

УДК 657.6:360

Сапоговська О. В.

Київський національний торговельно-економічний університет

## ПРОБЛЕМИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ МОДЕЛІ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Досліджено сучасну систему державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Обґрунтовано необхідність формування чіткої системи державного фінансового контролю в країні. Виявлені основні проблеми запровадження європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, державні фінанси, Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

**Постановка проблеми.** Державний фінансовий контроль є важливою функцією держави, за допомогою якої забезпечуються нормальні умови для функціонування фінансової системи. Складні економічні процеси й наслідки світової фінансової кризи показали необхідність удосконалення фінансово-бюджетної політики, а зокрема фінансового контролю. Його недооцінка призвела до зловживань та порушень у сфері фінансових відносин. На сьогодні визнано, що існує необхідність розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю з огляду на об'єктивну потребу створення відповідної противаги існуючим загрозам у фінансовій системі, зокрема щодо зменшення обсягів та кількості бюджетно-фінансових зловживань та злочинів; покращення рівня фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів; забезпечення надходжень до бюджету податків, зборів та обов'язкових платежів; посилення відповідальності учасників бюджетного процесу та ін.

Удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю в Україні може стати запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема отримання таких результатів, як: дотримання економічної безпеки держави, збалансування державного та місцевих бюджетів, досягнення фінансової самодостатності регіонів, секторів і галузей економіки, збільшення захищеності фінансово-економічних інтересів громадян і суспільства і, як результат, – процвітання держави, посилення престижу перед світовою спільнотою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Про необхідність реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відповідно до європейських стандартів сьогодні наголошується в роботах таких науковців, як: Олійник Д., Удачина І., Микитюк І., Кирій С., Федченко Т., Сухарева Л. та ін. З метою наближення державного внутрішнього фінансового контролю до європейських стандартів його організації в травні 2005 Кабінетом міністрів України було схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [3, 5]. Протягом останніх п'яти років відбувалося поступове реформування державного внутрішнього фінансового контролю за даною концепцією, проте тільки перше півріччя 2010 року відзначилося активізацією співпраці контрольно-ревізійних органів із міжнародними інституціями з метою реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю.

**Невирішена раніше частина загальної проблеми.** Посилення контролю на практиці не завжди приводить до зростання ефективності фінансово-бюджетних рішень та збільшення обсягів повернення коштів від неефективних управлінських

рішень [1]. Пошук точки оптимальності у співвідношенні «здійснення контролю – збільшення ефективності» на сьогодні є одним з основних завдань реформування системи державного фінансового контролю як в Україні так і за кордоном.

**Метою статті** є аналіз останніх досягнень в системі внутрішнього державного фінансового контролю, визначення пріоритетів розвитку внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та напрямків їх гармонізації.

**Виклад основного матеріалу.** В європейському розумінні державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК) повинен забезпечити належне управління державними фінансами [1] і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Внутрішній контроль представляє собою управлінський процес і здійснюється в кожній структурній одиниці за принципом безперервності при вивченні всіх операцій [8, с. 254].

В Україні процеси реформування фінансового контролю розпочалися 10 років тому. Саме тоді були започатковані напрями реформування державного фінансового контролю (ДФК), зокрема: розвиток системи ДВФК; напрацювання ефективного інструментарію адаптації міжнародної практики державного аудиту до української специфіки фінансового контролю суб'єктів державного сектору економіки; удосконалення методологічних засад ДФК й аудиту ефективності в контексті запровадження програмного бюджетування.

Характерно, що в останні роки процеси реформування контролю у сфері управління державними фінансами в Україні набули певного динамізму та поступу і були ознаменовані ухваленням кількох рішень Уряду, присвячених питанням розвитку системи управління державними фінансами, посилення бюджетної дисципліни та контролю за витратами бюджету, модернізації ДВФК і запровадження зовнішнього незалежного аудиту виконання бюджету за доходами і витратами згідно з міжнародними стандартами [1-4].

У 2010 році здійснення таких процесів отримало офіційне підтвердження у Програмі економічних реформ [4], якою було визначено кроки влади, спрямовані на модернізацію всіх інструментів національної економіки України з урахуванням передового досвіду в цій сфері розвинутих країн світу. У результаті проведення реформ заплановано, зокрема, досягти посилення фінансової дисципліни й фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів [1], приведення внутрішнього аудиту у відповідність до стандартів ЄС, посилення інституційної ролі Міністерства фінансів України щодо контролю за органами, що займаються доходами і видатками, та прийняти необхідні законодавчі акти для впро-

вадження зовнішнього аудиту місцевих бюджетів відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI).

У подальшому, базові засади для запровадження функції внутрішнього аудиту в секторі управління державними фінансами були закріплені постановою Кабінету Міністрів України [3-5], а вторинне законодавство безпосередньо визначило порядок організації і проведення внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади, принципи діяльності та правила поведінки державного внутрішнього аудитора, його роль в процесі організації і побудови системи внутрішнього контролю європейського зразка [4-7].

