

Футоранська Ю.М.,

директор Департаменту реформування
бюджетної системи Міністерства фінансів України,
аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту
при Міністерстві фінансів України

ПЕРЕДУМОВИ ТА ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Визначено передумови, мету та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Аналізуються заходи, здійснені відповідно до поставлених цілей, а також очікувані результати реформи.

The author determines preconditions, aim and ways for reforming the system of state internal financial control in Ukraine, analyzes measures carried out in compliance with the set targets as well as the expected results of the reform.

Упродовж 16-річного існування України як незалежної держави система управління державними фінансами та одна з найвагоміших її складових — державний внутрішній фінансовий контроль — зазнали суттєвих змін. З-поміж головних чинників удосконалення системи управління державними фінансами на-самперед слід виокремити такі:

— прийняття у 1999 році Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, відповідних підзаконних актів, зокрема національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку, планів рахунків бухгалтерського обліку та інструкцій з їх застосування, інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності у державному та комунальному секторах економіки;

— прийняття у 2001 році Бюджетного кодексу України та відповідних підзаконних актів, зокрема бюджетної класифікації, запровадження казначейського обслуговування бюджетів за доходами і видатками, управління коштами на єдиному казначейському рахунку, запровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі тощо;

— удосконалення контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств та інших центральних органах виконавчої влади (постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 року № 685, стандарти державного фінансового контролю та інші нормативно-правові акти, координація роботи та контроль за нею).

Однак, незважаючи на згадані вище та інші заходи, рівень фінансової дисципліни у бюджетній сфері, державному та комунальному секторах економіки залишається низьким.

© Футоранська Ю.М., 2007

Про це свідчать такі статистичні дані:

1. Попереднім і поточним контролем органів Державного казначейства протягом 2005—2006 років та I кварталу 2007 року попереджено бюджетних правопорушень загалом на суму 2,9 млрд грн (414 млн євро).

За такий само період відомчим контролем у системі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади виявлено фінансових порушень на загальну суму 6,7 млрд грн (955,8 млн євро). Причому збитки, спричинені незаконними і нецільовими витратами, недостачами коштів і майна, становлять 1,6 млрд грн (228,2 млн євро), недоотримання ресурсів — 0,8 млрд грн (114,1 млн євро), інші порушення фінансової дисципліни — 4,3 млрд грн (613,4 млн євро). А сума фінансових порушень, виявлених органами Державної контрольно-ревізійної служби за такий само період, сягнула 24,7 млрд грн (3523,5 млн євро). Зокрема показники щодо нецільового використання бюджетних коштів становлять понад 284 млн грн (40,5 млн євро), збитки, заподіяні внаслідок здійснення неправомірних видатків бюджетних коштів та недостач коштів і майна, — близько 717 млн грн (102,2 млн євро), недоотримання бюджетних ресурсів бюджетами усіх рівнів, розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів — близько 413 млн грн (58,9 млн євро).

2. Загалом фінансові порушення, виявлені органами державної контрольно-ревізійної служби протягом 2005—2006 років, становлять 7 %, а в першому півріччі 2007-го — 9 % проведених видатків зведеного бюджету.

Чому ж ревізії, незважаючи на те, що вони проводяться майже в усіх бюджетних установах з періодичністю в 2—3 роки, не сприяють досягненню головної мети фінансового контролю — зменшенню обсягів фінансових порушень? На наш погляд, причина — в ідеології контролю.

Запобігти фінансовим порушенням слід ще до проведення оплати, до прийняття управлінського рішення. Отже, процес контролю має бути системним і безперервним, на що й спрямовані системи державного внутрішнього фінансового контролю європейських країн.

У державах Євросоюзу увагу головним чином приділяють процедурі попереднього і поточного контролю. Це система внутрішнього контролю, яка допомагає в управлінні керівникові. Внутрішній контроль здійснюється всередині організації чи установи не як одноразовий захід, а як система правил, процедур, технічних прийомів, які виконуються фахівцями органу, а також внутрішніми аудиторами, державними бухгалтерами і казначейськими органами. Подальший контроль здійснюється Рахунковою палатою та урядовими органами у формі аудита процедур, а не операцій і оцінює якість системи внутрішнього контролю.

В Україні ж залишалася система, де переважає подальший контроль у формі ревізій і перевірок. Частка попереднього контролю була незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності і процедур внутрішнього контролю, функціонування якого має забезпечити головний розпорядник бюджетних коштів — керівник органу.

Частково попередній і поточний контроль здійснювався органами Державного казначейства на етапах взяття зобов'язань та оплати рахунків. Однак левова частка контролю припадала на ревізії та перевірки, які проводять КРУ, Рахункова палата та контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств.

