

Глущенко В. В.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету
імені В. Н. Каразіна

Хмельков А. В.,

викладач кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету
імені В. Н. Каразіна

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ

Досліджено процес удосконалення системи державного фінансового контролю через утворення Державної фінансової інспекції України шляхом реорганізації Головного контрольно-ревізійного управління. Визначено питання, що потребують вирішення, та вектори подальшого вдосконалення державного фінансового контролю.

The improvement of public financial control by the establishment of the State Financial Inspection of Ukraine by means of the reorganization of the Main Control and Revision Office of Ukraine are defined. Problem issues and vector of further development to improve financial control are determined.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, вектори розвитку ДФК, зовнішній ДФК, внутрішній ДФК.

Удосконалення системи управління державними фінансовими ресурсами шляхом проведення державного фінансового контролю (ДФК) є нагальною потребою українського суспільства та важливим науково-практичним завданням фінансової думки й реальної практики. У побудові ДФК повною мірою реалізуються контрольна функція державних фінансів та владні повноваження держави.

Питанням теоретико-методологічного вдосконалення системи ДФК присвячено праці, зокрема, І. Іванової, А. Мамишева, І. Стефанюка, М. Шутова¹. Названі та інші автори наголошують, що існує об'єктивна потреба в посиленні існуючої системи ДФК шляхом зосередження на його предметі та об'єктах, а також компетенції й, особливо, повноважень суб'єкта контролю через удосконалення та гармонізацію чинних нормативно-правових актів, які регулюють проведення ДФК, із урахуванням надбань світового досвіду.

¹ *Іванова І. М.* Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: Монографія. — К.: Академвидав, 2010. — 168 с.; *Мамишев А. В.* Зовнішнє оцінювання системи внутрішнього управління і контролю бюджетної установи // Фінансовий контроль. — 2010. — № 7. — С. 43—45; № 8. — С. 43—45; *Стефанюк І. Б.* Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи // Фінанси України. — 2009. — № 11. — С. 12—19; *Стефанюк І. Б.* Нова парадигма розвитку державної контрольно-ревізійної служби // Фінанси України. — 2009. — № 9. — С. 3—11; *Стефанюк І. Б.* Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінанси України. — 2011. — № 6. — С. 84—102; Бухгалтерський облік та фінансовий контроль — складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: Монографія: У 4-х т. Т. 2: Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансового контролю у державному секторі / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна та ін. — К.: НДФІ, 2007. — 536 с.; *Шутов М. І., Бабенко В. А., Стоянова Н. М.* Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): Монографія. — О.: Юрид. л-ра, 2004. — 131 с.

Метою статті є визначення й обґрунтування векторів розвитку ДФК для побудови дієвої системи такого контролю на основі дослідження функцій, повноважень і компетенції реорганізованого суб'єкта ДФК та порівняння їх із вітчизняними концепціями і стратегіями, а також рекомендаціями міжнародних інституцій та зарубіжною практикою.

Указом Президента України “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” від 09.12.2010 № 1085/2010² було реорганізовано Головне контрольно-ревізійне управління України та утворено Державну фінансову інспекцію України, при цьому передбачено, що міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, що утворюються шляхом реорганізації інших центральних органів виконавчої влади, є правонаступниками органів, які реорганізуються. Центральні органи виконавчої влади, на котрі зазначеним указом покладені функції з реалізації державної політики у відповідній сфері, зобов'язано виконувати повноваження у визначених сферах компетенції відповідних органів, що ліквідуються. Згодом, а саме 23 квітня 2011 р., Указом Президента України № 499/2011³ затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України (*далі* — Положення) та одночасно визначено таким, що втратив чинність, Указ Президента України “Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 28.11.2000 № 1265.

Проте після зазначених указів виникло законодавче неузгодження між Указом Президента “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади”, яким, зокрема, утворено Держфінінспекцію замість ГоловКРУ, та Законом “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993 № 2939-ХІІ⁴, де ст. 1 визначено, що структура державної контрольно-ревізійної служби складається з *Головного контрольно-ревізійного управління України*, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах у містах. Зрозуміло, що з часом вказана законодавча неузгодженість буде виправлена, втім, наразі вона не додає цілісності системі ДФК.

Слід наголосити: утворення нового суб'єкта ДФК — Держфінінспекції — важливий крок до вдосконалення системи ДФК, що приніс позитивні зміни щодо складу завдань та вповноваження на виконання цих завдань суб'єкта контролю.

