і був адаптований до особливостей діяльності вищих органів фінансового контролю. Він установлює загальні рамки для контролю якості й визначає заходи, які сприяють досягненню високої якості в умовах державного сектора. Структура ISSAI 40 представлена так само, для кожного елемента, ідентифікованого в ISQC-1 так: основний принцип в ISQC-1; основний принцип, адаптований для вищих органів фінансового контролю; керівництво щодо застосування для вищих органів фінансового контролю. Рамки для системи SAI з контролю якості складаються з таких умов: лідерство й відповідальність за якість у межах SAI; відповідність етичним вимогам; прийняття й продовження відносин із клієнтами з конкретних зобов'язань; людські ресурси; забезпечення продуктивності; моніторинг. На додаток до стандарту ISSAI 40 Рада керуючих EUROSAI видала практичний посібник «Досягнення якості аудиту: передова практика в управлінні в рамках вищих органів фінансового контролю» (затверджений Радою керуючих EUROSAI в листопаді 2010 р.).

Загальні стандарти аудиту передбачають прийняття кожним SAI власної політики та дотримання ним процедури, які мають на меті таке:

- добір персоналу належної кваліфікації;
- створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі аудиторів та інших співробітників SAI;
- підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви й інструкції стосовно проведення контрольних заходів;
- використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників і визначення напрямів, за якими в SAI немає спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності й належного розподілу повноважень; прискіпливе і старанне досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності й управлінню нею;
- аналіз результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур SAI.

Третій рівень стандартів представлений фундаментальними принципами аудиту (ISSAI 100–400). Мета стандартів проведення аудиту – це визначення критеріїв і загальної основи, які дають аудиторі змогу виконувати свою роботу точно, системно й уважно. Установлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи аудитора, який для досягнення конкретної мети має зібрати доказову інформацію (докази). Стандарти проведення аудиту визначають межі, у яких повинен проводитися аудит. Вони стосуються загальних стандартів аудиту, які, у свою чергу,

містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також ураховують правила складання звітів, що конкретніше зорієнтовані на завдання висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, становлять головні елементи, на яких аудитор буде свій висновок і звіт.

Перероблені ISSAI 100 визначають загальні принципи та концепції, які застосовуються до всіх видів аудиторських перевірок, що практикуються в державному секторі економіки [9]. Перероблені ISSAI 200, 300 і 400 включатимуть специфічні принципи й концепції фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності.

Нова версія стандартів ISSAI 100 «Основні принципи аудиту в державному секторі» містить визначення ключових понять, що характеризують аудит у державному секторі економіки: роль аудитора, відповідальні сторони, передбачуваний користувач, предмет вивчення, інформація з предмета вивчення, критерії оцінювання. Надаючи цим визначенням статусу фундаментальних принципів, ISSAI 100 посилює загальну основу всіх видів державного аудиту. Для якнайповнішого використання потенціалу ISSAI необхідно забезпечити їх повсюдне застосування вищими органами фінансового контролю. ISSAI 100 встановлює основні принципи, які можуть бути використані всіма вищими органами фінансового контролю, незалежно від їхніх завдань і повноважень, установлює важливі зв'язки з цілями та інституційною владою першого і другого рівнів, визначає загальні елементи аудиту державного сектора.

ISSAI 200 «Основні принципи фінансового аудиту» забезпечує основоположні принципи аудиту фінансової звітності, визначає елементи і принципи аудиту фінансової звітності, який проводиться вищими органами фінансового контролю [10]. Принципи мають бути використані як основа для прийняття або розробки більш докладних стандартів для таких перевірок, які будуть регулюватися національними стандартами.

ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» забезпечує основу, загальні принципи й загальні відомості про характер і елементи аудиту ефективності [11]. Він може бути використаний як основа для розробки стандартів, або як основа, на якій ґрунтуються національні стандарти, або як основа для прийняття Керівних принципів аудиту ефективності. ISSAI 300 складається з трьох розділів: межі для аудиту ефективності; елементи аудиту ефективності; принципи аудиту ефективності – загальні і принципи, пов'язані з процесом аудиту (планування, проведення, звітність, подальша діяльність).

Аудит ефективності передбачає визначення обсягів економічності, результативності й ефективності:

- визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практики та принципів і впровадженню ефективної управлінської політики;
- перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів і перевірка систем інформації, оцінювання результатів і їх моніторинг; аналіз заходів, ужитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;
- перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності порівняно із запланованими.

