

Стефанюк І.Б.,

кандидат економічних наук,
заслужений економіст України,
заступник голови ГоловКРУ України

НОВА ПАРАДИГМА РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ

Обґрунтовано необхідність зміни пріоритетів контролю та напрями реформування державної контрольно-ревізійної служби.

The necessity for change of control priorities and directions of the state control and revision service reformation are substantiated.

Держава ніколи не перебуває у стабільному стані. На його рівновагу безперервно впливають як зовнішні, так і внутрішні чинники. Це в повній мірі стосується і державних органів, які змушені змінювати політику і практику своєї роботи, щоб поспіти за викликами економіки.

У цьому контексті розвиток державної контрольно-ревізійної служби за роки незалежності України можна поділити на кілька етапів, передостанній із яких припадає на 2005—2006 роки. Цей етап завершився прийняттям законодавчих норм, украй важливих для організації контролю за державним майном. Зокрема, до підконтрольних органам Служби об'єктів було віднесено підприємства й організації, які використовують державне чи комунальне майно. Було також регламентовано проведення інспектування й державного фінансового аудиту¹.

Незважаючи на суттєві зміни в законодавстві, практика урядового фінансового контролю вже на початку 2008 року показала, що назріла нагальна потреба зміни в ідеології Служби, перегляді правових та організаційних засад її функціонування й підходів до основних напрямів контрольної діяльності. Адже результативність контрольних заходів, які з року в рік проводили органи ДКРС, зростала, а усунення порушень і реагування на них дедалі погіршувалися. Лише протягом 2008 року органи Служби загалом виявили порушень на суму майже 44 млрд грн, зокрема таких, що призвели до втрат фінансових ресурсів, — на 17 млрд грн. Це рекорд результативності роботи ревізорів! Проте за цей період забезпечено відшкодування виявлених контрольними заходами збитків на суму лише 1,2 млн грн, тобто менше 7 %. А за матеріалами більш як 6 тис. ревізій, переданими до правоохоронних органів, порушено аж 800 кримінальних справ! Парадокс — чим частіше здійснюємо контрольні заходи, тим більше втрат виявляємо, хоча має бути навпаки.

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України від 15.12.2005 № 3202-IV // ВВР. — 2006. — № 14. — Ст. 117.

Отже, передусім слід підвищити відповідальність розпорядників і одержувачів бюджетних коштів за їх законне, цільове використання, а також за виконання вимог органів Служби щодо відшкодування виявлених збитків. Потрібно також перемістити в роботі акцент із наступного (ретроспективного) контролю на поточний і попередній контроль, для чого в жовтні 2008 року схвалено нову редакцію Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю².

Цей правовий акт передбачає реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) за європейською моделлю, що характеризується наявністю в державному секторі системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. При цьому не заперечується функціонування урядового (централізованого) фінансового контролю. В основі ДВФК лежить не проведення класичних ревізій чи перевірок, а відповідальність за організацію внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в міністерстві, установі чи на підприємстві керівника відповідного суб'єкта господарювання державного сектору економіки. Підтримується ця відповідальність шляхом прийняття й моніторингу дотримання посадовими особами стандартів управління фінансовими ресурсами. Оскільки внаслідок запровадження нової системи ДВФК в Україні змінюються пріоритети діяльності органів урядового фінансового контролю, постала необхідність заново визначити місце Служби в цій системі й окреслити дії, реалізація яких має забезпечити досягнення нової цілі.

З цією метою розроблено й після громадського обговорення затверджено Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року³, якою визначено конкретні кроки Служби з розвитку основних напрямів її діяльності в умовах реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, а саме: інспектування; централізованого внутрішнього аудиту й гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Зазначимо, що необхідність збереження за Службою цих трьох напрямів діяльності підтверджено європейськими експертами в ході реалізації проекту допомоги Європейського Союзу "Twinning".

Передусім Стратегією окреслено цілі розвитку основних напрямів діяльності Служби.

Основною ціллю розвитку інспектування є забезпечення виявлення й документування порушень з ознаками шахрайства.

Відповідна ціль передбачає підвищення оперативності інспектування й перехід до проведення його на підставі аналізу ризиків у діяльності об'єктів контролю; зміну спрямованості інспектування як виду діяльності на виявлення фактів

² Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2008—2015 роки. Затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р // Офіційний вісник України. — 2008. — № 82. — 7 лист. — С. 2767.

³ Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року. Затв. наказом Головки КРУ України від 06.03.2009 № 46. — <http://www.dkrs.gov.ua>.

шахрайства; розробку уніфікованої типології фінансових порушень із метою чіткого розмежування фінансових шахрайств і бухгалтерських помилок; підвищення дієвості інспектування щодо повноти усунення порушень.

Актуальність удосконалення інспектування саме в цьому напрямі засвідчують результати дистанційного круглого столу “Фінансове шахрайство у III тисячолітті: суть і методика виявлення”⁴. Узагальнюючи виступи його учасників, ми зробили такі висновки:

1. В Україні існує необхідність перегляду класифікації фінансових порушень, передусім трактування поняття “фінансове шахрайство”.

У вітчизняній практиці під фінансовим шахрайством розуміють лише ті дії посадових осіб, що призвели до заволодіння чужим майном шляхом свідомого порушення законодавства, обману чи зловживання довірою.

У більшості країн — членів ЄС до фінансового шахрайства відносять порушення, допущені свідомо чи внаслідок бездіяльності з метою отримання посадовою особою власної вигоди чи створення вигоди третім особам, що призвели або призведуть до шкоди внаслідок втрати державних ресурсів чи їх недоотримання.

Як бачимо, європейське розуміння цього поняття є дещо ширшим і, що важливо, не передбачає обов’язкової наявності факту заволодіння майном на час документування порушення. Такий підхід дає змогу оцінювати порушення як фінансове шахрайство в ході інспектування, належно його документувати, а відтак активніше проводити попереджувальну роботу з недопущення втрат державних ресурсів.

2. Незаперечним є те, що контрольно-ревізійні підрозділи Служби мають певний досвід виявлення й документування операцій з ознаками фінансового шахрайства. Однак керівники її підрозділів психологічно не готові до посилення ролі Служби в боротьбі з фінансовим шахрайством, помилково вважаючи обов’язковою умовою для цього надання органам Служби повноважень на здійснення дізнання й досудового слідства. Проте нема об’єктивних причин для утворення у складі ДКРС правоохоронного підрозділу — аналогу податкової міліції.

3. Цінним є розуміння керівниками підрозділів Служби необхідності в ході інспектування виявляти й документувати не тільки порушення законодавства, а й ті дії, що не містять складу порушення, однак фактично уможливають втрати держави, територіальної громади чи суб’єкта господарювання.

4. У працівників Служби є також розуміння необхідності розвивати інспектування в напрямі підвищення його дієвості як інструменту виявлення й документування порушень з ознаками шахрайства. Відповідна ціль передбачає підвищення оперативності інспектування й перехід до проведення його на підставі аналізу ризиків у діяльності об’єктів контролю; зміну спрямованості інспектування як виду діяльності на виявлення фактів шахрайства в європейському розумінні.

⁴ Фінансове шахрайство у III тисячолітті: суть і методика виявлення: Дистанційний круглий стіл // Фінансовий контроль. — 2009. — № 2. — С. 34.

Водночас зазначимо, що вже тепер у ході ревізій можна й потрібно досліджувати питання з підтекстом на фінансове шахрайство — щодо делегування підконтрольними установами, організаціями й підприємствами своїх повноважень іншим суб'єктам господарювання, монополізації окремими суб'єктами господарювання сфери реалізації товарів (робіт, послуг) підконтрольних об'єктів, участі підконтрольних установ у схемах мінімізації сплати податків, надання нетипових послуг, використання негрошових форм розрахунків та інші.

Основна ціль розвитку централізованого внутрішнього аудиту — підвищення його дієвості як інструменту оцінки законного й раціонального використання державних ресурсів, ефективного виконання державних і бюджетних програм та місцевих бюджетів.

Відповідна ціль передбачає приведення процедур централізованого внутрішнього аудиту до вимог міжнародних стандартів; чітке визначення підстав для проведення централізованого внутрішнього аудиту у плановому порядку; законодавче визначення суб'єктів, де проведення централізованого внутрішнього аудиту є обов'язковим; підвищення ефективності реалізації матеріалів аудиту й подолання проблем, пов'язаних з упровадженням рекомендацій аудиторських досліджень.

Нарешті, основною ціллю розвитку гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту визначено забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів економіки.

Відповідна ціль передбачає запровадження в діяльність органів державного й комунального секторів системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також забезпечення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Визначивши цілі за основними напрямками розвитку Служби, Стратегія дає відповіді, які саме дії слід здійснити для досягнення цілей.

