

**РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

*Розглянуто діючу систему державного фінансового контролю в Україні, узагальнено основні недоліки такої системи, розглянуто сучасні напрями реформування діючої системи та побудовано майбутню систему державного фінансового контролю з урахуванням місця державного внутрішнього фінансового контролю в такій системі*

В сучасних умовах розвитку ринкових відносин в Україні, які супроводжуються процесами поширення форм, обсягів та наслідків шахрайств в сфері бюджетних коштів та державного майна, на перше місце виходить необхідність забезпечення державного фінансового контролю, який би сприяв законності та раціональності використання коштів та майна, які належать державі. В той же час, як свідчить практика державного фінансового контролю, останніми роками він втратив минулу ефективність. Багато в чому це спричинено тим, що державний фінансовий контроль не встиг адаптуватись до мінливого ринкового середовища, а його дія, яка була ефективною в умовах командно-адміністративної економіки, втратила свою актуальність. Задля удосконалення діючої сьогодні системи державного фінансового контролю, фахівці прийняли ряд нормотворчих документів та запровадили в практику нове поняття "державний внутрішній фінансовий контроль", який покликаний в майбутньому стати пріоритетною формою державного фінансового контролю і запозичив в себе всі найважливіші напрацювання світової спільноти в цій сфері. Зазначеній проблемі присвячена велика кількість різних наукових праць, але, не дивлячись на їх безперечну цінність, їх аналіз не дає повного уявлення про те, що являє собою система державного внутрішнього фінансового контролю та її складові.

Саме тому в межах даного дослідження зроблено спробу надати цілісне уявлення про таку систему, виокремити і обгрунтувати її складові та взагалі окреслити

можливі напрями удосконалення таких складових та системи вцілому. Окреслена проблема на сьогодні вже усвідомлена і теоретиками, і законотворцями, і фахівцями в галузі державного фінансового контролю.

Так, аналіз останніх наукових досліджень, присвячених об'єктованій вище проблемі показав, що на сьогодні багато вчених досліджують питання реформування системи державного фінансового контролю, серед яких можна виділити: Шевченко Н.В. [2;6], Іванову І. [3], Ліщинську Л.Б. [4], Кирильчука Ю.М. [4], Винниченко Н.В. [2], Атабаєву А.А. [1], Чугунов І. Я. [5] та багато інших.

Незважаючи на велику кількість наукових доробок, присвячених актуальним питанням реформування системи державного фінансового контролю в Україні, багато питань все ж таки залишаються остаточно не дослідженими, що й доводить актуальність і своєчасність даної статті.

Так, на сьогодні система державного фінансового контролю знаходиться в процесі радикального реформування і докорінної перебудови. Перш ніж перейти до розгляду напрямів такого реформування необхідно розглянути діючу систему, критично проаналізувати її складові та шляхом узагальнення існуючих недоліків, довести необхідність її реформування.

Так, діюча система державного фінансового контролю в розрізі ключових її складових (видів, методів, форм та суб'єктів) наведена на рис. 1.



Рис. 1. Діюча система державного фінансового контролю в Україні (види, методи, форми та суб'єкти)

Так, як видно з рис. 1, діюча система державного фінансового контролю представлена основними елементами наведеної на рисунку 1 системи державного фінансового контролю в Україні та їх характеристику (табл. 1).

Табл. 1 Характеристика елементів діючої системи державного фінансового контролю в Україні (узагальнено автором)