Тобто до негативних рис сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю належали:

1) застосування переважно фіскальних форм контролю — ревізій та перевірок, метою яких є встановлення фінансових порушень, а не вивчення причин їх виникнення. Наприклад, тільки КРУ щороку проводить близько 35 тис. таких контрольних заходів;

2) превалювання заходів подальшого контролю, який здійснюється через тривалий час після прийняття управлінського рішення чи проведення господарської операції, що значно ускладнює, а в багатьох випадках — унеможливує усунення фінансових порушень та їх негативних наслідків;

Приміром, ревізії проводять через 2—3, а іноді й через 5 років після тих операцій, які перевіряються;

3) слабкі регламенти і процедури попереднього і поточного контролю, їх формальне застосування, що не запобігає фінансовим порушенням. Як наслідок, не менш ніж у двох із трьох перевірених організацій виявляються факти неправомірного використання коштів і майна, порушення в обліку і звітності на значні суми;

4) недостатнє усвідомлення важливості державного внутрішнього фінансового контролю в системі управління державними фінансами та нерозвиненість внутрішнього контролю всередині кожного підприємства, установи, організації, органу управління.

У сучасних моделях державного управління європейських країн загальна відповідальність керівників органів державного сектору перед парламентом та громадськістю є важливим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю. Тому базовим елементом цієї системи в державах ЄС є здійснення внутрішнього контролю як функції керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

В Україні ці питання було визначено лише у статті 26 Бюджетного кодексу та статті 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Однак ні в законодавчих актах, ні в наукових розробках, ні в практичних регламентах не розкрито сутність внутрішнього контролю. Внаслідок цього на сьогодні в Україні не забезпечене дієве функціонування внутрішнього контролю в органах державного сектору. А головне — керівники цих органів усіх рівнів ще недостатньо усвідомлюють персональну відповідальність за діяльність очолюваних ними органів. Деякі керівники помилково вважають, що контроль — це справа ревізорів, хоча фактично у системі внутрішнього контролю мають бути задіяні всі підрозділи з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші підрозділи органу державного сектору.

Тому неефективність системи державного внутрішнього фінансового контролю зумовлює їх реформування, спонукає до пошуку та застосування нових дієвіших форм контролю, а відповідно — розробки нових стандартів, методичних рекомендацій та переходу на її сучасну модель, в основі якої — зміна пріоритетів та вимог у здійсненні контролю.

У 2002 році уряд прийняв рішення вжити активних заходів з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та схвалив Стратегію розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади (постанова Кабінету Міністрів України від 24 липня 2003 року № 1156), метою якої стало посилення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотримання принципів ефективності, доцільності та ощадливого управління суспільними ресурсами.

Логічним продовженням започаткованої реформи стало схвалення урядом у 2005 році Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 року № 158-р) та Плану заходів щодо її реалізації (розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2005 року № 456-р).

Ці документи визначають головні засади, завдання і стратегічні напрями розвитку, створення відповідної нормативно-правової бази, а також комплекс заходів щодо державного внутрішнього фінансового контролю, поступову гармонізацію зі світовими стандартами, методиками і кращою практикою країн Європейського Союзу у сфері контролю та аудита державних фінансів.

Планом дій з реалізації Концепції визначено конкретні заходи нормативно-правового і методологічного, організаційного, кадрового та інформаційного забезпечення розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Згідно із зазначеними рішеннями уряду запровадження сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю має забезпечити функціонування ефективного внутрішнього контролю і внутрішнього аудита в органах державного сектору та їх гармонізацію на державному рівні.

Ефективний внутрішній контроль має ґрунтуватися на відповідальності керівника за управління і розвиток організації в цілому, управління бюджетними ресурсами, запровадження механізмів управління ризиками, здійснення постійного нагляду і підтримку внутрішнього контролю у своїй установі та належного звітування про його функціонування.

Запровадження внутрішнього аудита має забезпечити незалежну та об'єктивну оцінку діяльності органу державного сектору шляхом надання консультації та рекомендації керівництву щодо підвищення ефективності процесів управління в цілому та управління ризиками, оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю.

Гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудита передбачає здійснення функції державного регулювання шляхом методологічного та мето-

дичного забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудита в органах державної влади та серед суб'єктів господарювання державного сектору.

Існування внутрішнього контролю і внутрішнього аудита забезпечить ефективне використання державних ресурсів та зміцнення фінансової дисципліни, підвищення оперативності реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних ресурсів та фінансових порушень.

Метою реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні є створення ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, що відповідатиме міжнародним стандартам та враховуватиме тенденції соціально-економічного та науково-технічного розвитку держави.

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю здійснюється шляхом:

- запровадження сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка має забезпечити функціонування у кожному органі державного сектору ефективного внутрішнього контролю і внутрішнього аудита;

- законодавчого закріплення відповідальності керівника за управління і розвиток організації в цілому;

- запровадження механізмів управління ризиками;

- гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема вдосконалення методологічного та методичного забезпечення внутрішнього контролю та аудита в органах державної влади та серед суб'єктів господарювання державного сектору;

- створення єдиного правового поля державного внутрішнього фінансового контролю та методології його здійснення, розробки відповідних стандартів;

- здійснення організаційних змін у державній контрольно-ревізійній службі, зокрема шляхом подальшого приєднання підрозділу з питань гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю до сфери управління Міністерства фінансів України;

- організації навчання персоналу органів державної влади, що здійснюють внутрішній контроль, внутрішній аудит, а також впровадження сертифікації внутрішніх аудиторів;

- створення належної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, посилення публічності та прозорості у системі державного внутрішнього фінансового контролю.