Передбачається, що в частині розвитку інспектування передусім необхідно забезпечити його раптовість, для чого слід скасувати норми щодо завчасного повідомлення про проведення ревізії та розширити повноваження Служби у проведенні зустрічних звірок. Адже завчасне повідомлення об'єкта контролю про проведення планової ревізії нівелює принцип раптовості контрольного заходу, що надає можливості для приховування вчинених порушень і створення перешкод для їх виявлення. Крім того, норма про необхідність отримання рішення суду на проведення позапланової ревізії унеможлиблює оперативне виявлення порушень.

Наведемо приклад. У I кварталі 2007 року згідно з Планом роботи Головки КРУ передбачалося провести ревізію фінансово-господарської діяльності НАК “Енергетична компанія України” й підпорядкованих їй підприємств за 2005—2006 роки. КРУ в Харківській області 18 січня 2007 року повідомило ВАТ “Харківська ТЕЦ-5” про терміни проведення ревізії цього суб'єкта державного сектору економіки. Однак товариство, засноване наказом Мінпаливенерго України шляхом

перетворення державного підприємства “Харківська ТЕЦ-5” на відкрите акціонерне товариство відповідно до Указу Президента України “Про корпоратизацію підприємств”, 100 % акцій якого належить державі, визнано себе недержавною установою. І зрештою не допустило співробітників КРУ у Харківській області на свою територію, скориставшись рішенням суду, який чомусь “не знайшов підстав для того, щоб зробити висновок про належність ВАТ “Харківська ТЕЦ-5” до підконтрольних установ”. Проте завдяки позовним діям працівники КРУ таки переконали колегію суддів апеляційної інстанції, що підприємство, 100 % акцій якого перебуває в державній власності, належить до державного сектору економіки. Тому колегія суддів скасувала рішення суду першої інстанції та визнала наміри КРУ в Харківській області щодо перевірки використання державного майна законними. Однак постанову іменем України було винесено лише 16 жовтня 2008 року, тобто через півтора року⁵!

Крім того, установлений нині строк проведення ревізій не сприяє комплексному й ґрунтовному дослідженню фінансово-господарської діяльності об’єкта контролю.

Врегулювання цих питань давно вже на порі. Тому на виконання рішення Ради національної безпеки і оборони України “Про стан протидії корупції в Україні” від 31.10.2008 ГоловКРУ розробило законопроект “Про внесення змін до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”.

У разі прийняття цього закону передусім з’явиться можливість досліджувати цільове використання бюджетних коштів не лише в розпорядників та одержувачів, а й у підрядників усіх рівнів.

Сподіваємося, що народні обранці скасують норму, яка надає право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ лише за умови, якщо їм не пізніше ніж за 10 днів до проведення ревізії буде надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку та завершення контрольного заходу. Одержавши таке повідомлення, керівники підконтрольних об’єктів намагаються (й успішно) уникнути контрольного заходу (відправляють осіб, відповідальних за ведення фінансово-господарської діяльності, у відпустки, на лікарняні; передають фінансову документацію на “вивчення” до аудиторських фірм; нерідко організовують крадіжки, підпали). Тому потрібно вилучити із закону норму щодо зазначення в направленні на ревізію дати її завершення. Натомість запропоновано запровадити таку норму: тривалість планових і позапланових виїзних ревізій підконтрольних об’єктів визначає керівник органу державної контрольно-ревізійної служби з урахуванням обсягу питань, які підлягають ревізії, та інших обставин.

Розвиток інспектування передбачає також перегляд і вдосконалення нормативно-правових актів у частині поетапного запровадження проведення ревізій за ризиками ймовірності допущення фактів шахрайства, надання органам Служби

⁵ Червяков І. Ми — за колгосп, але не в нашому селі // Фінансовий контроль. — 2009. — № 3. — С. 23—24.

права самостійно визначати доцільність проведення інспектування на підставі аналізу таких ризиків та відмовляти у проведенні інспектування будь-якому органу влади (також і правоохоронним органам) за відсутності істотних ризиків у діяльності об'єкта контролю.

Лише реалізація цього положення забезпечить співробітництво Головки КРУ з Європейською комісією боротьби з шахрайством (OLAF) та спеціально уповноваженими органами у країнах — членах ЄС із координації співробітництва з OLAF у питаннях боротьби з шахрайством (AFCOS).

