

Чечуліна О. О.,

кандидат економічних наук, доцент,
заступник Голови Головки КРУ України

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Проаналізовано сучасний стан і проблеми побудови в Україні ефективної системи державного фінансового контролю в умовах модернізації державних фінансів України. Обґрунтовано пропозиції щодо їх вирішення у контексті приведення вітчизняного законодавства у цій сфері у відповідність до законодавчих норм і стандартів ЄС.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, зовнішній контроль, внутрішній контроль, система, функції контролю, стандарти контролю.

Україна як суверенна, незалежна держава і суб'єкт міжнародного права обрала курс на інтеграцію в Європейське Співтовариство, поступове входження до європейських інституцій та отримання повноправного членства в Європейському Союзі (ЄС). Процес економічної інтеграції вимагає насамперед розроблення, прийняття та адаптації вітчизняного законодавства до єдиних стандартів та норм законодавства ЄС. Це безпосередньо стосується і питань державного фінансового контролю.

Успішна реалізація кроків України на шляху європейської інтеграції не можлива без модернізації системи управління державними фінансами. І саме дієва система державного фінансового контролю покликана підвищити результативність управління державними фінансами, прозорість діяльності органів влади, зміцнити їх інституційну спроможність та функціональну ефективність. Об'єктивна потреба в реформуванні системи державного фінансового контролю здобула офіційне визнання з прийняттям Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю¹, одним із завдань якої є адаптація вітчизняного законодавства у сфері державного внутрішнього фінансового контролю до законодавства ЄС.

Узятий курс на приведення нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю у відповідність до стандартів ЄС набув підтвердження у Програмі економічних реформ Президента України², яка

¹ 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 (зі змінами, внесеними згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control>.

² Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ на 2010–2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президенті України ; Версія для обговорення 2 червня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

визначила кроки влади, спрямовані на побудову сучасної, стійкої, відкритої й конкурентоспроможної у світовому масштабі економіки, формування професійної й ефективної системи державного управління, і зрештою – на підвищення добробуту українських громадян. На виконання Плану-графіка реалізації економічних реформ за напрямом “Стабілізація Державного бюджету”³ прийнято низку нормативних документів⁴, реалізація яких у подальшому матиме вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, а також надасть можливість виконати завдання, передбачені Планом дій Україна – ЄС.

Однак, незважаючи на закладені законодавчі основи для адаптації вітчизняного законодавства у сфері державного фінансового контролю до єдиних стандартів та норм законодавства ЄС, належного формулювання і нормативного закріплення потребують основні терміни і поняття, що характеризують систему державного фінансового контролю в Україні. Залишаються не вирішеними питання, що стосуються побудови дієвої та чітко структурованої системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ функціонування зовнішніх і внутрішніх контрольних органів, стандартизації системи державного фінансового контролю та уніфікації правил і норм діяльності всіх її суб’єктів.

Метою цієї статті є критична оцінка сучасного стану і проблем побудови в Україні ефективної системи державного фінансового контролю в умовах модернізації державних фінансів України та обґрунтування пропозицій щодо їх вирішення у контексті здійснюваних економічних реформ і приведення вітчизняного законодавства у цій сфері у відповідність до законодавчих норм і стандартів ЄС.

Останнім часом у вітчизняних фахових виданнях з’явилося чимало публікацій, присвячених цій проблематиці, серед яких варто назвати праці О. І. Барановського, І. В. Басанцова, І. К. Дрозд, Т. І. Єфименко, В. І. Кравченка, А. В. Мамишева, М. І. Сивульського, В. К. Симоненка, І. Б. Стефанюка, В. М. Федосова, В. О. Шевчука та ін. Проте у своїх роботах науковці здебільшого приділяють увагу окремим практичним і теоретичним аспектам організації і функціонування державного фінансового контролю. При цьому системний підхід до модернізації державних фінансів, де питання державного контролю пов’язані з програмно-цільовим методом, бухгалтер-

³ План-графік реформ. Напрямок “Стабілізація Державного бюджету” ; Плани-графіки реалізації напрямів економічних реформ / Комітет з економічних реформ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/docs/gr16.pdf>.

