

**Крикун Т. І.,**  
віце-президент Академії фінансового управління  
Міністерства фінансів України

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ БЮДЖЕТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ**

*Розкрито сутність державного фінансового контролю як важливого інструменту підвищення ефективності державного управління. Досліджено основні напрями організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного й комунального секторів з урахуванням основних завдань з реформування, визначення стратегічних напрямів та етапів розвитку.*

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, суб'єкт контролю, державний внутрішній фінансовий контроль, державне управління, попередній, поточний та подальший контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація.

Необхідність подальшого вдосконалення фінансово-бюджетної політики та формування відповідних механізмів державного фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни зумовлено низкою чинників: наслідками світової фінансової кризи, економічними тенденціями тощо. Для економічного розвитку України, її суспільного добробуту з огляду на здійснення бюджетної політики в умовах обмежених фінансових ресурсів підвищення ефективності використання державних фінансів відіграє вирішальну роль.

Державний фінансовий контроль як важливий інструмент підвищення ефективності державного управління сприяє фінансово-економічній збалансованості, дає можливість удосконалювати діяльність органів державного і комунального секторів, виконувати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю цих органів, підвищувати результативність державного управління.

Поділ державного фінансового контролю залежить від органу управління суб'єкта контролю. Так, урядовий контроль проводиться суб'єктами державного фінансового контролю – центральними органами та їх територіальними підрозділами, парламентський контроль – Рахунковою палатою України. До суб'єктів державного фінансового контролю належать Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Державне казначейство України, Державна контрольно-ревізійна служба, інші органи виконавчої влади, у тому числі контрольно-ревізійні структурні підрозділи органів влади.

Відповідно до Бюджетного кодексу України засади функціонування бюджетної системи ґрунтуються на відносинах, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання. Здійснення фінансового контролю й аудиту та оцінки

ефективності використання бюджетних коштів проводиться на всіх стадіях бюджетного процесу. Зважаючи на стадії бюджетного процесу та залежно від часу здійснення контролю, його поділяють на попередній, поточний та наступний. Попередній контроль, передуючи ухваленню управлінського рішення, спрямований на запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, недопущення порушень законодавства ще на стадії прийняття управлінських рішень. Поточний контроль проводиться на стадії виконання управлінського рішення під час здійснення операцій з фінансовими ресурсами, що сприяє виявленню та недопущенню порушень. Нарешті, наступний (ретроспективний) контроль здійснюється за звітними даними про результати виконання управлінського рішення з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства, виявлення прорахунків на етапі проведення попереднього та поточного контролю, вжиття заходів для їх попередження в подальшому.

Бюджетним кодексом України визначено повноваження низки суб'єктів державного фінансового контролю в частині здійснення ними контролю за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу.

Міністерство фінансів України посідає вагомe місце у системі державного фінансового контролю, не лише розробляючи фінансову політику держави, а й безпосередньо контролюючи її здійснення. Так, відповідно до Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2006 № 1837, одним із основних завдань Міністерства є забезпечення реалізації єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю та здійснення контролю за її проведенням Державною податковою адміністрацією, Держмитслужбою, ГоловКРУ, Державним казначейством; визначення основних організаційно-методичних засад державного внутрішнього фінансового контролю, оцінка функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; погодження проектів планів основних напрямів контрольної-ревізійної роботи органів державної контрольної-ревізійної служби. Також контрольні функції Міністерства фінансів України в частині здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу державного бюджету та місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України, визначено ст. 111 Бюджетного кодексу України.

Одним із головних суб'єктів державного фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства є Державне казначейство України, яке встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань та здійснює контроль за їх дотриманням; перевіряє додержання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку й складання єдиних форм звітності; у процесі здійснення видатків (проведення оплати) контролює відповідність платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням.

На Державну контрольну-ревізійну службу України покладено повноваження з проведення державного фінансового контролю за: цільовим та

ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України; порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів. Сфера дії та основні завдання цієї служби визначені ст. 2 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, де зазначено, що її головним завданням є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов’язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, у державних фондах, у бюджетних установах і у суб’єктів господарювання державного сектора економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, виконанням місцевих бюджетів, розробленням пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому. Головною метою державного фінансового контролю є встановлення правових норм, що визначають порядок використання суб’єктами господарювання фінансових ресурсів, забезпечення процесу державного управління і регулювання економіки достовірною інформацією про дотримання суб’єктами господарювання встановлених державою обмежуючих параметрів обігу фінансових ресурсів, оцінка економічної ефективності господарської діяльності, блокування в ній відхилень від прийнятих стандартів, які перешкоджають мобілізації, цільовому та ефективному використанню державних фінансових ресурсів, попередження таких порушень на майбутнє.