Водночас із утворенням нового суб'єкта ДФК залишилися не вирішеними деякі принципові питання, зокрема щодо побудови дієвої системи ДФК. Тому є потреба в подальшому вдосконаленні складових і принципів такого контролю.

² Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1085%2F2010>.

³ Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: Указ Президента України від 23.04.2011 № 499/2011: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>.

⁴ Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>.

Здатність системи ДФК здійснювати контрольні заходи щодо всього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром та стратегічним орієнтиром її розвитку.

На основі порівняння завдань і повноважень Держфінінспекції з вітчизняними концепціями, стратегіями⁵, а також рекомендаціями міжнародних інституцій та зарубіжною практикою можна визначити вектори розвитку ДФК, у т. ч. Держфінінспекції, а саме:

1. Встановлення мети функціонування Держфінінспекції.
2. Набуття Держфінінспекцією України статусу окремого центрального органу виконавчої влади, що підпорядковується тільки Кабінету Міністрів України.
3. Визначення методологічних засад (видів, методів, форм, характеру організації та принципів фінансового контролю) як системи ДФК загалом, так і його окремих суб'єктів.
4. Доведення взаємодії зовнішнього й внутрішнього контролю до належного рівня — цілісної системи ДФК.
5. Вживання для визначення об'єкта й предмета контролю загальноприйнятих і закріплених законодавчо термінів, відповідно до чинних нормативно-правових актів, що регулюють питання управління державними ресурсами та їх використання.
6. Визначення об'єкта та предмета контролю із застосуванням принципу причинності, що полягає в обумовленості об'єкта предметом.
7. Розмежування ДФК шляхом запровадження двох його вищих органів — від законодавчої гілки влади (з питань контролю надходження коштів до державного бюджету) та від виконавчої гілки влади (з контролю витрачання коштів державного бюджету та використанням державної власності).

Тепер обґрунтуємо запропоновані вектори вдосконалення об'єкта та предмета ДФК.

1. У Положенні, яким визначаються засади діяльності новоствореного суб'єкта ДФК — Держфінінспекції, є перелік її завдань і повноважень, але не визначена мета функціонування цього органу. Між тим встановлення мети є ключовим елементом системи ДФК. Так, І.Б. Стефанюк наголошує: “Ключовим елементом системи державного фінансового контролю є його місія (мета, чи головне завдання), котра дає загальну характеристику цього виду діяльності, визначає, що саме та як потрібно контролювати”⁶.

Головна мета ДФК полягає в усебічному й усеохоплюючому захисті фінансових і майнових ресурсів держави шляхом здійснення відповідних контрольних заходів та

⁵ 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 22.10.2008 № 1347-р: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1347-2008-%F0>; Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року: Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 06.03.2009 № 46: [Електр. ресурс]. — <http://dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53242>.

⁶ Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінанси України. — 2011. — № 6. — С. 84—102.

інституційної побудови системи ДФК, яка здатна забезпечити досягнення цієї мети. Інституційний устрій повинен бути спрямований передусім на досягнення головної мети системи ДФК, а завдання, повноваження й функції — узгоджуватися та визначатися відповідно до мети. Єдність мети й завдань, повноважень і функцій системи ДФК є передумовою створення ефективної структури такого контролю.

Таким чином, ми надаємо системі ДФК суспільної значущості та робимо цей суто прикладний елемент системи державного управління інститутом суспільної соціальної безпеки.

Крім того, згідно з Положенням, Держфінінспекція є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів, входить до системи органів виконавчої влади та забезпечує реалізацію державної політики у сфері ДФК, а отже, може брати безпосередню участь у розробці нормативно-правових актів із питань державної політики в цій сфері та управління фінансовими й майновими ресурсами.

Контроль формування й використання, зокрема, бюджетних коштів набуває великого значення, якщо серед пріоритетів держави визначене справедливе спрямування державних фінансових ресурсів шляхом їх перерозподілу в бюджетному процесі. Тому система ДФК не може залишатись осторонь формування й використання коштів бюджету. Бездефіцитний бюджет можливий лише за умови ефективного функціонування системи фінансового контролю, що здатна виявляти та унеможлиблювати порушення фінансової дисципліни.

2. Потреба у функціональній, структурній і організаційній незалежності Держфінінспекції зумовлена завданнями й повноваженнями вищого органу ДФК. Підтвердженням цьому є висновки Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), до якої Україна входить із 1998 р. Зокрема, за результатами IX та XIX конгресів цієї організації зроблено висновок, що органи фінансового контролю можуть виконувати свої завдання лише в тому разі, якщо вони є незалежними від об'єктів аудиту та захищені від зовнішнього впливу⁷.