⁴ Див., зокрема: Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх 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 ; Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 ; Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217.

ським обліком виконання бюджетів за методом нарахування, залишається поза їх увагою.

Результати аналізу наукових праць, а також чинних нормативно-правових документів засвідчили, що серед теоретиків і практиків полемічними залишаються питання про те, що таке “зовнішній контроль”, а що “внутрішній контроль”.

Зважаючи на українську дійсність, контролюючі органи, що входять до системи органів виконавчої влади, можуть здійснювати зовнішній контроль відносно інших міністерств і відомств, підприємств, бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів.

На підтвердження зазначеного можна навести класифікацію організаційних форм економічного контролю в Україні з урахуванням сучасного економіко-правового поля його реалізації (рисунок).

Базуючись на світовому досвіді та прийнятій термінології, зовнішній контроль можна визначити як контроль, що здійснюють органи, створені поза системою виконавчої влади; для них функція контролю – основна, не змішана з іншими функціями, такими як організація та управління державними коштами, і тільки тому він називається зовнішнім.

При здійсненні зовнішнього контролю контролюється вся система виконавчої влади, зокрема система її внутрішнього контролю.

Державний фінансовий контроль спрямований насамперед на господарську діяльність органів державного сектору непідприємницького характеру – бюджетних установ та організацій. Необхідність зовнішнього контролю саме в цьому напрямі зумовлена незабезпеченістю економіки достатнім обсягом фінансових ресурсів і, відповідно, потребою у фінансовому контролі їхніх потоків. Назріла потреба змінити ідеологію зовнішнього державного фінансового контролю: якщо вчора головною метою його було недопущення незаконного використання державних ресурсів на утримання бюджетних установ, то тепер додається недопущення цими установами неефективного господарювання і нецільового використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

Система державного фінансового контролю має бути цілісною, будуватися на єдиних принципах, нормах функціонування, розв’язувати поставлені завдання з чітким визначенням органів контролю та розподіленням їхніх функцій і повноважень. Така система не повинна мати багаторівневої підпорядкованості та ієрархічної замкнутості. Кожен орган повинен вирішувати конкретні завдання, мати свої об’єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними й організаційними принципами. Водночас створення системи державного фінансового контролю має спрямовуватися на координацію діяльності всіх контролюючих органів із забезпеченням їх незалежності.

Одним із шляхів реформування системи державного фінансового контролю є подальший розвиток зовнішнього незалежного контролю у сфері управління державними ресурсами. Необхідність якісно нових форм зовнішнього контролю зумовлена проблемою ефективного управління державними ресурсами в системі органів державного сектору.