У деяких країнах конституція або чинне законодавство не наділяють SAI повноваженнями контролювати «ефективність» або «результативність» управління фінансовою діяльністю виконавчої влади. Оцінювання доцільності й корисності адміністративних рішень та ефективності управління належить до сфери компетенції

міністрів, яким доручено організацію функціонування адміністративних служб і які несуть відповідальність за свою роботу перед законодавчим корпусом. Термін, який у такому випадку видається більш адекватним для визначення контрольних функцій SAI, що виходять за межі традиційного розуміння аудиту законності, – це «аудит ефективності управління». Така перевірка передбачає аналіз державних витрат у розумінні загальних принципів належного врядування. Два види аудиту – законності й ефективності управління – у дійсності можуть бути об'єднані в один захід, тим більше, що вони доповнюють одне одного, при цьому аудит законності може бути підготовчим етапом аудиту ефективності управління, що сприяє, зрештою, виправленню ситуації, яка виникла внаслідок порушень на терені законності.

ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності» визначає характер, елементи і принципи аудиту відповідності, проведеного SAI, на предмет дотримання суб'єктами державного сектора законів, нормативних актів, принципів фінансового управління і стандартів поведінки посадових осіб. ISSAI 400 надає детальну інформацію щодо таких аспектів: мета й завдання аудиту відповідності; структура аудиту відповідності й різні способи проведення перевірок; елементи аудиту відповідності; принципи аудиту відповідності [12]. Аудит відповідності передбачає такі операції:

- засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку та оцінювання бухгалтерської документації й підготовку висновку стосовно фінансових звітів;

- засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату загалом;

- перевірка операцій і фінансової системи, а також оцінювання стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства й нормативних актів;

- перевірка системи внутрішнього управління й контролю та функцій внутрішнього аудиту;

- перевірка правильності й доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту;

- відзначення всіх інших моментів, які були виявлені під час перевірки або мають стосунок до неї, які SAI вважає за необхідне відзначити;

Четвертий рівень представлений принципами аудиту, які діляться на дві групи: рекомендації загального аудиту (фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності), рекомендації по конкретних темах [13].

У першу групу входять такі стандарти:

- ISSAI 1000-2999 – Керівництво по фінансовому аудиту. Складається з практичних приміток (розроблені INTOSAI) і Міжнародних стандартів аудиту (MCA), опублікованих Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ);

- ISSAI 3000-3999 – Керівництво з аудиту ефективності;

- ISSAI 4000-4999 – Керівництво з аудиту ефективності.

Друга група – рекомендації по конкретних темах, представлені такими стандартами:

- ISSAI 5000-5099 – Керівництво по міжнародних інститутах;

- ISSAI 5100-5199 – Керівництво по екологічному аудиту;

- ISSAI 5200-5299 – Керівництво по приватизації;

- ISSAI 5300-5399 – Керівництва по ІТ-аудиту;

- ISSAI 5400-5499 – Керівництво по аудиту державного боргу;

- ISSAI 5500-5599 – Керівництво по аудиту стихійних лих, пов'язаних із допомогою;

- ISSAI 5600-5699 – Керівництво по експертних оцінках;

- ISSAI 5700-5799 – Керівництво по аудиту запобігання корупції;

- ISSAI 5800-5899 – Керівництво по кооперативному аудиту між вищими органами фінансового контролю.

Також варто зупинитися на рекомендаціях щодо належного управління (INTOSAI GOV):

- INTOSAI GOV 9100-9199 – Внутрішній контроль;

- INTOSAI GOV 9200-9299 – Стандарти бухгалтерського обліку;

- INTOSAI GOV 9300-9399 – Організація аудиту;

- INTOSAI GOV 9400 – Керівництво по оцінці державної політики.

Результатом роботи державного аудитора є складання звіту. Висновок аудитора щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола аудиторських досліджень і різних операцій. Аудитор часто має зазначити, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, відзначити в разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління й контролю, випадки наявності незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законів, SAI може бути зобов'язаний складати звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених витрат із реальними результатами виконання бюджету, згідно з даними, що наводяться органами державної влади.

Правила складання звітів передбачають, що після завершення кожного контрольного заходу аудитор має скласти свої висновки в письмовій формі або в разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчастим, ні двозначним, має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми й обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність і об'єктивність аудитора, бути справедливим і конструктивним. Останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених аудитором, належить вищому керівникові чи колеґії, яку створює SAI.

З метою адекватного врахування потреб користувача аудитор може бути змушений спиратися у своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди й вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації. У разі проведення аудиту законності аудитор повинен підготувати за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів письмовий звіт, який може бути або окремим розділом звіту про перевірку фінансових звітів або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів, і тих підрозділів, які не були перевірені.

Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи в повному обсязі були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту й питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, можуть наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів щодо удосконалення діяльності. У звіті мають зазначитися всі суттєві випадки порушення законодавства, які становлять інтерес у світлі поставлених цілей при здійсненні цього аудиту.