Як відомо, місія OLAF полягає в тому, щоб захищати фінансові інтереси Європейського Союзу, його громадян і репутацію європейських установ. Цілей своєї діяльності OLAF досягає шляхом розслідування шахрайства, корупції та іншої незаконної діяльності, яка зачіпає фінансові інтереси ЄС, а також порушень у європейських установах.

OLAF здійснює свою діяльність на підставі отриманої інформації з будь-яких джерел, зокрема від органів Співтовариства, держав — членів ЄС і третіх країн, міжнародних організацій, інформаторів, свідків, а також анонімних джерел. Проте основним і найнадійнішим джерелом є інформація операційних служб і служб внутрішнього аудиту відповідних органів Співтовариства або держав — членів ЄС. Водночас для виявлення ознак шахрайства OLAF може використовувати і власні розвідувальні ресурси.

Уся інформація щодо можливих порушень реєструється й оцінюється. У процесі її оцінювання насамперед установлюється, чи підпадає питання під компетенцію OLAF, а також надійність інформації та масштаб порушення. Оцінювач має право робити запити для уточнення або підтвердження первісної інформації. Термін оцінювання інформації зазвичай не перевищує двох місяців з моменту її реєстрації, але в окремих випадках може бути продовжений на шість місяців. Якщо інформацію оцінено позитивно, Генеральному директору подається доповідь із рекомендацією щодо порушення справи.

У разі порушення справи слідчому OLAF видається письмовий дозвіл із зазначенням теми розслідування і слідчих заходів, які здійснюватимуться. У рамках проведення розслідувань слідчі OLAF можуть використовувати такі засоби: збір документів та інформації в будь-якому форматі, що можуть бути використані як докази після проведення технічної або судової експертизи; проведення оперативних нарад із відомствами й зацікавленими сторонами; проведення співбесід та/або взяття свідчень у будь-якої особи, яка володіє інформацією, що стосується слідства; проведення перевірок та інспекцій на місцях; здійснення контрольних місій у третіх країнах (відповідно до положень галузевого законодавства); взяття проб для дослідження тощо.

У рамках внутрішнього розслідування слідчі OLAF мають право на негайний і без попереднього повідомлення доступ до приміщення органу Співтовариства для збору будь-якої інформації. Вони мають право заходити до приміщення,

перевіряти, робити копії та/або отримувати виписки з будь-якого документа (також і рахунків), або носії інформації, за необхідності — вилучати документи або дані, щоб забезпечити їх збереження, а також робити запити щодо усної інформації від членів і співробітників органів Співтовариства. Перевірці підлягають і господарюючі суб'єкти, які контактували із суб'єктом, щодо якого проводиться розслідування.

У рамках зовнішнього розслідування слідчі OLAF можуть проводити огляд приміщень для пошуку інформації та документації щодо операцій, які перевіряються, за нормами, передбаченими для національних інспекторів і згідно з національним законодавством.

Отримана в ході розслідування інформація з питань, які можуть призвести до порушення кримінальної справи, передається національному прокурорському або судовому органу. Крім того, інформація, пов'язана з кримінальними справами, передається до інших компетентних органів. Інформуючи органи влади, OLAF подає свої висновки і пропозиції щодо вжиття певних заходів.

Таким чином, реалізація заходів, які плануються, надасть змогу Головки КРУ до 2015 року набути повноважень, аналогічних AFCOS.

У частині розвитку централізованого внутрішнього аудиту Стратегія, зокрема, передбачає розробку єдиних стандартів централізованого внутрішнього аудиту й утворення відокремленого підрозділу методології централізованого внутрішнього аудиту, визначення критеріїв відбору тем чи об'єктів контролю у процесі планування централізованого внутрішнього аудиту.

Заплановано також розробку програми навчання й підвищення кваліфікації державних аудиторів і поступовий перехід до оцінювання державної фінансово-бюджетної політики і програм.

Особливу увагу привертають передбачені Стратегією заходи щодо запровадження на великих підприємствах-монополістах інституту державних контролерів і утворення в Головки КРУ та його територіальних органах самостійних підрозділів централізованого внутрішнього аудиту, у діяльність яких буде запроваджено аудит адміністративної діяльності (аудит управління) відповідно до міжнародних стандартів.

Прикладом реалізації Стратегії в частині розвитку централізованого внутрішнього аудиту є запровадження у 2009 році постановою уряду⁶ операційний аудит за оборотом фінансових і матеріальних ресурсів на 42-х підприємствах-монополістах.