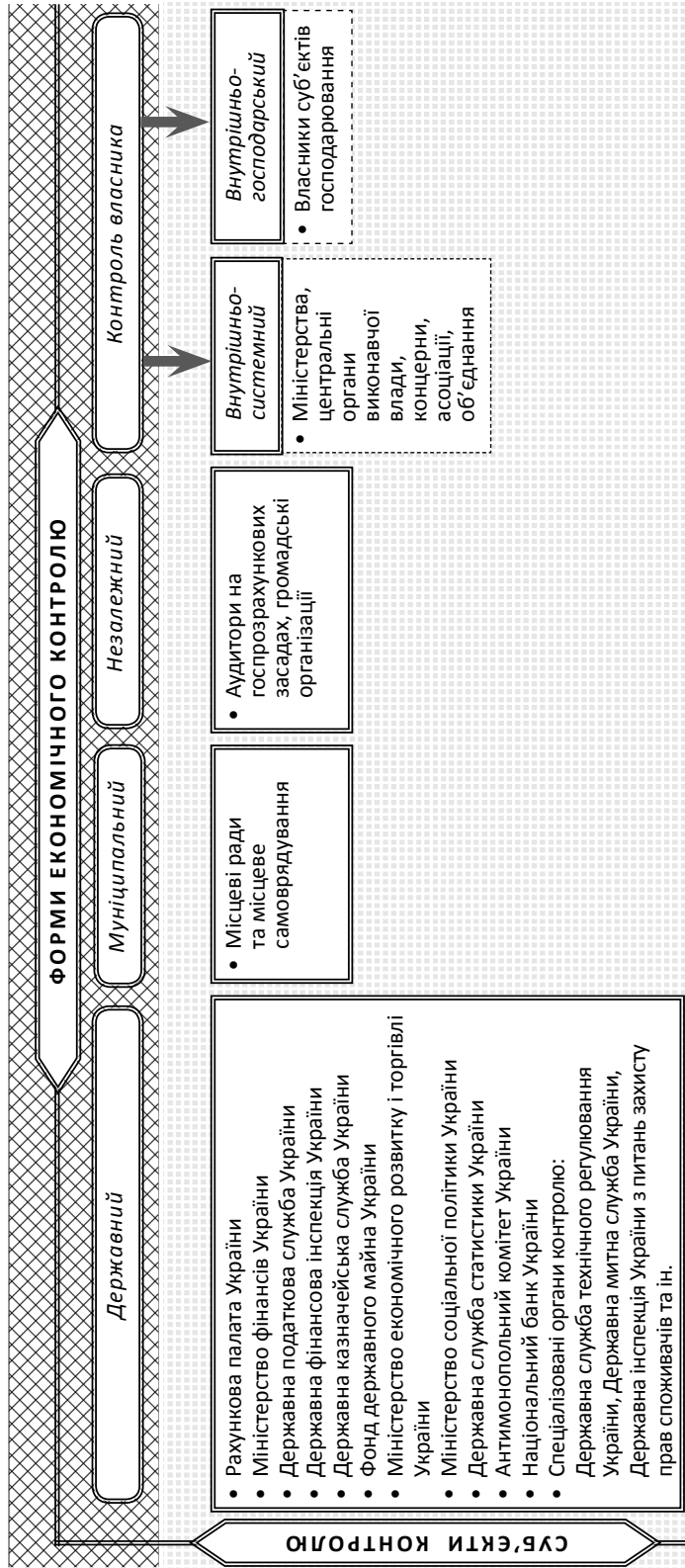


Рисунок. Організаційні форми та суб'єкти економічного контролю

Джерело : Державні фінанси : підручник : у 5 т. / С. О. Булакова, В. Г. Барановська, О. О. Чечуліна та ін. ; за ред. А. А. Мазараки. — Т. 5. Державний фінансовий контроль. — К. : КНТЕУ, 2007. — С. 69–73 ; Гудаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гудаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцуларий. — К. : ЦУЛ, 2009. — С. 7–11; Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук — К. : Імекс-ЛТД, 2007. — С. 31–37.

Методологія зовнішніх контрольних дій, якою керуються працівники Рахункової палати, Державної фінансової інспекції України, Державної податкової служби України, передбачає передусім здійснення перевірок фінансових операцій суб'єкта господарювання. Але такий підхід не торкається попередньої оцінки систем внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю органу державного сектору. Сьогодні контролюватися мають системи суб'єкта господарювання, а не лише об'єкти та господарські операції, оскільки результатом контролю в такому разі буде висновок про ефективність діяльності таких систем загалом. При цьому визначатиметься коло найризикованіших функцій, процесів, операцій. Шляхом уникнення встановлених внутрішнім контролем проблем у діяльності установи можна досягти результатів, визначених установчими документами, та оптимізації витрат, зокрема з виконання бюджетних програм.

Тому в системі виконавчої влади необхідно мати внутрішній контроль, що функціонує на нових принципах та із застосуванням нової методології, здатної за результатами контролю не лише забезпечити реалізацію контрольного заходу щодо виправлення встановлених фактів порушень та здійснити оцінку поточного стану, а й визначити перспективу розвитку досліджуваних питань за окремими видами діяльності та галузями, а також провести якісний аналіз та надати пропозиції для прийняття управлінських рішень керівником як на рівні бюджетної установи, так і на урядовому рівні щодо оптимізації та вдосконалення діяльності установи, галузі та державного управління в цілому.