Необхідно визначити документи, які формують стратегічний базис, організаційно-методологічну основу та служать на кожному етапі правовим підґрунтям для реалізації певних заходів держави щодо внутрішнього аудиту в контексті реалізації цілей реформування ДВФК. На сьогодні в Україні діють лише документи, які в стратегічному ракурсі розкривають питання навчання, сертифікації та забезпечення безперервного професійного розвитку державних внутрішніх аудиторів [7].

Так, у Концепції розвитку ДВФК наголошено на потребі створення підрозділів внутрішнього аудиту при міністерствах, проведення навчання працівників цих підрозділів та підготовки викладачів (тренінги для тренерів) з внутрішнього аудиту, подальше навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів за участю підготовлених викладачів (тренерів), запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів.

Планом заходів щодо реалізації Концепції визначено конкретні терміни щодо утворення підрозділів внутрішнього аудиту, проведення навчання внутрішніх аудиторів, тощо [5].

Важливим відправним моментом у реформуванні системи ДВФК стали кроки України до європейської інтеграції, успішна реалізація якої неможлива без модернізації системи управління державними фінансами. Блок реформ щодо модернізації системи державного управління передбачає, у тому числі, посилення фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів, приведення внутрішнього аудиту у відповідність до стандартів ЄС і посилення інституційної ролі Міністерства фінансів України щодо контролю за органами, що займаються доходами і видатками бюджетів. Саме дієва система ДВФК покликана підвищити результативність управління державними фінансами, прозорість діяльності органів влади, зміцнити їхню інституційну спроможність та функціональну ефективність.

У вітчизняному законодавстві вже зроблено немало кроків щодо реформування вітчизняної системи ДВФК відповідно до європейських стандартів. Це, перш за все, ухвалення нового Бюджетного кодексу, у якому втілене бачення розвитку бюджетної системи всіх гілок влади та інституцій. Із введенням в дію цього документа ми отримали більш чітке визначення відносин, що виникають у процесі контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства [10, с. 60]. Кардинально новим є й те, що чітко визначено обов'язковість запровадження в органах державного сектору базових компонентів європейської моделі ДВФК – внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Відтак персональну відповідальність за запровадження та ефективне функціонування цих компонентів покладено на керівників усіх рівнів – від головного розпорядника

(міністра, голови органу тощо) до розпорядників нижчого рівня і навіть керівників окремих підрозділів в установі.

Завдяки цьому нововведенню створено передумови для ефективної децентралізації фінансового контролю у бюджетній сфері та значного посилення попереднього і поточного бюджетного контролю, адже відповідно до нього бюджетний контроль має зосереджуватися не на розпорядниках вищого рівня, а забезпечувати запровадження і розвиток ефективних інструментів внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту для здійснення моніторингу діяльності та проведення перевірок підзвітності керівників на регіональному та місцевому рівнях.

Незважаючи на всі нововведення, побудувати в Україні європейську модель ДВФК поки проблематично, адже однією з умов її ефективного функціонування є створення Центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ), тобто своєрідного містка, що поєднуватиме дві інші складові моделі: внутрішній контроль та внутрішній аудит [9, с. 18]. ЦПГ має відповідати за розвиток і розповсюдження в органах державного сектору методологій внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, які ґрунтуються на міжнародних стандартах і кращому досвіді, та здійснювати координацію запровадження і подальшого розвитку принципів управлінської підзвітності і внутрішнього аудиту. У більшості країн ЄС такий підрозділ утворений і функціонує при міністерствах фінансів, підпорядковується безпосередньо міністру фінансів та забезпечує координацію діяльності усієї системи ДВФК і обмін інформацією з іншими інституціями та організаціями у сфері внутрішнього і зовнішнього аудиту як всередині країн, так і за кордоном.

В Україні функції ЦПГ на період реформування урядом покладено на Державну фінансову інспекцію. Згідно з Положенням про Держфінінспекцію за цим органом не закріплено функції гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в системі ДВФК.

Виходячи з цього, залишаються без відповіді декілька питань. Зокрема, не зовсім зрозуміло, хто погоджує призначення на посаду та звільнення керівників служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та їхніх територіальних органах та бюджетних установах, віднесених до сфери їх управління? На яких засадах мають укомплектовуватися кадрами ці служби? Хто забезпечує координацію та спрямування діяльності всієї системи ДВФК і відповідає за успішність проведення реформ у цієї сфері?

Питання координації і гармонізації внутрішнього аудиту як складової європейської моделі ДВФК можуть бути вирішені через створення підрозділу з відповідними функціями на базі спеціального департаменту Міністерства фінансів України, який за власними функціями є найближчим до бюджетного управління і контролю. Планом заходів щодо реалізації Концепції передбачене створення у складі Мінфіну окремого органу з аналогічними функціями на базі Управління гармонізації державного внутрішнього контролю Держфінінспекцією лише у 2017 році. Водночас організаційно-структурні зміни в органах державного сектору та створення в їхньому складі служб внутрішнього аудиту Планом заходів розпочато з 2012 року. Це вимагає якнайшвидшого створення підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту у складі Мінфіну.

