

Чугунов І. Я.,

доктор економічних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України,
керівник Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України,

Футоранська Ю. М.,

директор Департаменту реформування бюджетної системи
Міністерства фінансів України

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ

Розкрито концептуальні підходи до державного внутрішнього фінансового контролю у ретроспективі та виявлено напрями його розвитку. Визначено його сутність та функції, розроблено методологічні засади з урахуванням положень концепції фінансової рівноваги, виявлено складові національної системи державного внутрішнього фінансового контролю та механізм забезпечення її функціонування.

Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, фінансова рівновага, внутрішній аудит, фінансові ресурси, бюджетні кошти, фінансовий механізм, розвиток фінансових відносин, фінансове управління і контроль.

Розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю є важливою складовою процесу становлення сучасної фінансової системи, удосконалення управління державними ресурсами. Ефективність цього процесу суттєво впливає на відновлення та дотримання фінансової рівноваги на макро- і мікроекономічних рівнях в умовах впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, що виникають за звичайних та кризових умов діяльності.

За роки незалежності держави проводилася робота з удосконалення державного фінансового контролю в теоретичному та практичному напрямках. Але, незважаючи на вжиті заходи, на сьогодні державний фінансовий контроль повною мірою не виконує свого призначення, аналіз сучасного стану державного фінансового контролю вказує на існування негативних тенденцій, пов'язаних з неефективністю контролю, що суттєво впливає на якість фінансової та бюджетної систем. Зростання кількості порушень протягом останніх років свідчить про недосконалість існуючих підходів; суттєвими порушеннями, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, у 2006–2009 рр. були незаконні витрати ресурсів, які відповідно складають 55,4 %; 60,4; 55,6; 46,8 % загальної суми втрат (табл. 1). Негативна практика незаконного та нецільового використання державних ресурсів мала місце у більш ніж половині з перевірених ГоловКРУ об'єктів контролю. Протягом 2009 р. втрат державних фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективного управління, виявлено на 5 тис. об'єктах

Таблиця 1

Порушення, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів

Види порушень	Втраги фінансових і матеріальних ресурсів										Відносне відхилення, % $\frac{\text{гр. 8}}{\text{гр. 2}} \cdot 100$
	2006		2007		2008		2009				
	Сума, млн грн	Питома вага, %	Сума, млн грн	Питома вага, %	Сума, млн грн	Питома вага, %	Сума, млн грн	Питома вага, %	8	9	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Недоотримання фінансових ресурсів	500,2	31,2	325,0	14,7	1 275,2	34,4	1 459,0	42,5	291,7		
Незаконні витрати ресурсів	886,6	55,4	1 332,5	60,4	2 057,3	55,6	1 605,2	46,8	181,1		
Нецільові витрати ресурсів	142,0	8,9	322,1	14,7	264,7	7,1	313,1	9,1	220,5		
Недостачі коштів і матеріальних цінностей	72,1	4,5	225,7	10,2	105,9	2,9	56,4	1,6	78,2		
Усього	1 600,9	100,0	2 205,3	100,0	3 703,1	100,0	3 433,7	100,0	214,5		

на суму 5,1 млрд грн, з них: 2,5 млрд грн становлять упущені вигоди та 2,6 млрд грн — це непродуктивні (зайві) витрати.

Фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, протягом 2009 р. виявлено на суму 21,7 млрд грн. При цьому слід зазначити, що відшкодовано й поновлено незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат, недостач фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму 1 млрд грн, з якої 0,7 млрд грн — бюджетні кошти.

Відсутність належної системи державного внутрішнього фінансового контролю, фрагментарність централізованого фінансового контролю, недостатність фінансових ресурсів та неефективність використання обмежених бюджетних коштів унеможливує виконання повною мірою державних функцій, що призводить до розбалансування фінансів, суттєвих фінансових втрат.