Наприклад, у системах державного аудиту економічно розвинутих країн органи контролю, що мають вищий статус, оцінюють діяльність нижчих контрольних організацій і внутрішніх контрольних систем установ (організацій), які перевіряються, використовують результати їхніх контрольних заходів і лише після того розпочинають контроль цих об'єктів.

Мета зовнішнього державного фінансового контролю полягає у виявленні відхилень від вимог законодавчо-нормативних актів, правил, алгоритмів із використання державних ресурсів, що сприятиме економічному зростанню секторів і галузей національної економіки, раціональному використанню засобів та предметів праці й самої праці в системі органів державного сектору з урахуванням рекомендацій внутрішніх аудиторів, а також розвитку системи внутрішнього контролю.

Поряд з такими напрямками зовнішнього державного фінансового контролю, як контроль за розподілом і перерозподілом створеного національного доходу на мікро- та макrorівнях, законодавством багатьох зарубіжних країн організацію внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання віднесено до основних об'єктів зовнішнього державного фінансового контролю. На макrorівні – за доходами, витратами та дефіцитом на рівні державного, зведеного бюджетів, а також за обсягами внутрішньої й зовнішньої заборгованості держави, масштабами пільг та недоплат за податковими надходженнями до бюджету, величиною субсидій та дотацій різним галузям і регіонам із державного бюджету; на мікрорівні – за виконанням кошторисів використання бюджетних коштів, змінами структу-

ри собівартості продукції, рівнем прибутків та рентабельності, за змінами залишків коштів на рахунках органів державного сектору, показниками їх поточної ліквідності, обсягами заборгованості тощо.

За Лімською декларацією система внутрішнього контролю включає всі процедури і методи, які не дозволяють виконати операцію з порушенням затверджених стандартів, забезпечує збереження майна, точність і надійність даних бухгалтерського обліку та своєчасне надання керівнику достовірної інформації для прийняття рішень.

Однією з важливих складових внутрішнього державного фінансово-господарського контролю є оцінка стану внутрішнього контролю органу державного сектору. Підтвердженням правильності розвитку державного фінансового контролю може стати міжнародна практика аудиту, відповідно до якої система внутрішньогосподарського контролю представлена як послідовні етапи визначення цілей контролю, оцінка стану внутрішнього контролю, процедур контролю, тестів та пояснень на підтвердження питань, що вивчаються.

На практиці державний фінансовий контроль в Україні діє ще не як єдина система, а має форму відокремлених ланок, між якими не відбувається чітка, регламентована законодавством взаємодія. За таких умов трапляються неузгодженість дій, дублювання повноважень, відсутність єдиної методології. Це насамперед призводить до недостатньої ефективності діяльності органів фінансового контролю, розпорошення та надмірного витрачання людських і фінансових ресурсів, правового й методологічного хаосу.

Для виправлення зазначеної ситуації державний фінансовий контроль необхідно розглядати передусім як спосіб управління ризиками, що дасть змогу досягти стратегічних цілей, та як інструмент управління завданнями, які стоять перед усіма суб'єктами фінансового контролю.

Під ризиком розуміється вірогідність настання подій, які можуть негативно відбитися на процесах, процедурах і операціях, що відбуваються в діяльності будь-якого органу виконавчої влади, установи, організації. Тому надзвичайно суттєвим є найбільш раннє виявлення можливих порушень, недоліків і неефективного використання ресурсів, особливо при виконанні бюджетів та бюджетних програм. Це потребує запровадження процедури ієрархічного контролю операцій з урахуванням вірогідності можливих зловживань за кожною з них.

У кожному конкретному випадку мають визначатися функції, процеси, операції, за якими ризики допущення помилок або можливості зловживань є досить високими.

Якщо ризики дуже великі або не контролюються, повинен застосовуватися суцільний фінансовий контроль, без його ієрархізації.

