

*Кондаков О.В.,  
Держфінінспекція в Черкаській області,  
заступник начальника відділу;  
Євтушевська О.А.,  
аспірант кафедри обліку та аудиту  
Київської державної академії водного транспорту  
імені гетьмана Петра Конашевича – Сагайдачного,  
головний державний фінансовий  
інспектор Держфінінспекції в м.Києві*

## **РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ**

*Зроблено аналіз нині діючого державного фінансового контролю, результати якого засвідчили його неефективність та необхідність докорінних змін у контексті європейської інтеграції України. Ознайомлено з європейським досвідом реформування державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової частини державного фінансового контролю, зокрема на прикладі Нідерландів. Визначено наявність можливих ризиків у запровадженні реформ у галузі фінансового контролю, протиріч і недоліків окремих проектів нормативно-правових актів, що направлені на урегулювання даної сфери, та запропоновано низку пропозицій до законодавчих актів.*

*Сделан анализ ныне действующего государственного финансового контроля, результаты которого показали его неэффективность и необходимость существенных изменений в контексте европейской интеграции Украины. Ознакомлены с европейским опытом реформирования государственного внутреннего финансового контроля как неотъемлемой составной части государственного финансового контроля, в частности на примере Нидерландов. Определено наличие возможных рисков во внедрении реформ в области финансового контроля, противоречий и недостатков отдельных проектов нормативно-правовых актов, направленных на урегулирование данной сферы, и внесено ряд предложений к нормативным актам.*

*The analysis of the current state financial control which results have shown its inefficiency and necessity of basic changes within the context of the European integration of Ukraine has been made. The European experience of the reforming of the state internal financial control as an integral component of the state financial control, in particular on the example of the Netherlands, has been studied. Possible risks in introduction of the reforms in the field of financial control, contradictions and lacks of definite projects of the legal acts directed on regulation of given sphere have been specified. A number of suggestions to legal acts have been made.*

**Постановка проблеми.** Фінансовий контроль є, насамперед, важливим елементом системи державного управління фінансами, призначення якого полягає у сприянні успішній реалізації політики держави, забезпеченні процесу реформування та ефективного використання фінансових ресурсів у всіх ланках фінансової системи.

Окрім того, фінансовий контроль є важливою функцією державного управління економікою з метою раціонального та ефективного регулювання основних фінансових потоків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** За роки незалежності в Україні захищено десятки дисертацій на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора наук на тему фінансового контролю, форм та методів його вдосконалення. Практично в кожній роботі знаходимо різні трактування поняття “державний фінансовий контроль” і пропозиції щодо його розвитку та вдосконалення. На жаль, ця дискусія не наблизилася до розробки єдиної концепції системи державного фінансового контролю, тому час від часу до парламенту вносяться все нові законопроекти, прийняття яких тільки додає алогічності нестійкій вітчизняній системі державного фінансового контролю.

На нашу думку, вищезазначена ситуація спричинена різним розумінням теоретиками і практиками сутності державного фінансового контролю. Так, наприклад, В.І. Невідомий метою державного фінансового контролю визначав встановлення відхилень від прийнятих законів, стандартів, визначеної ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами [1]. Водночас М.О. Никонович стверджував, що сутність державного фінансового контролю проявляється через основні його завдання, якими є виявлення будь-яких відхилень від установлених правил у процедурах управління державними фінансовими потоками [2]. У свою чергу, І.К. Дрозд, В.О. Шевчук головною метою фінансового контролю, в тому числі державного, вважали сприяння зростанню секторів і галузей народного господарства шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувальних параметрів їх розвитку на мікро- й макроекономічному рівнях [3].

Аналогічно, немає єдиного розуміння дефініцій державного фінансового контролю і у російських колег. Деякі дослідники визначають метою державного фінансового контролю забезпечення законності та ефективності використання державних бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів й державної власності [4]. Разом з тим, інші російські автори включають у завдання державного фінансового контролю ще й перевірку стану та ефективності використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів підприємств [5]. Отже, питання ідентифікації державного фінансового контролю за допомогою його предмета та місії наразі є актуальним.