Елемент	Характеристика
Суб'єкти ДФК	До суб'єктів ДФК відноситься велика кількість контролюючих органів. При цьому, слід відмітити, що існує значний перетин їх функцій. Зазначена проблема усвідомлена більшістю законотворців, але остаточно не усунута. Навіть намагання розмежувати повноваження ДКРСУ і Рахункової палати України в новій редакції Бюджетного кодексу України, що набрав чинності з 01.01.2011 року остаточно окреслену проблему не усунули. Насьогодні всі суб'єкти ДФК мають практично однакові повноваження і носять виключно зовнішній характер
Об'єкти ДФК	Органи державної та комунальної сфери
Методи ДФК	Методи ДФК, що застосовуються сьогодні в діяльності контролюючих органів цілком узгоджені з ключовою метою здійснення контрольних заходів – виявлення порушень та покарання винних у їх скоєнні осіб. Головним недоліком сучасних методів ДФК є їх неспроможність знаходити резерви діяльності та здійснювати профілактику правопорушень. Саме тому необхідно здійснити перегляд існуючих методів та доповнити їх з урахуванням сучасних вимог
Форми ДФК	Форми ДФК відображають прояв діяльності того чи іншого суб'єкта ДФК. Основною формою на сьогодні залишається ревізія (інспектування). Основою державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснюють органи державної контрольно-ревізійної служби (ДФІ), одночасно з різними видами аудиту, та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів. Досягнутих в управлінні державними фінансами. Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними фінансами ускладнює, а в багатьох випадках унеможливує усунення фінансових порушень та їх наслідків
Види ДФК	Класифікація видів ДФК є достатньо повною і має також значну кількість недоліків. Особливо це стосується привалювання наступного контролю над попереднім та поточним, що на думку світової спільноти вважається неефективним

Таким чином, кожен елемент системи державного фінансового контролю має власні недоліки та є далеким від досконалості. Крім того існуючий перелік недоліків слід доповнити загальними недоліками, які неможливо віднести до певного елемента:

1. система ДФК не діє як єдина система. А існує у формі відокремлених ланок;

2. система ДФК не відповідає європейським вимогам через ряд обставин, наприклад превалювання наступного контролю над попереднім та поточним;

3. система ДФК не базується на досконалому теоретичному підґрунті. Більшість ключових понять навіть не закріплено законодавчо. Що гальмує розвиток системи ДФК та створює певні труднощі на шляху їх реформування.

Усвідомлення негайного усунення окреслених недоліків зумовило початок радикального реформування системи ДФК з урахуванням європейського досвіду.

Підґрунтям такого реформування стала Концепція PIFC – концепція моделі публічного внутрішнього фінансового контролю.

Концепція PIFC була розроблена Європейською Комісією наприкінці 1990-х для країн – претендентів на вступ до ЄС. Ця концепція використовується країнами, що намагаються розвинути власні системи державного внутрішнього фінансового контролю та побудувати належні системи національного державного управління й фінансового контролю і аудиту. PIFC є моделлю, що базується на відповідальності керівника та включає внутрішній контроль, внутрішній аудит та гармонізацію цих двох компонентів на центральному рівні. Франція запропонувала доповнити цю модель ще однією складовою – фінансовою безпекою.

Найбільша увага в моделі PIFC приділяється процедурам попереднього й поточного контролю, який спрямований на зясування причин порушень, їх попередження та виконується всіма фахівцями державного органу, а подальший контроль здійснюється вищим органом контролю (Рахунковою палатою) та урядовими органами у формі аудиту процедур, що оцінює якість системи внутрішнього контролю. В Україні ж привалює саме наступний контроль, що є безперечним недоліком, бо спрямований на виявлення вже скоєних економічних злочинів, а не на їх профілактику та попередження.

Як видно, в Україні переважає саме наступний контроль, частка якого становить більш ніж 70 % та котрий здійснюється у формі ревізії (інспектування), має фіскальний характер та за підходами Євросоюзу не належить до PIFC, оскільки не вписується в базове поняття відповідальності керівника. Наступний контроль спрямований здебільшого на виявлення правопорушень і притягнення винних до відповідальності, а не на оцінку результатів управління державними фінансами. Тому інспектування, що проводиться через декілька років після управлінського рішення або події, не здатне активно сприяти нівелюванню загроз чи найкращому використанню вже втрачених можливостей для досягнення мети в минулому, а в багатьох випадках унеможливує усунення фінансових порушень та їх наслідків, через що держава й суспільство втрачають значні ресурси.

