

Ващук Ю.С.,
аспірант кафедри економічної політики НАДУ,
головний спеціаліст Міністерства соціальної політики України

Організаційно-правовий механізм державного управління у сфері внутрішнього фінансового контролю України

Досліджено систему державного внутрішнього фінансового контролю, яка має на меті забезпечення формування незалежного, об'єктивного, прозорого, громадського та професійного державного внутрішнього фінансового контролю, у тому числі формування системи внутрішнього аудиту. Визначено, що внутрішній контроль в Україні являє собою інструмент, що забезпечує прозорість принципів фінансового управління та контролю з метою підтримки фінансової стабільності держави.

Запропоновано хронологію нормативно-правового регулювання створення та запровадження внутрішнього державного фінансового контролю в Україні, правову основу реформування контрольних-ревізійних підрозділів державних органів у підрозділи внутрішнього аудиту. Виявлено низку недоліків та невідповідностей, запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: державне управління, внутрішній державний фінансовий контроль, внутрішній аудит, нормативно-правова база.

Ващук Ю.С. Организационно-правовой механизм государственного управления в сфере внутреннего финансового контроля Украины

Исследовано систему государственного внутреннего финансового контроля, которая призвана обеспечить формирование независимого, объективного, общественного, прозрачного и профессионального государственного внутреннего финансового контроля, в том числе формирование системы внутреннего аудита. Определено, что внутренний контроль в Украине представляет собой инструмент, обеспечивающий прозрачность принципов финансового управления и контроля с целью поддержания финансовой стабильности государства.

Предложено хронологию нормативно-правового регулирования создания и внедрения внутреннего государственного финансового контроля в Украине, правовую основу реформирования контрольно-ревизионных подразделений государственных органов в подразделения внутреннего аудита. Выявлено ряд недостатков и несоответствий, предложены варианты их решения.

Ключевые слова: государственное управление, внутренний государственный финансовый контроль, внутренний аудит, нормативно-правовая база.

Vashchuck Y.S. The Legal mechanism of state regulation in the internal financial control of Ukraine

The investigated System of Public Internal Financial Control which ensures the formation of independent, objective, public, transparent and professional public internal financial control, including formation of internal audit system. Defined the internal control represents an instrument providing the transparency of the principles of financial management and control for the purpose of the State's financial stability maintenance.

Proposed chronology of regulatory creation and implementation of internal state financial control in Ukraine, reforming the legal framework control and revision departments of state bodies in internal audit units. Identified some of shortcomings and inconsistencies. Suggested ways of achieving solutions.

Key words: public administration, internal public financial control, internal audit, regulatory framework.

Постановка проблеми. Розвиток фінансового контролю в Україні передбачає, насамперед, створення законодавчого підґрунтя, на якому базуватимуться його складові. Проте нині на законодавчому рівні існує проблема невизначеності, відсутності єдиного нормативно закріпленого бачення щодо чіткого функціонування

внутрішнього державного фінансового контролю в Україні, а також створення й запровадження внутрішнього контролю в бюджетних установах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання фінансового контролю в Україні і за кордоном досліджуються значною кількістю фахівців, серед них: П.П.Андреєв [12], М.Г.Белов, О.В.Гречко, Г.В.Дмитренко [14], Ю.А.Данилевський, Л.Н.Овсянников, Ю.І.Осадчий, Н.Д.Погосян, В.К.Радостовець, Л.А.Савченко, Дж.Ю.Стігліц, Я.В.Тайнен [12], О.О.Чечуліна [12], С.П.Чорнуцький, В.О.Шевчук, В.М.Федоров та ін.

Проте аналіз широкого кола публікацій дав змогу виявити, що в зазначених науковців відсутня єдність у поглядах та трактуваннях передусім вихідних понять контролю, фінансового контролю та їх механізмів. У текстах нормативних актів і законопроектів знаходимо різне тлумачення термінології. Недостатньо аргументованим є розподіл контрольних і аудиторських повноважень між різними контрольними органами, що має наслідком дублювання контрольних заходів, надмірне перевантаження деяких об'єктів ревізіями і перевітками. Тому основну увагу в роботі було зосереджено на теоретичних і методичних аспектах формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, а також внутрішнього контролю в бюджетних установах.