#### **Постановка завдання:**

- вивчення європейського досвіду реформування системи державного фінансового контролю на прикладі окремих держав;
- визначення оптимальної для України моделі функціонування системи державного фінансового контролю, низки державних органів, які будуть формувати та впроваджувати вказаний напрям державної політики.

**Виклад основного матеріалу.** Діючий нині інститут фінансового контролю не може повною мірою запобігти зловживанням з фінансовими і матеріальними ресурсами держави, а отже, сприяти оптимізації бюджетного процесу та поступальному розвитку соціально-економічних відносин. Яскравим прикладом сказаного є те, що, незважаючи на посилення окремих етапів і методів фінансового контролю, кількість виявлених контролюючими органами фінансових порушень щорічно збільшується. Так, порівняно з 2009 роком розмір виявлених у 2010 році органами Державної фінансової інспекції України витрат державних ресурсів, проведених з порушенням чинного законодавства, збільшився майже в 16,5 рази, а розмір виявлених недоотриманих фінансових ресурсів зріс у понад 1,7 рази [6]. Разом з тим, відшкодування виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів в Україні не досягає навіть 50%, зокрема у 2010 році було відшкодовано лише 5 відсотків, у 2011 році – 21,75%. На фоні рекордних за останнє десятиріччя показників обсягів виявлених порушень відбувається різке зниження абсолютних та відносних показників забезпечення їх відшкодування [7]. Нажаль, не сприяють підвищенню рівня відшкодування фінансових порушень ані окремі положення Кримінального кодексу України (протягом 2010 року правоохоронними органами за матеріалами проведених органами Держфінінспекції контрольних заходів порушено 1 433 кримінальні справи, протягом 2011 року – 2 485 кримінальних справ), ані відповідні статті Кодексу України про адміністративні правопорушення, ані заходи, визначені постановою Уряду від 29.11.2006 №1673 “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” [8] та розпорядженням КМУ від 19.01.2011 №148-р “Про зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни” [9].

Економічні тенденції та наслідки світової фінансової кризи засвідчили необхідність удосконалення фінансово-бюджетної політики держави й формування відповідних механізмів державного фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни.

Наразі наявні в Україні форми державного фінансового контролю, найпоширенішими з яких донедавна були ревізії та перевірки, виявились неадекватними сучасним потребам управління фінансами держави та економікою країни загалом, оскільки мають імперативний характер та спрямовуються лише на пошук фінансових порушень, виявлення та покарання винних у їх вчиненні осіб, тобто носять фіскальний характер.

Отже, в Україні на сьогодні наявна дуже низька результативність і ефективність діючої моделі фінансового контролю й необхідність подальшого реформування всієї системи управління державними фінансами. Тому, враховуючи європейській вектор розвитку, задекларований вищим керівництвом держави, метою нашого дослідження є процес запозичення саме європейського досвіду реформування системи

державного внутрішнього фінансового контролю (далі за текстом – ДВФК) як невід’ємного складового елементу державного фінансового контролю з урахуванням специфіки державного устрою України.

Європейський досвід, до якого звернуто увагу органів державної влади, складається у функціонуванні такої системи ДВФК, що передбачає гармонізацію внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленою розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 №158-р, від 16.11.2005 №456-р, від 22.10.2008 №1347-р, від 23.12.2009 №1601-р передбачено реформування існуючої системи ДВФК. У цих урядових розпорядженнях розроблені та уточнені основні завдання і стратегічні напрями розвитку ДВФК на період 2005-2017 роки та оптимізовано терміни виконання завдань, визначених Планом заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, визначені головні засади, заходи щодо поступової гармонізації зі світовими принципами та стандартами (IFAC, ІА, INTOSAI), а також методологією.

Концепція розвитку ДВФК містить План заходів щодо побудови новітньої моделі системи ДВФК, яка базується на переході “від ревізії до внутрішнього аудиту, від перевірки кожної господарської операції – до контролю системи та побудові в кожному органі саме системи фінансового управління і контролю та служб внутрішнього аудиту” [10].

