

УДК 336.1

Табенська Ю.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансівЧернівецького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету**ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МИТНИХ ОРГАНІВ**

Стаття присвячена напрямкам імплементації елементів фінансового контролю за європейською моделлю його побудови для досягнення ефективного результату на прикладі митних органів, які полягають у доповненні функціональних повноважень внутрішнього аудиту митної служби, ідентифікації підконтрольних об'єктів, впровадженні нових методів аудиту ефективності для посилення результативності та дієвості контрольних заходів.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній контроль, аудит ефективності, бюджетні кошти, ревізія, перевірка.

Табенская Ю.В. ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ

Статья посвящена направлениям имплементации элементов финансового контроля по европейской модели его построения для достижения эффективного результата на примере таможенных органов, которые заключаются в дополнении функциональных полномочий внутреннего аудита таможенной службы, идентификации подконтрольных объектов, внедрении новых методов аудита эффективности для усиления результативности и действенности контрольных мероприятий.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внутренний контроль, аудит эффективности, бюджетные средства, ревизия, проверка.

Tabenska J.V. FUNCTIONING OF STATE INTERNAL FINANCIAL CONTROL OF CUSTOM AUTHORITIES

The article is sanctified to directions of input of elements of financial control after the European model of his construction for the achievement of effective result on the example of custom authorities that consist in addition of functional plenary powers of internal audit of custom service, authentication of objects, introduction of new methods of audit of efficiency for strengthening of effectiveness and effectiveness of control measures.

Keywords: state financial control, internal control, audit of efficiency, budgetary facilities, revision, verification.

Постановка проблеми. Проголошення державного суверенітету і незалежності України обумовило нагальну потребу в забезпеченні належного захисту економічних інтересів української держави.

Указом Президента України від 11 грудня 1991 р. «Про утворення Державного митного комітету України» створено центральний орган державного управління у галузі митної справи – Державний митний комітет України. Основним завданням Держмиткому було визначено забезпечення захисту економічної безпеки України, дотримання законодавства про митну справу, здійснення митного контролю та оформлення.

Оцінку організації внутрішнього контролю митних органів доцільно проводити, керуючись загальними законодавчими вимогами її побудови та розробленими внутрішніми положеннями митниць Державної фіскальної служби України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теорії державного фінансового контролю зробили такі відомі зарубіжні вчені: Р. Адамс, Т. Англерід, Дж. Бейлі, М. Грімвуд, П. Джексон, Д. Діамонд, П. Додж, В. Еверт, А. Едвард, Р. Зоді, Е. Лехан, Б. Палмер, Дж. Робертсон, С. Томкінс та інші.

Питанням розроблення теорії і методології державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади присвячені праці відомих вітчизняних вчених: В. Андрущенко, О. Барановського, М. Білухи, З. Варналія, О. Василика, В. Гейця, І. Дрозд, І. Луніної, П. Мельника, В. Мельничука, К. Назарової, С. Онишко, В. Опаріна, Н. Рубан, М. Сивульського, В. Симоненка, І. Стефанюка, Л. Тарангул, В. Федосова, В. Шевчука, О. Чечуліної, І. Чугунова та інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас доцільним є визначення відповідних інституційних засад організації системи державного фінансового контролю в митних органах, напрямів подальшого розвитку її складових. Важливим є вдосконалення системи внутрішнього фінансового контролю, враховуючи провідний досвід країн з розвинутою та трансформаційною економікою.

Постановка завдання. Актуальність побудови системи дієвого внутрішнього контролю митних органів визначається необхідністю подолати основну проблему – покращення умов для зовнішньої торгівлі та залучення інвестицій в національне виробництво.

Виклад основного матеріалу. З 1 січня 2012 р. відбулася реорганізація внутрішньої відомчої ревізії на засадах гармонізації до міжнародних стандартів з фінансового контролю. Тому оцінку стану та подальшого розвитку будемо проводити, виходячи з двох періодів регламентування побудови систем внутрішнього контролю (далі – СВК) у системі митних органів – до 01.01. 2012 р. у взаємодії з органами внутрішньої ревізії та після 01.01. 2012 р. у взаємодії з органами внутрішнього аудиту.