Дослідження теоретичних засад державного фінансового контролю виявили, що методологія та організація змінювалися упродовж історичних періодів його становлення залежно від рівня розвитку фінансових відносин. У процесі еволюції державного фінансового контролю виділено три етапи, зокрема на першому етапі (до XVII ст.) контроль проводився за доходами від експлуатації земель, промислів, майна, які належали державі, фінансовий контроль як функція державного регулювання існував у нерозвиненій, спрощеній формі; на другому етапі (XVII—XIX ст.) внаслідок посилення центральної державної влади, зростання потреб держави у фінансових ресурсах державний фінансовий контроль перетворюється на важливу складову державного управління. У XVII ст. фінансовий контроль мав форму наказу рахункових справ, визначався як перевірка надходжень, витрат і залишків грошових коштів держави, перевірки підлягали заборгованості, державне майно, діяльність суб'єктів, які збирали державні доходи. Державний фінансовий контроль постійно удосконалювався для приведення його у відповідність до розвинутих фінансових систем з урахуванням диверсифікації та ускладнення ризиків; на третьому етапі (XX — початок XXI ст.) розробляються два відмінних концептуальних підходи до фінансового управління і контролю — директивний та індикативний. У країнах з командно-адміністративними методами управління зменшення впливу ризиків досягалося запровадженням системи, за якої функції ринку виконував Держплан, та державний фінансовий контроль базувався на положеннях директивного підходу. Зростання ризиків, збільшення їх впливу на формування і використання державних ресурсів спонукало до пошуку нових концептуальних підходів, оптимальних форм державного фінансового контролю. У країнах ЄС адаптація до ризиків з управління фінансами здійснюється через механізми систем, побудованих на принципах суспільного внутрішнього фінансового контролю. Такий контроль визначається процесом реалізації фінансового управління та контролю; проведення внутрішнього аудиту; гармонізації фінансового управління та контролю, внутрішнього аудиту.

Результати аналізу історичної еволюції державного фінансового контролю дають можливість виявити певні тенденції, зокрема: розвиток держав-

ного фінансового контролю відбувається з фрагментарного застосування у нерозвиненій і спрощеній формі до контролю як основної складової державного регулювання; зростання ризиків та збільшення їх впливу на формування і використання державних ресурсів є передумовою до пошуку нових концептуальних підходів, оптимальних форм, методик фінансового контролю у державному секторі. Дослідження теоретико-методологічних засад державного фінансового контролю довело, що розвиток фінансової, зокрема бюджетної системи, потребує відповідних інституційних змін.

Ці висновки також підтверджуються тим, що вітчизняними науковцями і практиками розробляються різні підходи до державного фінансового контролю. Порівняльний аналіз підходів до визначень термінів “фінансовий контроль”, “державний внутрішній фінансовий контроль” дав можливість узагальнити їх у такі групи, як: вид державного регулювання; елемент системи управління фінансами на макро- та мікроекономічних рівнях; функція фінансів; та виявити, що більшість з них ґрунтуються на окремих положеннях директивного підходу, який застосовувався у радянські часи як фінансовий контроль виробництва, розподілу і використання суспільного продукту; та індикативного підходу управління державним майном, що вибірково використовується у державному секторі в перехідний період, починаючи з 90-х років ХХ ст. Встановлено, що директивний та індикативний підходи не можуть слугувати підґрунтям для формування цілісної концепції державного фінансового контролю, оскільки їх норми суперечать існуючим умовам і процесам реформування національної системи державного фінансового контролю та модернізації управління фінансами, адаптації до світових викликів та ризиків.

Дослідження концепцій економічної та фінансової рівноваги, які розробляються вітчизняними й зарубіжними вченими для досягнення збалансованості фінансів з урахуванням ризиків і руху фінансових потоків та капіталів, довели можливість застосування концепції фінансової рівноваги для якісного збалансування державних фінансових ресурсів. Питання щодо якості рівноваги фінансових ресурсів держави певною мірою вирішується запровадженням дієвої системи державного фінансового контролю.

Концепція державного фінансового контролю має передбачати наявність положення з дотримання рівноваги через мінімізацію факторів ризику, невизначеності у часі та суттєвості їх впливу. З огляду на положення Концепції державний фінансовий контроль визначено як процес здійснення органами влади, уповноваженими на проведення фінансового контролю, суб'єктами господарювання державного сектора фінансового управління та контролю, внутрішнього аудиту, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави. Фінансове управління та контроль визнано складовою соціально-економічного розвитку і цілісним процесом, який здійснюється керівником організації та його персоналом і спрямований на забезпечення впевненості у досягненні мети цього управління, зокрема економічного, ефективного, результативного використання державних ресурсів. Належна система фінансового

управління і контролю органу державного сектора впливає на зменшення державних ризиків.