Саме такий підхід слід використовувати під час здійснення державного контролю державних ресурсів в Україні. Нині вся увага учасників бюджетного процесу зосереджена на забезпеченні контролю за відповідністю суми виділених бюджетних асигнувань обсягу бюджетних призначень, затверджених у бюджеті, особливо в частині недопущення їх перевищення. І це

завдання переважно виконується, якщо учасники бюджетного процесу обслуговуються в органах Державної казначейської служби України.

Однак за таких вимог у бюджетному процесі та контролі за його здійсненням суспільство не зможе побачити і зрозуміти, чи досягнуті цілі, які ставилися при формуванні бюджетної політики. Тому одним із перших кроків у цьому напрямі можуть стати такі заходи. Зокрема, зміщення акцентів виконання бюджетів з цифрових показників щодо утримання бюджетних установ на досягнення ними результативного значення та підвищення відповідальності керівника потребує зміни статусу бюджетного розпису. Бюджетний розпис не потрібно буде так докладно деталізувати на бюджетні асигнування, доводити його до рівня елементів економічної класифікації. Таким чином повинен з'явитися зовсім інший підхід до планових документів, які затверджуються головними розпорядниками бюджетних коштів. Насамперед це стосується кошторисів бюджетних установ. За нових обставин головний розпорядник має отримати ширші повноваження. У процесі їх застосування відомство може встановити детальний розпис для своїх підвідомчих установ (до елементів економічної класифікації), запровадити деякі агреговані позиції, ввести для одних установ детальні, для інших – агреговані показники. При цьому Державна казначейська служба України тільки стежитиме за неперевищенням верхньої межі, встановленої розписом, а кожний керівник бюджетної установи нестиме відповідальність за результат діяльності.

Отже, будуть підвищені роль і статус головного розпорядника бюджетних коштів як управлінської одиниці в частині повноважень і відповідальності щодо організації роботи підвідомчих установ залежно від визначених законодавством цілей і завдань бюджетної політики, яку вони реалізують, або самостійно, або через мережу підвідомчих установ і підприємств.

Лише за таких умов кошторис стане елементом управлінського механізму, через який той, хто визначав політику, нестиме відповідальність за її виконання та зможе впливати на діяльність кінцевого суб'єкта, який її реалізує. Однак контрольні функції за такої гнучкої системи потребують додаткового відпрацювання та суттєвого вдосконалення методології державного фінансового контролю, зокрема внутрішнього.

Це дасть змогу підвищити відповідальність керівників бюджетних установ за ефективне використання бюджетних коштів та досягнення ними результативних показників, визначених у паспортах бюджетних програм.

Слід констатувати, що діюча система державного фінансового контролю в Україні не повною мірою виконує завдання попередження зловживань при використанні державних коштів, а відсутність відповідної нормативно-правової бази є перешкодою на шляху руху України до ЄС, що підтверджується наявністю відповідних "маяків" у відносинах із міжнародними фінансовими організаціями.

На сьогодні в Україні на законодавчому рівні зроблено перші кроки щодо реформування бюджетного процесу, націленого на середньострокове бюджетування та орієнтованого на результат. Фактично передбачається заміна управління ресурсами на управління результатами, перехід до обліку дер-

жавних фінансів, що ґрунтується на методі нарахування. При цьому організація державного фінансового контролю, регулювання форм і методів контролю жодним чином не відповідають бюджетним реформам.

Доктрина “гарного управління” державою, складовою якої є контроль, започаткована Європейською Комісією, почала розвиватися з 2000 р. і набуває дедалі більшого поширення. У її основу покладено міжнародні принципи та стандарти:

- COSO I et II (внутрішній контроль + управління ризиками);
- ПА (стандарти внутрішнього контролю);
- INTOSAI (стандарти внутрішнього аудиту);
- IFAS/IPSAS (стандарти бухгалтерського обліку, побудовані на європейській практиці).

Першорядним завданням у розвитку сучасного державного фінансового контролю в Україні є зосередження уваги на необхідності та можливості покращання управління бюджетним процесом, орієнтуючи свої зусилля на міжнародні принципи і стандарти. Позитивний досвід країн Європейського Союзу підтверджує зазначене.