Значними повноваженнями наділена Рахункова палата України, що як конституційний орган парламентського контролю проводить ревізії та перевірки за витрачанням коштів Державного бюджету України і державних позабюджетних фондів в Апараті Верховної Ради України. Відповідно до ст. 98 Конституції України контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює саме Рахункова палата. Згідно зі ст. 16 Закону України “Про Рахункову палату” повноваження Рахункової палати поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, у тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені відповідно до законодавства України. Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи та їх спілки, асоціації та інші об’єднання незалежно від форм власності, об’єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації

у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

Досвід зарубіжних країн свідчить про поділ фінансового контролю на внутрішній та зовнішній. Відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів ще у 1977 р., внутрішні контрольні служби утворюються всередині окремих відомств і організацій, поряд з тим зовнішні ревізійні служби не є частиною організаційної структури організацій, що перевіряються. Поняття “зовнішній контроль” передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи.

На сьогодні у вітчизняному правовому полі спостерігається невизначеність поділу суб’єктів державного фінансового контролю на зовнішні чи внутрішні. Існує думка, що до зовнішнього державного фінансового контролю стосовно центральних органів можна віднести лише контроль, який здійснюється Рахунковою платою України як незалежним від виконавчої гілки влади органом, усі інші суб’єкти контролю є внутрішніми щодо органів влади. Повноваження Рахункової палати зі здійснення саме зовнішнього контролю та аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ у частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України випливають також зі ст. 26 “Аудит та фінансовий контроль” Бюджетного кодексу України.

Разом з тим є прихильники іншої думки, за якою до суб’єктів внутрішнього державного фінансового контролю віднесено:

- контрольно-ревізійні служби в структурі вищестоящої організації (головного розпорядника бюджетних коштів), які здійснюють так званий відомчий контроль за фінансово-господарською діяльністю підпорядкованих суб’єктів господарювання (підприємств, установ, організацій – розпорядників коштів нижчого рівня, одержувачів бюджетних коштів, державних, казенних підприємств тощо);
- контрольні служби, які входять до складу суб’єкта господарювання (підприємства, установи, організації) та виконують функції зі здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю.

Державний внутрішній фінансовий контроль є важливим інструментом державного управління та покликаний сприяти підвищенню ефективності використання бюджетних коштів, враховуючи потребу в жорсткій економії ресурсів в умовах фінансової кризи, зменшенню кількості проблемних питань, пов’язаних з діяльністю органів державного і комунального секторів.

Діяльність внутрішнього фінансового контролю в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади регламентується Порядком здійснення міністерствами, іншими центральними органами влади внутрішнього фінансового контролю, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2002 № 685. Цією постановою передбачено обов’язковість створення і функціонування при міністерствах, центральних органах виконавчої влади самостійних контрольно-ревізійних підрозділів, керівники

яких, підпорядковуючись безпосередньо керівникам центральних органів виконавчої влади, а також з метою поліпшення координації діяльності з іншими контролюючими та правоохоронними органами, є підзвітними Голові Головного контрольно-ревізійного управління. Відповідальність розпорядників бюджетних коштів за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах впливає також зі ст. 26 Бюджетного кодексу України, згідно з якою внутрішній фінансовий контроль, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, повинен забезпечувати оцінку діяльності на відповідність результатів встановленим завданням та планам, постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю, а також інформувати безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки.

Водночас державний внутрішній фінансовий контроль як основна підсистема державного фінансового контролю потребує подальшого розвитку. Без запровадження необхідних стандартів фінансового управління і контролю та стандартів внутрішнього аудиту, за запровадження і функціонування яких відповідають керівники органів державної влади всіх рівнів, неможливо лише силами урядового й парламентського контролю забезпечити економне, ефективне, результативне, законне та прозоре використання суспільних ресурсів держави.

З метою вдосконалення системи державного управління, запровадження інноваційних досягнень із урахуванням інституційних змін потрібно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність з певним етапом соціально-економічного розвитку країни.

В умовах євроінтеграційного напрямку розвитку України, зважаючи на нагальну необхідність змін в ідеології роботи органів державного фінансового контролю та на пріоритетну європейську складову реформування, є важливим та своєчасним прийняття розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року (далі — Концепція) та затвердження відповідного плану заходів на цей період. Концепцією розкрито сутність системи державного внутрішнього фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни, методологічні й організаційні засади вдосконалення цієї системи з огляду на міжнародні положення.

Вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального секторів передбачено шляхом формування понятійної бази, проведення аналізу системи, встановлення основних завдань з реформування, визначення стратегічних напрямів та етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю як інструменту підвищення ефективності функціонування державних фінансів.

Концепція не порушує питання зовнішнього фінансового контролю, що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства, державного нагляду й контролю діяльності інших, ніж державні й комунальні

підприємства, установи та організації, крім їх діяльності, пов'язаної з використанням державних фінансів, а також функціонування їх систем внутрішнього контролю й аудиту.