На глибоке переконання міжнародних експертів, ключову роль у системі ДВФК європейської моделі відіграє центральний підрозділ гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оскільки саме він має бути генератором ідей, ідеологом реформ, можна сказати – провідником розуміння ДВФК [11].

Необхідно зазначити, що в Україні функцію впровадження гармонізації в європейській моделі фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту виконує Управління гармонізації ДВФК Держфінінспекції України. Головна мета діяльності зазначеного підрозділу – забезпечити на нормативно-правовій основі сприяння процесу створення об’єктами контролю власних систем внутрішнього контролю і служб внутрішнього аудиту. Реформування ДВФК будується на трьох наступних елементах:

Перший – зміна ідеології: контроль не повинен ототожнюватись лише з проведенням ревізій або перевірок; внутрішній контроль є не лише контроль-ревізійною роботою; внутрішній контроль – це система правил, регламентів і процедур, застосування яких працівниками є обов’язковими. Другий – запровадження нової професії, абсолютно нового виду діяльності – внутрішнього аудиту. Третій – гармонізація системи фінансового управління і контролю і внутрішнього аудиту [10].

Потрібно відмітити, що існують різні підходи до визначення місця ЦПГ в системі державних органів виконавчої влади, зокрема окремі

експерти наполягають на включенні підрозділу гармонізації до структури Міністерства фінансів, деякі – підтримують думку стосовно незалежності даного органу, інші – на входженні ЦПГ до структури Держфінінспекції України.

Європейськими експертами міжнародної організації SIGMA з питань аудиту і фінансового контролю в 2010 році за “круглим столом” проведено аналіз питань щодо нормативно-правового забезпечення створення та діяльності центрального підрозділу гармонізації на центральному та регіональному рівнях, щодо порядку навчання й сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору.

Результати проведеного аналізу європейськими експертами міжнародної організації SIGMA щодо виконання планових завдань з реформування ДВФК в Україні, відповідно до урядової Концепції, засвідчили необхідність виконання наступних важливих заходів:

- запровадження нормативно-правового та організаційного забезпечення на належному рівні для побудови системи внутрішнього контролю і служб внутрішнього аудиту як на центральному, так і регіональному рівнях;

- створення в структурі центрального підрозділу гармонізації окремого підрозділу, який забезпечуватиме координацію реформ у сфері ДВФК на регіональному рівні, з чітким розмежуванням та закріпленням конкретних регіонів за кожним працівником цього підрозділу[11].

Результати дослідження проекту Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні”, засвідчили, що в п. 1 статті 11 визначено: “внутрішній державний фінансовий контроль здійснюється у системі виконавчої влади спеціально створеними для цього органами та які не є частиною організаційної структури підконтрольних об’єктів”. На наш погляд, положення цього пункту вступають у протиріччя з пунктом 2 цієї ж статті та організаційними засадами внутрішнього державного фінансового контролю в Україні на регіональному рівні.

На нашу думку, враховуючи специфіку державного устрою України, у проекті Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” потрібно визначити Вищий аудиторський орган державного сектору, його підпорядкованість Верховній Раді України та взаємодію з Управлінням гармонізації ДВФК. Наприклад, у Румунії центральний підрозділ гармонізації, що координується з Рахунковою палатою, взаємодіє з Палатою внутрішніх аудиторів – вищого органу аудиту, підпорядкованого Парламенту держави.

Неоціненним для України має бути також досвід побудови внутрішнього фінансового контролю Королівством Нідерландів, Міністерство фінансів якого в рамках Програми двостороннього співробітництва з ГоловокРУ України у сфері запровадження системи внутрішнього контролю на регіональному рівні, схваленої Меморандумом про взаєморозуміння щодо співробітництва між ГоловокРУ України та

Міністерством фінансів Королівства Нідерландів, ознайомило українських колег з досвідом цієї країни з функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю, діяльності Центрального підрозділу гармонізації, фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту.