Протягом 2005—2006 років активно реалізовувалися визначені урядом напрями реформування державного внутрішнього фінансового контролю, а саме:

1. Запроваджено проведення державного фінансового аудита. З цієї метою внесено зміни до деяких законодавчих актів України: Господарського кодексу та законів “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” і “Про аудиторську діяльність” (Закон України від 15 грудня 2005 року № 3202-IV).

Цими змінами визначено, що державний фінансовий контроль реалізується через проведення інспектування та державного фінансового аудита; до числа підконтрольних об'єктів державної контрольно-ревізійної служби включено суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також підприємства й організації, які отримують кошти державних фондів або використовують державне чи комунальне майно; надано право контролю за виконанням місцевих бюджетів. Важливим також є те, що органи державної контрольно-ревізійної служби одержали право звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольна установа не забезпечила виконання вимог щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження й використання активів.

2. Запроваджено таку форму контролю, як проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита виконання бюджетних програм. З цією метою схвалено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита виконання бюджетних програм (постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року № 1017).

Це нова форма контролю з боку держави, що забезпечує глибокий аналіз ефективності виконання бюджетних програм у різних сферах соціальної та економічної діяльності за умов застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Головними завданнями цього аудита є оцінка виконання результативних показників бюджетних програм; оцінка ефективності виконання бюджетних програм; виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній та якісній реалізації намічених цілей; визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей; розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

3. Запроваджено таку форму контролю, як проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита діяльності бюджетних установ.

З цією метою схвалено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита діяльності бюджетних установ (постанова Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року № 1777).

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ визначено як форму державного фінансового контролю, спрямовану на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Головним завданням цього виду аудита є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складання достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

4. Запроваджено таку форму контролю, як проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно схвалено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита діяльності суб'єктів господарювання (постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 року № 361).

Порядок визначає механізм проведення державного фінансового аудита діяльності суб'єктів господарювання, який полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно.

5. Вдосконалено нормативно-методологічну базу такої класичної форми контролю, як ревізія. З цією метою схвалено Порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою (постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550).

Цей Порядок визначає процедуру проведення інспектування в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і серед суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі — підконтрольні установи), а на підставі рішення суду — в інших суб'єктів господарювання.

6. Запроваджено таку форму контролю, як проведення державного фінансового аудита виконання місцевих бюджетів. Схвалено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудита виконання місцевих бюджетів (постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 року № 698). Впровадження такої форми контролю забезпечить дієвий контроль за формуванням дохідної і видаткової частин місцевих бюджетів.

7. Нині в Україні триває активна робота щодо виконання комплексу заходів з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю.

Так, відповідно до пропозицій експертів SIGMA за результатами проведеної у 2006 році оцінки системи державного управління в Україні, зокрема в частині державного внутрішнього фінансового контролю, необхідно внести зміни до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів щодо її реалізації.

Уряд готує рішення щодо внесення змін до зазначених нормативно-правових актів. Зміни полягають в уточненні поняттєвої бази, визначенні управлінсь-

кої відповідальності за створення та запровадження внутрішнього контролю, внутрішнього аудита, створення підрозділу з їх гармонізації відповідно до практики країн ЄС та подовження терміну реалізації Концепції. Потребу в цих засадах засвідчує практика впровадження таких реформ в інших країнах.

Крім того, триває активна робота над розробленням проектів законів про фінансовий контроль та про державний внутрішній фінансовий контроль, прийняття яких забезпечить визначення нових концептуальних засад організації системи державного внутрішнього фінансового контролю.

Перший законопроект визначає правові засади організації, здійснення та регулювання фінансового контролю.

Другий — встановлює правові засади функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудита в органах державного сектору, підрозділу з гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудита.

Які ж результати має на сьогодні Україна від запровадження державного фінансового аудита? Так, лише протягом двох останніх років (2005—2006 рр.) органами ДКРС проведено 160 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм та 14 державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. За результатами проведених аудитів подано 2,4 тис. пропозицій, з яких враховано близько 63 %, та прийнято 734 управлінських рішення.

За період запровадження в роботу органів ДКРС державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм на регіональному рівні прийнято та уточнено понад 500 програм, місцевими бюджетами та підприємствами додатково виділено на виконання державних програм 212 млн грн (30,2 млн євро), отримано 335 млн грн (47,8 млн євро) додаткових доходів, заощаджено 167 млн грн (23,8 млн євро) бюджетних коштів та коштів підприємств.

Отже, переваги такої нефіскальної форми контролю очевидні.

Кінцевим результатом проведених заходів з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю мають стати:

- формування дієвої системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка б сприяла прийняттю ефективних управлінських рішень, зміцненню фінансової дисципліни, ефективному використанню бюджетних коштів, оперативному реагуванню на розв'язання проблем в органах державного сектору;
- адаптація вітчизняного законодавства до законодавства ЄС;
- удосконалення діяльності органів державного сектору;
- раціональне використання державних ресурсів;
- отримання обґрунтованої інформації про діяльність органів державного сектору.