Поступова інтеграція до світового простору, новації в системі нормативно-правового регулювання, оподаткування, митно-податкового регулювання в Україні вимагають злагодженої реакції та внесення значних змін до наукового і методичного апарату фінансового контролю. Важливе узгодження таких реформ із загальними принципами й пріоритетами державної фінансової та майнової політики. ДВФК є необхідною умовою ефективності державного управління в цілому.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Реформування системи внутрішнього державного фінансового контролю – актуальне питання створення цілісної системи фінансового контролю в Україні. На законодавчому рівні відбувається постійний процес розробки нормативних документів для створення підґрунтя. Проте існує велика кількість нерегульованих аспектів даного питання. Залишається невирішеним та нерегульованим питання створення систем внутрішнього контролю в бюджетних установах. Не з'ясовано цілої низки проблем щодо того, хто, як і коли має створювати такі системи в органах виконавчої влади.

Метою статті є проведення аналізу та дослідження процесу нормотворення у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні для спроби створення моделі єдиного науково обґрунтованого бачення шляхів реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та створення передумов запобігання виникненню можливих ризиків.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній державний фінансовий контроль (далі ДВФК) – важливий інструмент державного управління, що покликаний забезпечити досягнення виконання поставлених перед державними органами завдань, вивести контроль за доходами та видатками на якісно новий рівень, зменшити кількість проблемних питань, що пов'язані з діяльністю органів державного та комунального сектору, забезпечити прозоре управління державними фінансами. Адже від стану управління державними фінансами, ступеня їх прозорості, ефективності використання державної власності значною мірою залежать довіра до держави з боку громадян, зарубіжної спільноти, умови розвитку бізнесу, інвестиційний клімат.

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [3] (далі – Концепція) Україна перебуває на шляху реформування системи ДВФК.

Розробивши та затвердивши зазначену Концепцію у 2005 р., українські законодавці розпочали рух гармонізації власного законодавства до найкращої європейської практики в частині реформування ДВФК.

Понятійну базу ДВФК України було приведено у відповідність із вимогами Європейського Союзу (далі – ЄС), що містяться в *acquis communautaire*, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Законодавче закріплення такої понятійної бази мало на меті здійснення процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

У Концепції було визначено понятійну базу ДВФК; проведено аналіз системи ДВФК; визначено основні завдання з реформування системи ДВФК; визначено стратегічні напрями та основні етапи розвитку ДВФК.

Так, у Концепції було вперше розтлумачено поняття ДВФК як такого, що повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами. ДВФК розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації.

Фактично прийняття Концепції поклало кінець існуючій на той час моделі “інспектування”, що здійснювали органи державної контрольно-ревізійної служби та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору був спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами. Проведення інспектування через значний проміжок часу після прийняття управлінського рішення ускладнювало, а в багатьох випадках унеможлиблювало усунення фінансових порушень та їх наслідків.

Концепція заклала перший камінь у фундамент становлення в Україні нової, європейської системи ДВФК, що покликана діяти на виявлення ризиків і запобігання фінансовим правопорушенням.

На основі Концепції було розроблено та затверджено План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [4] (далі – План заходів), яким затверджено три етапи.

На першому етапі передбачено:

1. Створення нормативно-правового та методологічного забезпечення, а саме розроблення:

- проекту Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль”;
- проекту акта Кабінету Міністрів України про заходи щодо утворення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади служб внутрішнього аудиту та організації їх діяльності;
- порядку звітування про внутрішній контроль та внутрішній аудит;
- стандартів внутрішнього аудиту, інструкцій із внутрішнього контролю, Кодексу етики внутрішнього аудитора.

2. Підготовку кадрів та здійснення інформаційного забезпечення, що передбачало розробку та втілення в життя ґрунтовної стратегії навчальних заходів для державних службовців.