Саме Нідерланди більше, ніж будь-яка інша європейська країна, мають величезний історичний досвід у сфері державного внутрішнього фінансового контролю. До того ж, окремі аспекти досвіду становлення та розвитку системи ДВФК у Королівстві Нідерландів може бути використаним в Україні. Державне управління цієї країни побудоване за децентралізованою моделлю. Щорічно у Нідерландах затверджується 16 окремих бюджетних законів – для 13 міністерств, а також Королівської сім'ї, Парламенту та Аудиторського суду, який являється українським аналогом Рахункової Палати, та 7 фондів бюджетів (муніципалітетів, провінцій).

Кожний керівник міністерства на стадії формування бюджетних законів захищає перед парламентом бюджет відповідного органу. А по завершенню бюджетного року персонально відповідає за його виконання та звітує про це перед Парламентом (це визначено в Конституції Королівства Нідерландів). Також, саме керівник несе персональну відповідальність функціонування належної системи внутрішнього контролю та здійснення внутрішнього аудиту у відповідному органі.

На відміну від України, де поняття відповідальності традиційно розуміється як покарання за допущені фінансові порушення, в Голландії під цим терміном розуміється відповідальність за те, що організація досягає належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених нею завдань, тобто система внутрішнього контролю працює згідно з цими принципами (забезпечено відповідний рівень бухгалтерського обліку, достовірно оцінено вартість процесів, правильно визначено цілі та створено систему контролю на основі ризиків); організацією забезпечується достовірність фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконуються встановлені законодавством та керівництвом норми і правила.

Слід наголосити також про можливий ризик у запровадженні власних систем внутрішнього контролю і служб внутрішнього аудиту об'єктами контролю на регіональному рівні, оскільки на даний час відсутня будь-яка зацікавленість або підтримка з боку розпорядників коштів місцевих бюджетів.

**Висновки.** Отже, оскільки статтею 3 проекту Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” визначено, що метою державного внутрішнього фінансового контролю є забезпечення ефективного управління державними ресурсами шляхом належного функціонування внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та здійснення діяльності з їх гармонізації, необхідно з'єднати взаємодію органів виконавчої та законодавчої влади на державному та регіональному

рівнях для впровадження запланованих державних заходів із використанням міжнародної співпраці та досвіду.

Також доцільно доповнити проект Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні” статтею 6 “Суб’єкти внутрішнього державного фінансового контролю на місцевому та регіональному рівнях” з розглядом повноважень, підпорядкованості, функцій, принципів здійснення контрольної діяльності.

***Використані джерела інформації:***

1. Невідомий В.І. Перспективи розвитку незалежного фінансового контролю в системі органів державного управління // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / За заг. ред. проф. В.Д. Базилевича. – К., 2009. – С. 247.
2. Никонович М.О. Необхідність системної стандартизації державного фінансового контролю // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / За заг. ред. проф. В.Д. Базилевича. – К., 2009. – С. 250.
3. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: Навч. посіб. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – С. 23.
4. Степашин С.В. и др. Государственный финансовый контроль: Учеб. для вузов / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков. – СПб.: Питер, 2004. – С. 90.
5. Шохин С. О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит: Теория и практика применения в России: Науч.-метод. пособ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – С. 15 – 16.
6. Аналітичний звіт про результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України за 2011 рік [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [dkrs.gov.ua](http://dkrs.gov.ua).
7. Сивульський М. ДКРС: Підсумки року минулого та завдання на рік поточний / М. Сивульський // Фінансовий контроль. – 2009. – №2 – С. 4.
8. Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 р. №1673 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
9. Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. №148-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Внутрішній фінансовий контроль в Україні // Фінансовий контроль. – 2008. – №2 – С. 3.
11. Тимохін М. Роль європейських ідей у реформуванні ДФК в Україні / М. Тимохін, В. Лещенко // Фінансовий контроль. – 2010. – №6 – С. 39.
12. Проект Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль» від 25.12.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285;jsessionid=9EDFB02B05DD07C203DF1B2FF707D323>.