Усвідомлюючи потребу в кардинальному перетворенні національної системи державного фінансового контролю, уряд України розробив Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року (в редакції розпоряджень КМУ від 22.10.2008 № 1347 – р і від 23.12.2009 № 1601 – р.)

Головна мета даної Концепції полягає в адаптації вітчизняного законодавства до європейського, а також в підвищенні ефективності діяльності державного і комунального секторів шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники цих органів здійснюють управління фінансами для досягнення належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених цілей і задач.

Одним з основних кроків на шляху до створення європейської системи державного внутрішнього фінансового контролю є розробка та введення у дію 01.01.2011 р. нового Бюджетного кодексу України, а особливо це стосується нової редакції статті 26, згідно якої: повинно відбутись обов'язкове запровадження в органах державного сектору базових компонентів європейської моделі PIFC – внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (рис.2). Відтак персональну відповідальність за запровадження та ефективне функціонування цих компонентів покладено на керівників усіх рівнів – від головного розпорядника до розпорядників нижчого рівня й навіть керівників окремих підрозділів установи.

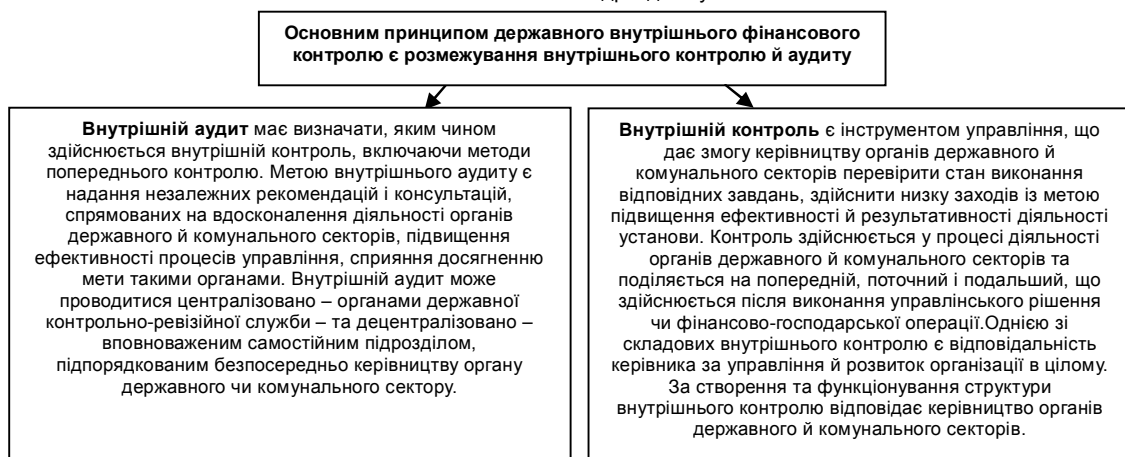


Рис. 2. Розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту як основний принцип державного внутрішнього фінансового контролю

З урахуванням означеного, існує можливість надати узагальнену майбутню систему державного фінансового контролю з урахуванням місця в ній державного внутрішнього фінансового контролю.

Така система державного фінансового контролю, яка буде існувати після втілення всіх розглянутих вище заходів зображена в розрізі основних її елементів і наведена на рисунку 2.