Внутрішній аудит визначається як діяльність із забезпечення незалежних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення функціонування державного сектора. Досягненню визначених цілей сприяє проведення систематичної оцінки діяльності та існуючих ризиків. Внутрішній аудит виконує функцію надання допомоги керівництву в забезпеченні належних засобів контролю, оцінює адекватність чинної системи фінансового управління та контролю.

Гармонізація фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту передбачає діяльність з координації шляхом методологічного забезпечення, проведення аналізу, моніторингу їх запровадження та функціонування.

Таким чином, сутність системи державного фінансового контролю полягає у регламентованій нормами права сукупності відносин між органами влади, уповноваженими здійснювати фінансовий контроль, та суб'єктами господарювання державного сектора, які виникають при реалізації фінансового управління та контролю; організації та проведенні внутрішнього аудиту; гармонізації цієї діяльності. Якість функціонування цих підсистем впливає на збалансованість системи державного фінансового контролю і відповідно сприяє досягненню рівноваги фінансової системи та є результатом функціонування й взаємодії усіх її підсистем, а також соціальних систем, які здійснюють опосередкований вплив на державний фінансовий контроль. Система державного фінансового контролю є різновидом динамічної, відкритої, складної системи, яка взаємодіє з іншими системами, адаптується до їх особливостей та відповідно впливає на них з метою забезпечення їх якісного функціонування з мінімальним рівнем ризиків. Ця система має складну структуру, що пов'язує підсистеми фінансового управління і контролю; внутрішнього аудиту кожного рівня з підрозділами гармонізації.

Під економічною сутністю механізму забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю розуміють взаємопов'язані інструменти та важелі, які у сукупності дозволяють дотримуватися інституційної архітектоніки цієї системи. Характеристикою відкритої системи також є її стан, на якому позначаються сукупність зовнішніх та внутрішніх залежностей, притаманних даній системі, державні та інституційні ризики. Спрямування системи державного фінансового контролю до фінансової рівноваги, як якісна ознака, впливатиме на фінансову систему та інші соціальні системи. Цього можна досягти за допомогою державного регулювання, що ґрунтується на положеннях інституційної архітектоніки як відповідних пропорцій обсягу бюджетних ресурсів, державних гарантій, фінансової підтримки суб'єктів господарювання, державних інвестиційних ресурсів та вартості державного майна, переданого до управління суб'єктів господарювання, до рівня ризиків, пов'язаних з такими операціями. Формувати певні співвідношення, структурні взаємозв'язки, пропорції доцільно на базі їх оптимального рівня.

Взаємопов'язаними інструментами та важелями, які у своїй сукупності створюють умови для дотримання інституційної архітектоніки, визначено законодавче закріплення підзвітності керівника з формування та використання державних ресурсів, а також особистої відповідальності керівника перед органом влади, уповноваженого на здійснення фінансового контролю, та керівника суб'єкта господарювання державного сектора за дотриманням норм фінансового управління і контролю та функціонування внутрішнього аудиту; запровадження на центральному рівні управління ризиками у двох площинах для забезпечення досягнення фінансової рівноваги: системою державного фінансового контролю та кожного окремого органу влади, уповноваженого здійснювати фінансовий контроль, та суб'єкта господарювання державного сектора; забезпечення у системі державного фінансового контролю фінансової рівноваги через введення як державного регулятора центрального підрозділу гармонізації фінансового управління і контролю, внутрішнього аудиту; визнання та застосування індикаторів суттєвості впливу ризиків та імовірності їх виникнення при прийнятті рішення щодо спрямування потоків бюджетних ресурсів, державних гарантій, фінансової підтримки суб'єктів господарювання, державних інвестиційних ресурсів та державного майна в управління суб'єктів господарювання; введення інтегрального показника "рівня ризику" для обов'язкового проведення центральним підрозділом гармонізації аудиту якості функціонування фінансового управління та контролю; внутрішнього аудиту як складових системи внутрішнього фінансового контролю.

З метою забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю необхідно брати до уваги існування ризиків, здійснювати їх класифікацію та визначати відповідні заходи з мінімізації їхнього впливу, інші підходи до управління ризиками, тому одними із заходів центрального підрозділу гармонізації є ідентифікація ризиків становлення системи державного фінансового контролю, подальшого її функціонування; здійснення управління ризиками.