На другому етапі передбачено:

1. Створення нормативно-методологічного забезпечення, а саме:

- розробка посібника з питань внутрішнього аудиту;
- запровадження щорічного звітування про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

2. Здійснення організаційно-структурних змін:

- утворення служб внутрішнього аудиту;
- підготовка пропозицій щодо відокремлення від структури Державної фінансової інспекції України (далі – ДФІ) підрозділу, який здійснює інспектування, у тому числі за зверненнями правоохоронних органів і судів, і є відповідальним за боротьбу з фінансовим шахрайством і корупцією, утворення на його базі окремого державного органу з наданням йому повноважень щодо взаємодії з Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством;

- підготовка пропозицій щодо утворення на базі підрозділу з питань гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту ДФІ окремого органу в складі Мінфіну.

3. Кадрове та інформаційно-технічне забезпечення:

- організація та проведення навчання і підвищення кваліфікації;
- запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів за міжнародними стандартами;
- створення єдиної бази даних внутрішнього аудиту.

Третій етап передбачає підбиття підсумків двох етапів реформування системи ДВФК, визначення пріоритетів її подальшого розвитку на центральному та на місцевому рівнях відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку України.

Прийняття та втілення в життя Концепції та Плану заходів стало рушійною силою при формуванні державного внутрішнього фінансового контролю та знайшло відображення в Бюджетному кодексі України [1], що був прийнятий у 2010 р. Так, у частині 3 ст. 26 закріплено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та в підвідомчих бюджетних установах.

Відповідно до Бюджетного кодексу внутрішнім контролем вважається комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Розробку основних засад здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту було покладено на Кабінет Міністрів України.

На виконання ст. 26 Бюджетного кодексу України та Плану заходів Кабінетом Міністрів України у 2011 р. було прийнято постанову, що регулювала порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [2]. На виконання зазначеної постанови міністрами та керівникам інших центральних органів виконавчої влади з 1 січня 2012 р. було

утворено та забезпечено функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту.

Наказом Міністерства фінансів України у 2011 р. затверджено Стандарти внутрішнього аудиту [6] та Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [8].

Стандартами внутрішнього аудиту визначено єдині підходи до організації та проведення внутрішніх аудитів, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій, оцінки якості таких аудитів у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади.

Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та в підвідомчих бюджетних установах [7] (далі – Методичні рекомендації) були затверджені наказом Міністерства фінансів України у 2012 р.

Методичні рекомендації розроблені для використання розпорядниками бюджетних коштів при організації та здійсненні внутрішнього контролю у своїх закладах та в підвідомчих бюджетних установах з метою забезпечення реалізації частин першої та другої ст. 26 Бюджетного кодексу України. Також у Методичних рекомендаціях наголошено на можливості використання при організації внутрішнього контролю в установі кращих міжнародних практик побудови системи внутрішнього контролю в межах, що не суперечать законодавству України.

Методичні рекомендації розроблені з метою допомогти розпорядникам бюджетних коштів під час організації внутрішнього контролю в установі. Проте вони мають лише рекомендаційний характер та не зареєстровані в Міністерстві юстиції України.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774 схвалено Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [5]. У результаті затвердження Плану заходів щодо реалізації Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, який додається до зазначеної Стратегії, втратив чинність План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року.

Відповідно до нового Плану заходів щодо реалізації Стратегії на Міністерство фінансів України та Державну фінансову інспекцію України покладено такі обов'язки на 2013–2014 роки:

1. Визначити порядок проведення оцінки якості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

2. Удосконалити методичні рекомендації щодо організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та в підвідомчих бюджетних установах у частині фінансового управління та відповідальності (підзвітності) керівників.

3. Підготувати проект нормативно-правового акта з питань організації внутрішнього контролю, у тому числі фінансового управління і контролю та відповідальності (підзвітності) керівника бюджетної установи.

Керівник Проекту “Запровадження державного внутрішнього фінансового контролю в Україні на регіональному рівні” Ян ван Тайнен у статті “Досвід країн у запровадженні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту європейського зразка” наголошує на помилках Угорщини. Так, певні помилки на етапі запровадження функцій внутрішнього аудиту призвели до виникнення прогалин у створенні належної системи внутрішнього контролю, дієвість якої повинен оцінювати внутрішній аудит, оскільки на початку реформ головну увагу було зосереджено лише на діяльності із внутрішнього аудиту, без належного запровадження системи внутрішнього контролю. Як наслідок, новостворені служби внутрішнього аудиту майже не мали поля для своєї

діяльності та змушені були на першому етапі замість здійснення оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю в органах державного сектору фактично самі її будувати [13].