Крім того, запропоновані власні наукові розробки знаходять підтвердження у фахівців-практиків, наприклад у голови Держфінінспекції П.П. Андреева. Він зазначив: “Структура управління теж не оптимальна. Якщо я хочу призначити керівника в регіон, то обов’язково повинен погодити це з мером міста, з обласним і районним керівництвом. У результаті багато чесних і професійних людей не затверджуються на посаді, тому що я не можу погодити їхні кандидатури. Зараз нашу інспекцію підпорядкували безпосередньо Мінфіну — органу, перевірка роботи котрого має бути одним із наших пріоритетів. Це не логічно. Фінансова інспекція завжди повинна бути незалежною службою. Це вимога всіх міжнародних фінансових організацій, загальноприйнятий стандарт. У країнах Євросоюзу

⁷ Лімська Декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом INTOSAI в 1977 р.: [Електр. ресурс]. — http://zakon.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi?nreg=604_001&test=sGbZMcZ6s5yaY; Мексиканська декларація незалежності, прийнята XIX Конгресом INTOSAI в листопаді 2007 р., м. Мехіко: [Електр. ресурс]. — http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/1013545.

фінансова інспекція підпорядковується безпосередньо або президенту, або прем'єр-міністру”⁸.

3. Потреба в удосконаленні методологічних засад функціонування щодо видів, методів, форм, характеру організації та принципів фінансового контролю як системи ДФК загалом, так і окремих суб'єктів такого контролю виникла внаслідок:

- того, що вдосконалення вказаних засад поліпшить організацію, планування, проведення ДФК, узагальнення й реалізацію його результатів та його якість;
- неврахування наведених складових процесу ДФК у вимогах відповідних законодавчих актів, у т. ч. у Бюджетному кодексі України;
- необхідності визначення видів ДФК, а саме розмежування його нормативно-правовим шляхом на вищий, зовнішній і внутрішній;
- потреби у вирішенні питання обов'язковості й періодичності проведення контрольних заходів суб'єктами контролю стосовно його об'єктів за відповідним предметом контролю, що, на нашу думку, є базовими принципами фінансового контролю, зокрема державного;
- відсутності організації контрольних заходів за попередньою, поточною й наступною формами контролю, в т. ч. під час здійснення Держфінінспекцією своїх повноважень. Вдалий приклад застосування попередньої форми контролю в практиці суб'єкта ДФК — діяльність Служби генерального економічного й фінансового контролю Франції, основною функцією якої є попередній контроль⁹.

4. З метою посилення взаємодії зовнішнього й внутрішнього контролю до належного рівня Держфінінспекція повинна не тільки контролювати стан внутрішнього аудиту шляхом оцінки його якості, отримувати звітність за кожне півріччя та погоджувати піврічний план діяльності відповідних підрозділів із такого аудиту (як це передбачається з 1 січня 2012 р. згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001¹⁰), а й мати можливість доручати здійснення контрольної діяльності стосовно об'єктів контролю цих підрозділів за предметом контролю, у відповідній його формі та з урахуванням його обов'язковості й періодичності. В іншому разі цілевизначення Держфінінспекції щодо проведення оцінки якості внутрішнього аудиту, отримання звітності та погодження плану кожне півріччя є незрозумілим для підрозділів такого аудиту центральних органів виконавчої влади.

⁸ Глава КРУ Петр Андреев: “Воровство из бюджета крышуют госчиновники” // Зеркало недели. Украина. — 2011. — № 13, 8 апр.: [Електр. ресурс]. — <http://zn.ua/articles/79226>.

⁹ Un audit Français. Як організована система контролю державних установ та підприємств у Франції // Фінансовий контроль. — 2011. — № 5. — С. 8—11.

¹⁰ Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF>.

5. Недоліком Положення є те, що стосовно предмета контролю не вживається загальновизначена й закріплена законодавчо термінологія, та відсутність її зв'язку з чинними нормативно-правовими актами, які регулюють питання управління державними ресурсами та їх використання, визначають терміни й поняття, правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу й міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства й надання платних адміністративних послуг. Зокрема, з такими нормативно-правовими актами, як Бюджетний кодекс України, закони “Про управління об'єктами державної власності” та “Про здійснення державних закупівель”, а також постанова Кабінету Міністрів України “Деякі питання надання платних адміністративних послуг”¹¹.