Положення детально регулює механізм організації та здійснення контрольної діяльності в митних органах. З цією метою у документі має забезпечуватися:

- розподіл обов'язків між працівниками, що в межах своїх повноважень виконують контрольну діяльність;
- планування контрольної діяльності;
- створення стимулів і умов для професійного розвитку і підвищення кваліфікації працівників внутрішнього фінансового контролю;
- контроль якості контрольної діяльності;

- звітність про контрольну діяльність.

Митні органи визначають критерії оцінки результативності контрольної діяльності в цілому, а також діяльності кожного працівника, що здійснює контрольну діяльність.

Положення має визначати принципи контролю, критерії діяльності, вимоги до планування, контролю якості. Вивчення та оцінка надійності системи внутрішнього контролю проводяться залежно від виду контрольного заходу відносно окремих її складових (елементів) щодо:

- сприяння забезпечення збереженості майна, а також точності та повноти бюджетного бухгалтерського обліку;

- сприяння забезпечення керівництва об'єкта фінансового контролю дотримання законодавства та інших нормативних документів;

- сприяння здійсненню фінансово-господарської діяльності у найбільш ефективний і результативний спосіб, забезпечення стратегії і тактики керівництва митних органів формування сучасної і надійної фінансової та управлінської інформації.

Глибина вивчення і оцінки надійності СВК під час зовнішніх перевірок визначається метою контрольного заходу і тим, наскільки зовнішні ревізори планують покладатися на цю систему як на ефективну, а також наявності у суб'єкта контролю дієвого підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю).

Тому аналіз функціонування СВК митних органів буде здійснено у даному дослідженні на основі і з урахуванням:

- виконуваних митними органами державних функцій;

- структури органів митниць Державної фіскальної служби України (у територіальній та функціональній площинах);

- додаткових специфічних контрольних повноважень митниць;

- систем внутрішнього контролю митниць;

- практичної діяльності контрольних структур митниць;

- критеріїв оцінки ефективності систем внутрішнього контролю.

З огляду на принципи системи державного управління, питання внутрішнього контролю розглядаємо у контексті оцінки якості здійснення відповідним державним митним органом державних послуг і результативності реалізації державних функцій. Тому зупинимося на переліку державних послуг, що здійснює.

Відповідно до нової редакції Митного кодексу України (чинний з 01.04. 2015 р.), на митні органи покладено виконання державних послуг, у т.ч. суто контрольних у специфічній сфері.

Під час їх реалізації митні органи повинні керуватися і дотримуватися вимог низки законодавчих та інших нормативних документів, що носять як спеціалізований, так і загальних характер. Це потребувало створення у структурі митниць на різних рівнях як функціональних підрозділів, так і підрозділів із забезпечення виконання поставлених завдань (інформаційний, юридичний, фінансовий, кадровий, планово-економічний), а також спеціалізованого контрольного підрозділу.

Модель СВК у державних органах влади повинна складати сукупність двох взаємопов'язаних підсистем: «формального» контролю, тобто внутрішнього контролю відповідності діяльності встановленому порядку її здійснення і контролю ефективності,

тобто внутрішнього контролю результативності діяльності органу, контролю якості здійснення державних послуг і виконання державних функцій. При цьому внутрішній контроль у межах обох підсистем здійснюється і спеціалізованим підрозділом, який виступає відносно інших структурних підрозділів відомчим контролером, основною функцією якого і є контролююча робота, та іншими підрозділами, що мають такі повноваження щодо аналогічних нижче розташованих підрозділів за вертикальною структурою підпорядкованості.

Попередніми умовами, об'єктивно необхідними для правильного і результативного функціонування СВК, виділяємо наявність:

- сформованої нормативної бази;

- створених спеціальних або наділених відповідними повноваженнями структурних підрозділів і визначення ними завдань в даній сфері, закріплення прав, обов'язків, а також відповідальності за їх виконання;

- кадрових ресурсів, здатних виконувати ці завдання.

Ефективна робота СВК можлива лише за умови, коли вона виконується у замкненому циклі, що складається з нормативно формалізованих послідовно виконаних контрольних процесів. Традиційно виділяють такі:

- планування контрольних заходів;

- здійснення контролю;

- реалізація результатів контрольної роботи;

- звітність про контрольну діяльність;

- оцінка ефективності та результативності контролю.

У контексті прийнятих Стандартів внутрішнього аудиту зміст кожного із цих етапів здійснення контрольної діяльності отримує нове наповнення, нові для традиційної внутрішньої ревізії об'єктивно важливі складові, відсутність яких унеможливить отримання належних результатів відповідного процесу або зробить їх недостатніми.