Органи влади, уповноважені здійснювати фінансовий контроль, розробляючи національний регламент державного фінансового контролю, мають діяти у спосіб, який зменшує ризики системи. Ризики як чинники впливу на ефективність управління державними ресурсами виникають у результаті діяльності, що спричиняє зміни балансу доходів і видатків державного бюджету або рівноваги оборотів доходів і видатків за рік та впливає на ефективність формування доходів; економічність, ефективність, результативність використання бюджетних коштів та іншого державного майна. Інституційний ризик виникає в процесі діяльності та внаслідок недосконалості інститутів, а також здійснення контролю в умовах асиметричної інформації й недостатності достовірної інформаційної бази. За такого підходу важливого значення для ефективного формування та використання фінансових ресурсів держави і суб'єктів господарювання набуває управління ризиками, під яким розуміється загальний процес ідентифікації, оцінки та моніторингу ризиків, що можуть вплинути на досягнення завдань і цілей органами влади, уповноваженими на здійснення фінансового контролю,

суб'єктами господарювання державного сектора, введення необхідних контрольних дій, спрямованих на зменшення ризиків до допустимого рівня.

Запровадження такої системи дасть можливість створити належні умови для ефективного формування та використання державних ресурсів суб'єктами державного сектора.

Враховуючи наведене, слід зазначити, що для формування національної системи державного внутрішнього фінансового контролю важливими питаннями є вдосконалення прийнятої у 2008 р. відповідної Концепції, яка передбачає вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у системі органів державного і комунального секторів шляхом визначення понятійної бази; проведення відповідного аналізу; визначення ключових завдань з реформування, стратегічних напрямів та основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

Зважаючи на важливість питань, окреслених Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, її мету доцільно уточнити для більш чіткого розуміння та усвідомлення економічної сутності державного внутрішнього фінансового контролю, його ролі та місця у фінансовій системі. При розгляді державного внутрішнього фінансового контролю як відкритої системи визначено, що Концепція має встановлювати відповідні методологічні та організаційні засади. Метою Концепції доцільно визначити стратегічні напрями формування національної системи державного внутрішнього фінансового контролю, вона має передбачати положення щодо поетапного формування елементів системи з дотриманням рівноваги через мінімізацію факторів ризику та заходів, спрямованих на зменшення ризиків періоду проведення реформ, сприяння формуванню фінансового управління та контролю як передумови управлінської відповідальності; внутрішнього аудиту; гармонізації фінансового контролю та аудиту.

Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю передбачається необхідність розробки нормативно-правового та методологічного забезпечення, у тому числі проекту Закону України "Про державний внутрішній фінансовий контроль", нормативно-правових актів щодо утворення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади служб внутрішнього аудиту та організації їх діяльності; встановлення порядку звітування про внутрішній контроль та внутрішній аудит; стандартів внутрішнього аудиту; проведення підготовки кадрів та інформаційного забезпечення, зокрема розробка стратегії навчання керівників та працівників органів державного та комунального секторів, служб внутрішнього аудиту; навчальних програм з питань внутрішнього контролю й аудиту; проведення круглих столів, тренінгів; реалізація в окремих міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади пілотних проектів із запровадження нової моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; розроблення нормативно-методологічного забезпечення, зокрема посібника з питань внутрішнього аудиту, запровадження щорічного звітування щодо функціонування системи внутрішнього контролю та аудиту; проведення організаційно-структурних змін, у тому числі створення служб внутрішнього аудиту;

підготовка пропозицій стосовно відокремлення від структури Головки КРУ підрозділу, відповідального за боротьбу з фінансовим шахрайством і корупцією; формування централізованого підрозділу гармонізації; розроблення процедур для здійснення централізованого внутрішнього аудиту; проведення кадрового та інформаційно-технічного забезпечення.