У різних країнах Європи системи державного внутрішнього фінансового контролю мають певні відмінності, разом з тим у своїй діяльності вони використовують єдині організаційні підходи й понятійну базу. Зважаючи на триваючий процес адаптації законодавства України до законодавства ЄС, визначена в Концепції понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами.

Державний внутрішній фінансовий контроль, забезпечуючи законне, ефективне, результативне і прозоре управління державними фінансами, являє собою сукупність внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації.

Основним принципом державного внутрішнього фінансового контролю є розмежування внутрішнього контролю й аудиту. Внутрішній аудит має визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи методи попереднього контролю. Однією зі складових внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління й розвиток організації в цілому. За створення та функціонування структури внутрішнього контролю відповідає керівництво органів державного й комунального секторів.

Згідно з Концепцією структуру внутрішнього контролю формують такі елементи:

- середовище контролю, тобто створення позитивного та сприятливого ставлення до внутрішнього контролю в органах державного та комунального секторів;
- оцінка ризиків, що мають як зовнішній, так і внутрішній характер, їх ідентифікація, визначення типів реагування на певні ризики та заходи з управління ними;
- контролююча діяльність через визначення правил, процедур, технічних прийомів та механізмів виконання вказівок і доручень керівництва, що дасть змогу забезпечити належний управлінський процес;
- інформація та інформаційна діяльність. Інформація повинна реєструватися та надаватися користувачам, у тому числі керівництву, у такій формі і в такий час, аби слугувати основою для належного виконання функцій внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інших функцій шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного і комунального секторів;
- моніторинг через потребу у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів.

Понятійною базою Концепції закріплено розмежування контролю, що здійснюється у процесі діяльності органів державного і комунального секторів, на попередній, поточний та подальший.

Дано визначення внутрішнього аудиту як діяльності з надання незалежних та об'єктивних гарантій — забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального секторів мети та функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності, а також з надання консультацій.

Інспектування являє собою 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 секторів 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 секторів, контроль за діяльністю яких здійснювався, висуваються вимоги, а не надаються рекомендації.

На сьогодні залишаються невизначеними сутність та процедури контролю в діяльності органів державного і комунального секторів, частково врегульовано окремими законами та підзаконними нормативно-правовими актами питання цілісності системи державного фінансового контролю. Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС, складовими яких є фінансове управління, контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

Сучасні моделі державного управління загальну відповідальність керівників органів державного й комунального секторів визначають як базовий елемент системи державного внутрішнього фінансового контролю, тому у країнах ЄС фінансове управління й контроль є функцією керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

Концепцією передбачається проведення реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової державного управління шляхом зміни пріоритетів та запровадження сучасної моделі функціонування системи з урахуванням сучасних умов розвитку України та норм і правил ЄС через виконання таких основних завдань:

- формування нових організаційних засад функціонування системи, які базуються на відповідальності керівника;
- створення єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення методології здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з метою деталізації та уніфікації контрольних процедур;
- визначення Міністерства фінансів України органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, спрямовувати та координувати централізований внутрішній аудит, а Головне контрольно-

- ревізійне управління України — органом гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;
- утворення служб внутрішнього аудиту органами державного і комунального секторів та створення належних умов для їх ефективного функціонування;
- удосконалення кадрового складу служб внутрішнього аудиту та їх правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності;
- розвиток інформаційно-комунікаційної інфраструктури, налагодження зв'язків з громадськістю та засобами масової інформації.

Чітке визначення на законодавчому рівні суті державного внутрішнього фінансового контролю дасть змогу оптимізувати і збалансувати організаційні структури контролю.

Зважаючи, що процес реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує часу й зусиль і з огляду на об'єктивні та суб'єктивні фактори ризику, традиції країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою, досвіду країн — кандидатів у члени ЄС план відповідних заходів щодо реалізації Концепції розроблено до 2015 р. із визначеними етапами, які включають нормативно-правове, методологічне, кадрове та інформаційно-технічне забезпечення; організаційно-структурні зміни.

Реалізація основних завдань, визначених Концепцією, сприятиме адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС; удосконаленню діяльності органів державного і комунального секторів шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники зазначених органів незалежно та ефективно здійснюють процес управління фінансами для досягнення цілей; раціональному використанню державних фінансів та зміцненню фінансової дисципліни, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень; отриманню обґрунтованої інформації про діяльність органів державного і комунального секторів; оптимізації фінансових витрат із забезпечення функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю через підвищення ефективності використання наявних можливостей.

Концепція визначає методологічні й організаційні засади державного внутрішнього фінансового контролю та спрямована на поліпшення бюджетного процесу, підвищення ефективності функціонування державних фінансів, що має істотне значення для економічного розвитку України й суспільного добробуту, чого можливо досягти шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, поліпшення якості державного регулювання. За таких підходів система державного внутрішнього фінансового контролю забезпечуватиме ефективність сучасної фінансової системи та формування довгострокових чинників соціально-економічного розвитку країни.