Так, під час планування контрольних заходів необхідний не лише новий порядок, але і нові критерії його виконання, критерії, засновані на оцінці ризиків тих чи інших господарських, фінансових процесів та операцій. Етап безпосереднього здійснення контролю потребуватиме наявності порядку і методик проведення, що ґрунтуються на вибіркових перевірках, застосування тестування підконтрольних об'єктів різними видами тестів, проведення оцінки отриманих результатів тестів.

Кількісна реалізація результатів контрольної роботи передбачає наявність затвердженого порядку її здійснення, який, на відміну від традиційних підходів, що містили вимоги щодо документальної фіксації виявлених порушень і недоліків, постановки питань про їх усунення, термінів виконання відповідних пропозицій внутрішніх ревізорів, правил проведення роботи з усунення виявлених недоліків і розробки заходів, спрямованих на недопущення скоєння порушень у майбутньому, тепер акцентує увагу лише на формулювання пропозицій керівництва, його інформування про результати перевірки шляхом прописаного механізму і подальше ознайомлення із заходами, прийнятими керівництвом.

Тепер остання діяльність, у т.ч. і форми реагування керівництва на надані матеріали перевірки (внутрішнього аудиту), порядок притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєних порушеннях, повністю розробляється керівниками державного органу.

Процес складання і надання звітності про результати контрольної діяльності передбачає наявність затверджених форм такої звітності, встановлення періодичності її надання, визначення аналізу її показників. Оцінка ефективності та результативності внутрішнього контролю, якості його виконання потребує розроблених відповідних критеріїв. Суттєвим елементом під час аналізу будь-якої системи внутрішнього контролю є відповідність її архітектури і змісту принципам здійснення контрольної діяльності, дослідження яких було проведено вище і дозволило виокремити основні, виконання яких і буде аналізуватися: незалежність; професійна компетентність; сумлінність, чесність.

Вивчення СВК у митних органах показало, що вона містить більшість із необхідних елементів, визначених європейською моделлю СВК, але в цілому має низку системних недоліків.

У системі митниць (як у центральному апараті, так і на регіональному рівні) здійснюється в основному контроль законності, тобто формальний контроль, фінансовий, який здійснюється контрольно-ревізійним відділом, перейменованим на відділ внутрішнього контролю та аудиту з 2012 р. Однак з огляду покладених специфічних державних функцій контролю на митні органи, низка підрозділів виконує контрольні дії відповідно до повноважень:

- контроль за переміщенням товарів;
- контроль декларування та дотримання митних режимів;
- контроль за адмініструванням митних платежів та митної вартості;
- контроль за дотриманням митно-тарифного регулювання;
- контроль за дотриманням класифікації товару;
- контроль нетарифного регулювання;
- експортний контроль.

Це функціональний контроль, який проводиться підрозділами у межах вертикальної структури підпорядкованості. Таку контрольну діяльність цих підрозділів ми розглянемо з точки зору її реалізації через складові системи внутрішнього контролю на прикладі окремих функцій.

Варто зазначити, що в системі митних органів було впроваджено й окремі елементи аудиту ефективності.

Загальна оцінка наявності та стану відомчої нормативно-правової бази з питання організації СВК показала, що функції по його здійсненню покладені на контрольно-ревізійний відділ. Нормативно-правова база постійно протягом 2012 року з питань визначення контрольних повноважень перебувала у стадії доопрацювання та поновлення на основі імплементації європейських норм відповідно до запровадженої з 01 січня 2012 р. реорганізації та нових Стандартів внутрішнього аудиту.

Бюджетним та Митним кодексами встановлено, що відомчий фінансовий контроль та аудит, покладений на митні органи як головного розпорядника бюджетних коштів і головного адміністратора доходів бюджету в частині надходжень митних платежів, включає фінансовий контроль:

- за головними розпорядниками й отримувачами коштів бюджету митниць у частині забезпечення законного, цільового та ефективного використання бюджетних коштів;
- за підвідомчими адміністраторами доходів бюджету із здійснення ними функцій адміністрування митних платежів;
- за підвідомчими територіальними органами митниць із реалізації уніфікованих та вичерпних вимог до документів та інформації щодо митних процедур та реалізації прав суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Уся система внутрішнього контролю спрямована на оцінку виконання відповідних державних функцій та здійснення державних послуг, покладених на митну службу. Тому такий контроль можна назвати управлінським. А підрозділ контрольно-ревізійної роботи виконує оцінку діяльності СВК, а також власне фінансовий контроль діяльності усіх підрозділів митниць.