Висновки. У цілому законодавство України у сфері ДВФК поступово приводиться у відповідність із найкращою міжнародною практикою.

В Україні запроваджено “міністерський” державний внутрішній фінансовий контроль, де в кожному міністерстві запроваджується система внутрішнього контролю та діють децентралізовані служби внутрішнього аудиту.

Водночас існує низка проблем, що потребують реагування та усунення.

Проведений аналіз законодавчої бази України в частині переходу від функцій інспектування, що раніше здійснювали контрольно-ревізійні підрозділи державних установ, до більш лояльних підрозділів внутрішнього аудиту, які діють на випередження, показав ось що.

У Концепції та в Методичних рекомендаціях було визначено п’ять елементів внутрішнього контролю, тоді як чинні міжнародні стандарти у сфері організації ДВФК, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IBA) та Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), які базуються на моделі COSO II, складаються з 8 компонентів.

Означений факт яскраво ілюструє, що українське законодавство переймає досвід європейського законодавства 1992 р., а не більш новий досвід редакції 2001 р.

Значною проблемою є те, що запровадження ДВФК має рекомендаційний характер. Зокрема, відсутній розпорядчий документ, який би чітко вимагав створення системи внутрішнього контролю в державних установах.

На виконання Плану заходів Державною фінансовою інспекцією України розроблено проект Закону України “Про внутрішній фінансовий контроль”, який так і не прийнято Верховною Радою України.

Здійснений аналіз правового механізму державного управління у сфері внутрішнього фінансового контролю України та проведене дослідження міжнародного досвіду, зокрема реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю Угорщини, показав, що в українському законодавстві не достатньо уваги приділяється реформуванню питання внутрішнього контролю.

Для ефективного реформування ДВФК в Україні необхідно здійснити низку заходів на законодавчому рівні.

1. Привести нормативно правові акти України у відповідність із міжнародними стандартами у сфері організації ДВФК, що розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IBA) та Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та які базуються на моделі COSO II, для чого необхідно внести відповідні зміни в Концепцію та в Методичні рекомендації, змінивши тим самим 5 елементів внутрішнього контролю на 8 компонентів.

2. Внести зміни до проекту та прийняти Закон України “Про внутрішній фінансовий контроль”, в якому чітко визначити вимогу щодо створення системи внутрішнього контролю в державних установах.

Перспективи подальших досліджень. Система державного внутрішнього фінансового контролю України перебуває на етапі запровадження. Існують різні шляхи організації та втілення такої системи. Перспективами подальших досліджень є здійснення наукового аналізу шляхів та методів ефективного запровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю України.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI // Відом Верхов. Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 верес. 2011 р. № 1001 // Офіц. вісн. України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.
3. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 трав. 2005 р. № 158-р // Офіц. вісн. України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.
4. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовт. 2008 р. № 1347 // Офіц. вісн. України. – 2008. – № 82. – Ст. 2767.
5. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2013 р. № 774 // Офіц. вісн. України. – 2013. – № 82. – Ст. 3052.
6. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 4 жовт. 2011 р. № 1247. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
7. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 14 верес. 2012 р. № 995. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=351955& cat_id=285157
8. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2011 р. № 1217. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424>
9. Про затвердження Стратегії підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 груд. 2010 р. № 467. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/70486>
10. Про внутрішній фінансовий контроль [Електронний ресурс] : Проект Закону України. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/51285
11. План дій “Україна – Європейський Союз” [Електронний ресурс] : Міжнар. док. від 12 лют. 2005 р. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_693
12. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід : посібник-практикум / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Ян Ван Тайнен, М. Г. Тимохін та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
13. Тайнен Я. Досвід країн у запровадженні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту європейського зразка / Ян ван Тайнен // Державний бухгалтер & аудитор : журн. – Вип. 7–8. – С. 57–59.
14. Дмитренко Г. В. Парадигма державного внутрішнього фінансового контролю / Г. В. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 7. – С. 101–105.