Перші результати цього контролю засвідчили його ефективність щодо попередження фінансових порушень і зловживань. За липень — серпень цього року державні аудитори направили керівникам суб'єктів господарювання 166 повідомлень про виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого

⁶ Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 № 506. — <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

законодавством порядку використання державних ресурсів на суму близько 800 млн грн, із яких враховано 44 повідомлення на суму 607,5 млн грн.

Нині маємо й перші напрацювання в напрямі переходу органів ДКРС до оцінювання державної фінансово-бюджетної політики і програм, зокрема у сфері закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти.

Починаючи з квітня цього року Управління контролю за державними закупівлями Головки КРУ здійснює в оперативному режимі моніторинг та оцінку ризикових операцій закупівель на базі отриманої від Мінекономіки України інформації щодо процедур закупівель. Цю функцію делеговано також КРУ у м. Києві. Забезпечено опрацювання всіх процедур закупівель, оголошених за період із 6 квітня по 20 липня 2009 року, та відібрано об'єкти контролю і процедури закупівель, що їх необхідно перевірити ще на стадії проведення, доки не витрачено державні кошти.

Станом на 01.09.2009 такими перевітками охоплено процедури закупівель загальною очікуваною вартістю 15,2 млрд грн. За результатами контрольних заходів встановлено низку порушень, допущених замовниками під час проведення процедур закупівель, на загальну суму понад 1,6 млрд грн, що дало змогу вчасно їх усунути, попередивши зайві витрати і зловживання.

Найбільшим результатом такого поточного контролю стало скасування низки закупівель, що суперечать основним принципам їх здійснення, — під час контрольних заходів замовниками скасовано 229 процедур закупівель загальною очікуваною вартістю майже 2 млрд грн (через невідповідність учасників кваліфікаційним та іншим вимогам, передбаченим тендерною документацією; оскільки закупівля вже не відповідала державним потребам; через непередбачувані об'єктивні обставини або значну кількість порушень, виявлених ревизорами)⁷.

Результати оперативного контролю свідчать самі за себе: операційний аудит на підприємствах-монополістах і оцінювання державних закупівель з боку державної контрольно-ревізійної служби потрібні, адже допомагають зекономити й ефективніше використати значні суми державних коштів.

Нарешті, Стратегією окреслено напрями й заходи *розвитку гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту*. Зокрема, передбачається запровадження в органах державного й комунального секторів нової моделі внутрішнього контролю, створення нової функції “внутрішній аудит” і вдосконалення методології відомчої контрольно-ревізійної роботи.

Передбачено також низку заходів щодо: перекваліфікації відомчих контрольно-ревізійних працівників на внутрішніх аудиторів; визначення порядку взаємодії між центральним підрозділом гармонізації та централізованим внутрішнім аудитом; створення в територіальних органах Служби самостійних структурних підрозділів гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, регулювання відомчої

⁷ Жесан В. Зміни пріоритетів контролю: перші результати // Фінансовий контроль. — 2009. — № 5. — С. 16.

контрольно-ревізійної роботи й надання послуг; започаткування на безоплатних засадах послуг із внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту — консультування і практичні внутрішні аудити в органах державного й комунального секторів, де не створено службу внутрішнього аудиту.

Для поліпшення й закріплення результатів від реалізації заходів із розвитку основних напрямів діяльності Служби передбачено створення навчального центру (центру підвищення кваліфікації) для працівників органів державного й комунального секторів із питань внутрішнього контролю, ревізорів державної контрольно-ревізійної служби, відомчих ревізорів, державних аудиторів, внутрішніх аудиторів.

У діяльність Служби планується запровадити систему контролінгу, що дасть можливість забезпечити інформаційне й аналітичне супроводження контрольно-ревізійної роботи на всіх стадіях її здійснення та ефективно використання всіх інформаційних ресурсів Служби.

Водночас найважчим заходом Стратегії є реформування ДКРС у Службу фінансового контролю України зі створенням у її складі Державної фінансової інспекції, Державного агентства централізованого аудиту, Департаменту фінансових розслідувань і Департаменту гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Для втілення цього задуму потрібен закон, а відтак — підтримка уряду й парламенту.

Сподіваємося, що Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року буде виконано, і Служба вкотре продемонструє громадськості професіоналізм своїх працівників, гнучкість і вміння поспівати за викликами часу.