Аналізуючи зміст Положення про контрольно-ревізійний відділ у динаміці різних періодів, варто зазначити, що його функції змінювалися. Положення, яке діяло до 2006 р., основним завданням визначало забезпечення контролю за збереженістю

Таблиця 1

Обов'язки щодо результатів контрольного заходу

Внутрішня ревізія (до 01.01. 2012 р.)	Внутрішній аудит (з 01.01. 2012 р.)	
	Аудит відповідності	Аудит ефективності
Документальна фіксація виявлених порушень і недоліків	Документальна фіксація виявлених порушень і недоліків	Не обов'язково
Постановка питань про їх усунення	Відповідальність керівника установи, прийняти чи ні висновки та пропозиції внутрішнього аудитора	
Перевірка термінів виконання відповідних пропозицій внутрішніх ревізорів	є	є
Правила проведення роботи з усунення виявлених недоліків	Покладено на керівника установи	Покладено на керівника установи
Розробка заходів, спрямованих на недопущення скоєння порушень у майбутньому	Покладено на керівника установи	Покладено на керівника установи
Формулювання пропозицій керівництву	є	є
Інформування про результати перевірки шляхом прописаного механізму	є	є
Подальше ознайомлення із заходами, прийнятими керівництвом	є	є
Форми реагування керівництва на надані матеріали перевірки	-	-
Порядок притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєних порушеннях	Покладено на керівника установи, аудит не бере участі в цьому	Покладено на керівника установи, аудит не бере участі в цьому

майна та законністю діяльності підрозділів митної служби, у зв'язку з чим основним функціональним рішенням такого завдання було здійснення планових та позапланових ревізій і перевірок підконтрольних об'єктів.

Положення 2006 року суттєво розширило перелік завдань, закріпивши визначення основних напрямків і методів здійснення відомчого фінансового контролю в системі митних органів, організацію діяльності контрольно-ревізійного відділу у напрямку визначення ефективності проведення митних процедур, оцінки ризиків. Однак контроль законності господарських операцій залишався головним завданням внутрішньої ревізії.

І навіть у 2012 р. до Положення про митний аудит не було включено основного його завдання щодо оцінки ефективності управлінських функцій керівництва, зокрема функціонування СВК як елемента управління. І хоча повноваження відділів митного аудиту були розширені, а до його функцій включені контрольно-перевірочна, аналітична, інформаційна та координаційна, підконтрольні об'єкти залишилися традиційними.

Згідно з типовим положенням про контрольно-ревізійний відділ, з 2012 р. відділ митного аудиту є структурним підрозділом митниці, який здійснює в зоні діяльності митниці проведення документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів, і забезпечує виконання покладених цим Положенням завдань і функцій та підпорядковується безпосередньо керівнику митниці. Отже, головний принцип діяльності внутрішнього аудиту – незалежність – забезпечено на регламентуючому рівні.

Висновки з цього дослідження:

1. Оцінка ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту проводилася на прикладі вивчення його організації та функціонування в митних органах. Було критично проаналізовано обов'язки щодо результатів контрольного заходу

внутрішнього аудиту та відомчої ревізії, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Встановлено, що для виявлення фактів безгосподарного виконання державних функцій необхідно організувати СВК та спланувати діяльність внутрішнього аудиту за європейськими стандартами.

2. Запропоновано напрями імплементації елементів фінансового контролю за європейською моделлю його побудови для досягнення ефективного результату на прикладі митних органів, які полягають у доповненні функціональних повноважень внутрішнього аудиту митної служби, ідентифікацію підконтрольних об'єктів, впровадження нових методів аудиту ефективності для посилення результативності та дієвості контрольних заходів.

3. Встановлено, що основним напрямом поліпшення результативності аудиту ефективності є поєднання наслідків зовнішнього, внутрішнього (централізованого та децентралізованого) аудитів щодо моніторингу прийняття управлінських рішень за рекомендаціями аудиторів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
2. Порядок 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 [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
3. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>.
4. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід [Текст] / П.П. Андреев, Л.В. Гізатуліна, І.К. Дрозд та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.