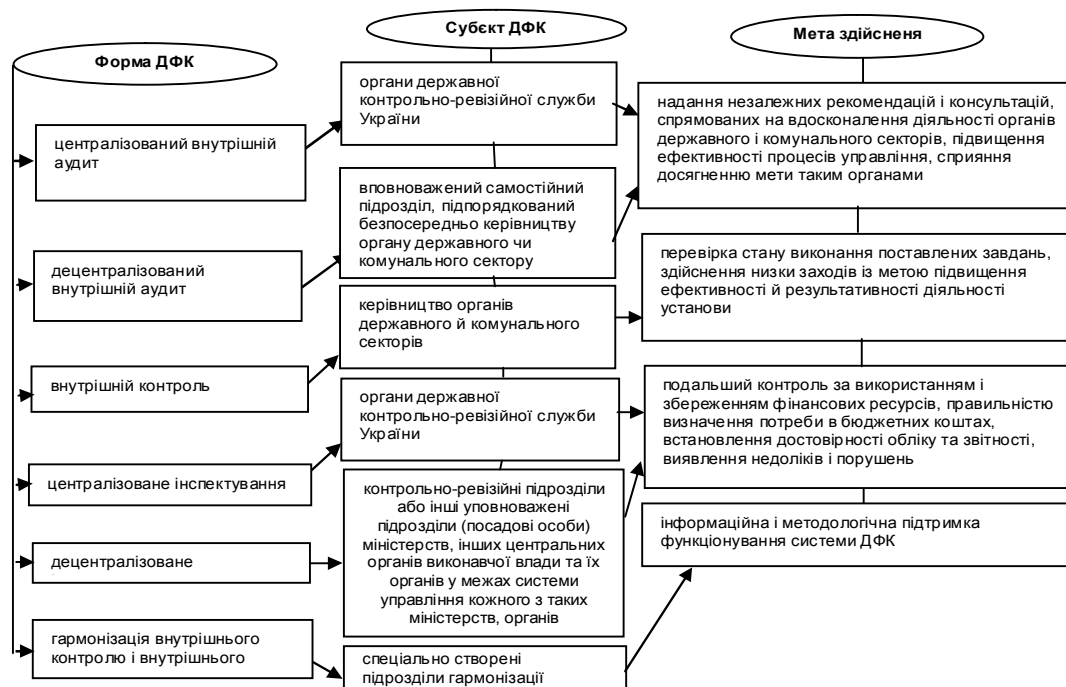


Рис. 3. Майбутня система державного фінансового контролю в Україні (узагальнено автором)

Так, основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Керівник відповідає за всі дії і процеси в органі, в тому числі за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності органу.

Крім того, обов'язком керівника є звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, у тому числі про функціонування внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат (далі – досягнення мети). Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

За створення та функціонування адекватної структури внутрішнього контролю відповідає керівництво органів державного і комунального сектору.

Структура внутрішнього контролю складається з таких елементів:

– середовище контролю. Керівництво, яке несе відповідальність за стан внутрішнього контролю, та працівники повинні створити таке середовище в органах державного і комунального сектору, яке забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю;

– оцінка ризиків. Для здійснення внутрішнього контролю повинна проводитися ідентифікація (визначення) і оцінка ризиків, з якими стикаються органи державного і комунального сектору і які мають як

зовнішній, так і внутрішній характер. Керівництво органів державного і комунального секторів визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними;

– контролююча діяльність. Для здійснення належного управлінського процесу слід визначити правила, процедури, технічні прийоми та механізм виконання вказівок і доручень керівництва, а також забезпечити їх практичне застосування;

– інформація та інформаційний обмін. Інформація повинна реєструватися і надаватися керівництву та іншим користувачам органів державного і комунального сектору в такій формі і в такий час, щоб вона могла служити основою для належного виконання функцій внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інших шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного і комунального сектору;

– моніторинг. Повинна враховуватися потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів.

Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління.

Інспектування – подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб.

Відмінністю інспектування від внутрішнього аудиту є фіскальна спрямованість – за його результатами керівництву органів державного і комунального сектору, контроль за діяльністю яких здійснюється, пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації.

Централізоване інспектування здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби, децентралізоване – контрольно-ревізійними підрозділами або іншими уповноваженими підрозділами (посадовими особами) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та їх органів у межах системи управління кожного з таких міністерств, органів.