З урахуванням наведеного пропонуємо вказаний у Положенні склад предмета контролю гармонізувати із загальновизначеною й закріпленою законодавчо термінологією та розширити його до такого: доходи бюджету; бюджетні кошти; видатки бюджету; гарантований державою борг; державний борг; витрати державного й місцевих бюджетів; надходження до місцевих бюджетів; платні адміністративні послуги; власні надходження бюджетних установ; дефіцит державного бюджету; дефіцит місцевих бюджетів; дефіцит бюджету Пенсійного фонду; дефіцит бюджетів інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; об'єкти управління державною власністю; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; державні закупівлі за державні кошти; банкрутство суб'єкта господарювання державної власності або суб'єкта господарювання, де державі належить корпоративна частка будь-якого розміру; надходження коштів до державного бюджету за оренду держмайна та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, які є в державній власності; збір страхових коштів, повнота та своєчасність їх сплати.

При розробці зазначених пропозицій щодо предмета контролю враховувалася низка макроекономічних показників, котрі відображають стан і обсяги складових державних фінансів, дають вартісну оцінку результатів роботи відповідних фондів.

6. Із метою повнішого охоплення контрольними заходами об'єктів контролю, а також унеможливлення плутанини під час планування, організації та здійснення контрольних дій, на наш погляд, доцільно детальніше зазначити об'єкти контролю, застосовуючи принцип причинності, що полягає в обумовленості об'єкта предметом контролю. Принцип причинності полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність котрого безпосередньо пов'язана з розширеним нами предметом контролю.

¹¹ Бюджетний Кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>; Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 № 185-V: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=185-16&p=1294243412744288>; Про здійснення державних закупівель: Закон України від 01.06.2010 № 2289-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2289-17&p=1295968154585997>; Деякі питання надання платних адміністративних послуг: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.01.2011 № 33: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=33-2011-%EF>.

Вважаємо, що предмет контролю, встановлений п. 4.2 Положення, не є виключним і достатнім, щоб забезпечити повний контроль державних ресурсів, отже, застосування Держфінінспекцією запропонованого принципу причинності є доречним.

7. Зважаючи на те, що бюджет складається з дохідної й видаткової частин, контроль бюджетних коштів має включати контроль їх надходження та контроль їх витрачання. Конституцією та Бюджетним кодексом України визначені суб'єкти контролю використання бюджетних коштів, але не встановлені суб'єкти контролю надходжень до держбюджету, де об'єктами контролю є державні органи, які забезпечують виконання дохідної частини бюджету. На нашу думку, контроль надходження коштів до держбюджету є так само важливим, як і цільове спрямування видатків останнього.

Керуючись прагненням до збалансованості бюджету, котре визначене в Конституції України, та тим, що одним із основних завдань і повноважень Кабінету Міністрів України як вищого органу в системі органів виконавчої влади є забезпечення виконання державного бюджету, проведення бюджетної й фінансової політики та управління об'єктами державної власності¹², пропонуємо впровадити два вищих органиДФК — від законодавчої гілки влади (з питань контролю надходження коштів до держбюджету), де об'єктами контролю є державні органи, котрі забезпечують виконання дохідної частини бюджету, та від виконавчої гілки влади (з контролю витрачання коштів держбюджету та використання державної власності), де об'єктами контролю є учасники відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність яких безпосередньо пов'язана із зазначеним нами предметом контролю.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків. Із метою всебічного охоплення предмета контролю та визначення повного переліку його об'єктів необхідна належна організація державного фінансового контролю. Всеохоплюючий контроль цільового й ефективного використання фінансових і майнових ресурсів держави, попередження безконтрольного зростання фінансової заборгованості держави шляхом зменшення приросту державного боргу з допомогою контролю адекватності напрямів та розмірів запозичення, тобто охоплення державним фінансовим контролем усього обсягу фінансових ресурсів держави, є важливими макроекономічними завданнями, котрі здатна виконувати Державна фінансова інспекція України. Втім, для того щоб вона могла робити це повною мірою, потрібно надати їй статус окремого центрального органу виконавчої влади. В подальших наукових розробках у даному напрямі доцільно визначитися зі шляхами впровадження перелічених у статті векторів розвитку державного фінансового контролю.

¹² Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 07.11.2010 № 2591-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2591-17>.