Система державного фінансового контролю в країнах ЄС базується на стандартах, упровадження яких у практичну діяльність передбачає три етапи: встановлення стандартів – їх виконання – контроль за їх дотриманням.

Тому одним із основних напрямів подальшого розвитку системи державного фінансового контролю в Україні мають бути розроблення та впровадження стандартів державного фінансового контролю, норми яких і регламентували б усі форми контролю та аудиту, і поширювалися б на діяльність усіх учасників системи державного фінансового контролю України.

Стандартизація державного фінансового контролю – це встановлення норм, правил та характеристик, справедливих для всіх учасників відповідної контрольної діяльності на відповідних об’єктах контролю. Під стандартизацію підпадають облік і звітність, процедури виконання діяльності та внутрішнього контролю.

Об’єктом стандартизації може бути те, що має перспективу багаторазового використання.

Загалом стандарти державного фінансового контролю формуватимуть єдині базові вимоги, що визначають нормативні вимоги до якості та надійності державного фінансового контролю і забезпечують відповідний рівень гарантій його результатів та умови їх дотримання.

У конкретнішому розумінні стандартизація державного фінансового контролю дає змогу:

- координувати діяльність контролюючих органів та більш тісно взаємодіяти у плані їх організації, проведення та реалізації матеріалів контролю (включно з проведенням спільних контрольних заходів, здійсненням контролю на основі доручень за взаємною домовленістю тощо), погоджувати цілі, завдання контролю, засоби та методи їх досягнення тощо (у рамках координації);
- установити критерії для оцінки діяльності спеціалізованих органів державного фінансового контролю;

- регламентувати виконання функцій спеціалізованих органів державного фінансового контролю за змістом та часом, що, у свою чергу, повинно зменшити дублювання функцій, невиробничі витрати та затрати часу в процесі контролю;
- уніфікувати методики розкриття важливих проблем (порушень, зловживань та інших відхилень) у рамках різних об'єктів державного фінансового контролю;
- створити єдину уніфіковану інформаційну базу державного фінансового контролю;
- використовувати незалежних аудиторів у контролі в державному секторі.

Звичайно, стандартизація державного фінансового контролю в Україні вимагатиме відповідного коригування нормативної бази державного фінансового контролю, а саме:

- прийняття спеціального нормативно-правового акта про стандартизацію;
- внесення відповідних статей про стандартизацію, зокрема вказівок органам державного фінансового контролю, у наявні нормативно-правові акти як змін і доповнень.

Підсумовуючи викладене, можна зробити такі висновки. Сьогодні державний фінансовий контроль в Україні ще не діє як єдина система, а існує у формі відокремлених ланок, між якими не відбувається чітка, регламентована законодавством взаємодія. За таких умов трапляються неузгодженість дій, дублювання повноважень, відсутність єдиної методології. Для виправлення ситуації контроль у сфері управління державними фінансами потрібно розглядати, по-перше, як невід'ємну частину бюджетного процесу, по-друге, – як спосіб управління ризиками, що дасть можливість досягти стратегічних цілей, та як інструмент управління завданнями, які стоять перед усіма суб'єктами фінансового контролю щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів. Крім того, базуючись на світовому досвіді та прийнятій термінології, слід змінити ідеологію зовнішнього державного фінансового контролю, головною метою якого має бути недопущення бюджетними установами неефективного господарювання і нецільового використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

Створення цілісної системи державного фінансового контролю в умовах модернізації державних фінансів України вимагає як адекватних відповідним напрямом (зокрема, впровадженню програмно-цільового методу тощо) технічних заходів зі створення системи внутрішнього контролю, спрямованих на досягнення ефективності у використанні державних коштів, так і покращання державного управління загалом, що надасть можливість уникнути дублювання повноважень контролюючих органів, створити єдину уніфіковану методологічну та інформаційну базу за всіма формами контролю для всіх її учасників.