До завдань з розвитку державного внутрішнього фінансового контролю пропонується відносити заходи, що створюють умови для функціонування зазначеної системи, передумовою запровадження якої має стати розробка, апробація та затвердження відповідного національного регламенту з цього питання. Його основою визначено Закон України “Про державний внутрішній фінансовий контроль”, що має встановлювати правові засади регулювання організації, проведення і забезпечення підзвітності суб’єктів системи державного внутрішнього фінансового контролю; до загальних положень указанного закону доцільно включати трактування термінології, сферу дії закону, мету, основні принципи, структуру та взаємозв’язок суб’єктів системи державного внутрішнього фінансового контролю. Законодавчо мають бути визначені питання фінансового управління та контролю, внутрішнього аудиту, державного регулювання, організації діяльності методологічної ради, відповідальності за порушення законодавства у сфері державного внутрішнього фінансового контролю. Також мають бути визначені питання фінансового управління та контролю, зокрема основні принципи та завдання фінансового управління та контролю; управлінська підзвітність, у тому числі відповідальність керівника органу влади, уповноваженого на здійснення фінансового контролю, або суб’єкта господарювання державного сектора з питань фінансового управління і контролю; порядок делегування повноважень й звітування керівника; навчання, підвищення кваліфікації керівників, інших працівників; управління ризиками як елемент системи фінансового управління та контролю; внутрішнього аудиту, зокрема принципи та завдання внутрішнього аудиту; структура та гранична чисельність підрозділів внутрішнього аудиту; незалежність внутрішніх аудиторів. При визначенні критерію незалежності доцільно зазначити, що він регламентується нормами закону та Хартією внутрішнього аудиту і виявляється при здійсненні середньострокового і річного планування діяльності внутрішнього аудиту; провадженні діяльності внутрішніми аудиторами, у тому числі у доступі до інформації, яка стосується перевірок; складанні звітності та наданні рекомендацій керівництву; звітуванні регіональному або центральному підрозділу гармонізації; встановлюється порядок досягнення відповідних гарантій; кваліфікаційні вимоги та обмеження щодо внутрішніх аудиторів; процедури призначення і звільнення керівника підрозділу внутрішнього аудиту; обов’язки керівника підрозділу внутрішнього аудиту; повноваження внутрішніх аудиторів; вимоги до проведення внутрішнього аудиту, оформлення результатів внутрішніх аудитів та звітування керівнику органу влади, уповноваженого на здійснення фінансового контролю, суб’єкту господарювання державного сектора та регіональному або центральному підрозділу гармонізації; підвищення кваліфікації з внутрішнього аудиту; державного регулювання фінансового контролю, зокрема

порядок координації й гармонізації Міністром фінансів системи державного внутрішнього фінансового контролю; порядок застосування правових та економічних методів. Зазначені норми мають стимулювати суб'єктів господарювання до запровадження системи фінансового управління та контролю; системи внутрішнього аудиту; необхідно законодавчо закріпити функції, завдання та відповідальність центрального підрозділу гармонізації та порядок створення регіональних підрозділів гармонізації. Центральний підрозділ гармонізації як державний регулятор у сфері державного внутрішнього фінансового контролю проводить оцінку діяльності органів влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю суб'єктів господарювання державного сектора, створює інформаційну базу щодо діяльності органів державного сектора із найбільш суттєвим рівнем ризику. До завдань має належати участь у процесі модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, внесення пропозицій стосовно удосконалення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з метою формування облікових даних як якісної характеристики економічності, ефективності та результативності діяльності для проведення фінансового управління та контролю, внутрішнього аудиту, а також участь у процесі переходу суб'єктами господарювання, які є органами державного сектора економіки, на міжнародні стандарти фінансової звітності та внесення пропозицій щодо удосконалення облікової політики й порядку розкриття інформації про діяльність суб'єктів господарювання державного сектора економіки; порядок проведення підвищення кваліфікації та атестації керівників, інших працівників органів влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю, суб'єктів господарювання державного сектора з питань державного внутрішнього фінансового контролю; проведення сертифікації внутрішніх аудиторів; встановлення вимог програми безперервного професійного розвитку працівників державного сектора; ведення реєстру сертифікованих внутрішніх аудиторів державного сектора; порядок взаємодії між центральним підрозділом гармонізації та керівником внутрішнього аудиту; порядок підготовки зведеного річного звіту; співпраця з вітчизняними та закордонними інституціями; участь у міжнародних проектах у межах повноважень підрозділу; отримання членства в Комітеті з міжнародних стандартів для участі у роботі та оперативного обговорення і запровадження змін до стандартів, позитивного досвіду європейських країн.

Ухвалення Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” та законодавче врегулювання зазначених питань створить умови для внесення змін до Бюджетного кодексу України. Методологічне та організаційне забезпечення є вагомими складовими системи, оскільки уможливають її функціонування, тому важливим є визначення підходу до побудови національних положень, стандартів фінансового управління та контролю, внутрішнього аудиту. З огляду на зачухість порушених питань, подальшого дослідження потребують проблеми розвитку інституцій в національній системі державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме створенню належних умов для забезпечення стабільності та ефективності фінансової системи.