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Складовими зазначених систем у країнах ЄС є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом зазначеної системи в країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

Ці питання частково врегульовано статтею 26 Бюджетного кодексу України ( 2542-14 ) та статтею 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" ( 996-14 ). У законодавчих актах не розкрито суть поняття внутрішнього контролю. Зазначене питання також не має належного наукового та методичного обґрунтування. Як наслідок, дієве функціонування внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору на даний час не забезпечено. Недостатнім є розуміння керівниками таких органів усіх рівнів їх персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети очолюваних ними органів. Фактично у системі внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи органів державного і комунального сектору.

В органах державного і комунального сектору країн ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, що досліджують діяльність апарату органу та підпорядкованих і підзвітних йому органів і звітують про результати проведеного аудиту відповідному керівнику. Зазначені служби діють незалежно від інших підрозділів. Внутрішній аудитор незалежний у власних діях щодо проведення аудиту.

На даний час в Україні внутрішній аудит не здійснюється. Лише ГоловКРУ та підпорядковані йому територіальні органи здійснюють централізований внутрішній аудит ефективності.

Основою державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснюють органи державної контрольно-ревізійної служби (одночасно з різними видами аудиту) та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними фінансами ускладнює, а в багатьох випадках унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків. Контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади за результатами проведення контрольних заходів недостатньо активно впливають на прийняття управлінських рішень керівниками органів державного і комунального

сектору, а також не приділяють належної уваги проведеному оцінці стану фінансового управління.

У міністерстві фінансів більшості країн ЄС функціонує підрозділ (центральный директорат), який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. У деяких країнах до складу міністерства фінансів входить два окремих централізованих підрозділи – гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту.

Завданням підрозділу гармонізації фінансового управління і контролю є надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким повинна здійснюватися державна фінансова політика та вдосконалюватися система фінансового управління і контролю.

Завданням централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту є розроблення рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також надання внутрішнім аудиторам органів державного і комунального сектору консультацій з питань застосування відповідних стандартів. Крім того, підрозділ забезпечує створення надійної та сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

Однією з функцій, яку здійснює централізований підрозділ гармонізації, є підготовка щорічних звітів про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Важливо розуміти, що ці реформи стосуються не лише органів державного фінансового контролю, це зміни у всій вітчизняній системі управління державними фінансами. Науковою новизною даної статті слід зазначити виокремлення елементів системи державного фінансового контролю та побудова майбутньої системи державного фінансового контролю, яка буде діяти після впровадження всіх передбачених вітчизняним законодавством заходів щодо реформування.

При цьому як напрямок подальших досліджень слід вказати необхідність розробки методичних рекомендацій щодо впровадження державного внутрішнього фінансового контролю в роботу вітчизняних контролюючих органів та підприємств.

#### Список використаної літератури:

1. *Атабаєва А.А.* Проблеми розвитку системи цілісного державного внутрішнього фінансового контролю // *Матеріали II Міжнародної научно-практичної конференції "Современные научные достижения – 2007"*. – Том 1. *Экономические науки*. – Днепропетровск: Наука и образование, 2007. – С. 21-26
2. *Винниченко Н.В., Шевченко Н.В.* Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: збірник наукових праць*: Вип. 28. – Київ: НАУ, 2010. – С. 26-29
3. *Іванова І.* Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні. Електронний ресурс [Режим доступу] – <http://www.niss.gov.ua/Monitor/Desember/04.htm>
4. *Ліщинська Л.Б., Кирильчук Ю.М.* Аналіз існуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю та основні напрями його розвитку [Режим доступу] // [www.rusnauka.com](http://www.rusnauka.com)
5. *Чугунов І.Я.* Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // *Фінанси України*. – 2009. – № 4. – С. 3-12.
6. *Шевченко Н.В.* Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи // *Вісник української академії банківської справи, Науково-практичний журнал*, № 2 (29) 2010. – С. 34 – 39

ДЕЙНЕКО Євген Валерійович – аспірант кафедри контролю і аудиту Харківського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

– державний внутрішній фінансовий контроль,  
– внутрішній аудит

Стаття надійшла до редакції: 10.03.2012 р.