Упровадження ISSAI можна охарактеризувати як процес управління стратегічними змінами, а відтак підтримка впровадження стандартів має здійснюватися на довгостроковій основі й передбачати проведення заходів інституціонального та організаційного посилення Рахункової палати України,

зміцнення її незалежності й законодавчої бази, підвищення ефективності управління й керованості, удосконалення механізмів підзвітності і прозорості. Складність і висока технічна деталізація ISSAI викликають певну невідповідність між міжнародними стандартами, з одного боку, і вітчизняними нормативами й інструкціями – з іншого. На сьогодні встановлені чинним законом завдання Рахункової палати не дають змоги говорити про повну відповідність навіть першому рівню, тобто всім вимогам Лімської декларації. Чинний Закон України «Про Рахункову палату» не визнає її органом вищого фінансового контролю [14]. Рахункова палата як вища аудиторська інституція має діяти з метою надання професійних незалежних рекомендацій щодо управління та використання всіх державних ресурсів. Внеском у нову правову реальність, яка наразі знаходиться в процесі самоорганізації, буде відповідальність за управлінські рішення, прозорість грошових потоків і активів, розвиток економіки й суспільства. Рахунковій палаті України потрібно позбутися статусу органу контролюючого типу, підвищити аудиторську спроможність і змінити масштаб і характер здійснюваних нею контрольно-аналітичних заходів.

**Висновки.** Отже, із викладеного вище можемо підсумувати таке:

1. Розробниками міжнародних фінансово-правових стандартів є органи наднаціонального контролю – Міжнародна організація вищих органів аудиту INTOSAI, Європейська організація вищих органів аудиту EUROSAI, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Вони мають на меті забезпечення незалежності, прозорості діяльності вищих органів фінансового контролю за державними фінансами, а також сприяння співпраці між національними інституціями, обміну інформацією й документацією.

2. Міжнародні фінансово-правові стандарти діяльності органів вищого фінансового контролю мають ієрархічну побудову, складаються з чотирьох рівнів: рівень 1 – загальні принципи, рівень 2 – передумови для функціонування вищих органів фінансового контролю, рівень 3 – фундаментальні принципи аудиту, рівень 4 – рекомендації загального аудиту (фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності) й рекомендації по конкретних темах.

3. Україні доцільно поетапно впроваджувати міжнародні фінансово-правові стандарти діяльності органів вищого фінансового контролю. На першому етапі потрібно привести діяльність Рахункової палати України відповідно до стандартів першого і другого рівнів. На другому етапі варто розробити національні стандарти, узгоджені з фундаментальними принципами аудиту третього рівня. Завершальним етапом є впровадження стандартів четвертого рівня.

Перспективами подальших досліджень є виявлення проблем упровадження міжнародних фінансово-правових стандартів органами внутрішнього контролю.

#### Список використаної літератури:

1. Койчева О.С. Фінансовий контроль як спосіб реалізації повноважень Рахункової палати / О.С. Койчева // Держава і право. Серія «Юридичні і політичні науки». – 2014. – Вип. 65. – С. 192–198.
2. Койчева О.С. Конституційний статус рахункової палати України в системі органів державного фінансового контролю / О.С. Койчева // Право і суспільство. – 2014. – № 6.1. – С. 151–158.
3. Березовська С.В. Контрольні повноваження рахункової палати України у сфері фінансової діяльності органів місцевого самоврядування / С.В. Березовська // Наше право. – 2014. – № 1. – С. 160–164.
4. Тароева В.В. Рахункова палата України як інститут контрольної влади / В.В. Тароева // Актуальні проблеми держави і права. – 2004. – Вип. 22. – С. 94–97.
5. Невідомий В.І. Модернізація компетенції та правового статусу рахункової палати України в контексті легітимації вищої аудиторської інституції / В.І. Невідомий // Філософські та методологічні проблеми права. – 2014. – № 1. – С. 116–132.
6. 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).
7. Мексиканська декларація незалежності XIX Конгресу INTOSAI, листопад 2007 року (м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545>.
8. Level 2: Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions [Electronic recourse]. – Accessed mode : <http://www.issai.org/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais/>.
9. New ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing. Exposure draft [Electronic recourse]. – Accessed mode : [http://www.issai.org/media/12959/exposure\\_draft\\_new\\_issai\\_100.pdf](http://www.issai.org/media/12959/exposure_draft_new_issai_100.pdf).
10. New ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing. Exposure draft [Electronic recourse]. – Accessed mode : [http://www.issai.org/media/12967/exposure\\_draft\\_new\\_issai\\_200.pdf](http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_200.pdf).
11. New ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing [Electronic recourse]. – Accessed mode : <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.
12. New ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing. [Electronic recourse]. – Accessed mode : <http://www.issai.org/media/69912/issai-400-english.pdf>.
13. Level 4: General Auditing Guidelines [Electronic recourse]. – Accessed mode : <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/>.
14. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.