Міністерство фінансів України за Концепцією є органом, уповноваженим здійснювати нагляд

за станом реформування системи ДВФК [5]. Тому нині саме Мінфін має відігравати головну роль у вирішенні завдань щодо координації і гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. За редакцією ст. 111 Бюджетного кодексу саме Мінфін «визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту» [10, с. 59-60]. Для практичної реалізації цієї пропозиції треба сформувати належне нормативне забезпечення, зокрема доопрацювати Положення про Міністерство фінансів України. У цьому документі треба чіткіше регламентувати завдання, які Мінфін має вирішувати у напрямі запровадження, розвитку і координації діяльності служб внутрішнього аудиту у системі органів виконавчої влади. Там же варто чіткіше прописати повноваження Мінфіну щодо формування і забезпечення реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю, координації та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Результати проведеного порівняльного аналізу нормативно-правових актів, які регулюють діяльність міністерств фінансів зарубіжних країн, свідчать про те, що у міністерствах фінансів більшості країн ЄС функціонує підрозділ (центральный директорат), який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі. У деяких країнах до складу міністерств фінансів входить два окремих централізованих підрозділи – гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту. Завданням першого підрозділу є надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким повинна здійснюватися державна фінансова політика та вдосконалюватися система фінансового управління і контролю. До повноважень централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту входить розробка рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також консультування внутрішніх аудиторів органів державного сектору з питань застосування відповідних стандартів. Цей підрозділ забезпечує також створення надійної і сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління [9, с. 20].

Європейський досвід засвідчує, що створення двох підрозділів є найкращою альтернативою під час реформування ДВФК. Крім того, такий підхід дозволяє попередити можливі конфлікти інтересів, оскільки забезпечує чітке розмежування відповідальності між двома підсистемами: фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. Адже керівник ЦПГ, створеного у складі Міністерства фінансів, за своїм статусом має право вирішувати конфлікти інтересів між внутрішнім аудитором і будь-яким підрозділом органу державного сектору у питаннях щодо професійної чесності і функціональної незалежності внутрішнього аудиту.

Таким чином, запровадження такої системи в Україні дасть змогу Міністерству фінансів стати лідером у сфері розвитку методологій внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також підвищити ефективність функціонування служб внутрішнього аудиту в органах державного управління.

Для узгодження подальших кроків з реформування ДВФК за результатами проекту Twinning, який завершено у 2009 році, Головкину розробле-

но та затверджено «Дорожню карту» для наступного етапу реформ на період 2010-2012 років.

Результатом цих реформ має стати запровадження в органах державного та комунального секторів принципово нової моделі ДВФК, яка забезпечуватиме впевненість у досягненні мети діяльності органів державного і комунального секторів у найбільш економічній, ефективній та результативній формі, забезпеченні законності та прозорості їх діяльності.

З цією метою Головкину 19 травня поточного року підписано Меморандум про взаєморозуміння щодо співробітництва Головкину з Міністерством фінансів Королівства Нідерландів, а також розроблено та затверджено програму двостороннього співробітництва, що передбачає заходи з проведення навчальних, консультативних візитів, обміну досвідом, документацією тощо [3, 4].

У рамках зазначеного проекту у червні поточного року у м. Львові та м. Дніпропетровську проведено семінари із запровадження системи внутрішнього контролю на регіональному рівні, зокрема приділено особливу увагу передумовам реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та їх досягненням.

Міністерство фінансів України спільно з Головкину продовжується робота в напрямку реформування ДВФК. Зокрема, наразі здійснюється розробка нормативно-правової бази з питань ДВФК, а саме щодо утворення у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади служб внутрішнього аудиту та організації їх діяльності, стандартів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, Кодексу етики внутрішнього аудитора [3, 4].

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, Плану заходів з її реалізації на період до 2017 року (розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 №1347-р із змінами) та Плану-графіку реформ за напрямом «Стабілізація державних фінансів» Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна влада» завершення виконання заходів з розробки нормативно-правових актів щодо функціонування внутрішнього контролю в органах державної влади передбачено у 2011 році [5].

Крім того, Головкину розроблено проект Стратегії підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору України на період 2011-2013 роки, проведено круглі столи, конференції, навчання працівників органів виконавчої влади з внутрішнього контролю та аудиту, реалізовано пілотні проекти із запровадження нової моделі внутрішнього контролю та аудиту в органах виконавчої влади [7].

Висновки та пропозиції. Наведені вище рекомендації формування ефективної системи фінансового контролю України на засадах гармонізації взаємовідносин органів фінансового контролю та суб'єктів господарювання з метою збереження та раціонального використання державних коштів, створення системи постійно діючого, безупинного, незалежного фінансового контролю та забезпечення її ефективного функціонування, звичайно, потребують подальших досліджень щодо пошуку конкретних форм, методів і технологій реалізації. Об'єктивною є необхідність проведення ґрунтовного аналізу можливих наслідків їх впровадження з використанням економіко-математичного моделювання і комп'ютерної обробки інформації

та врахуванням іноземного досвіду формування системи внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту.

Державний внутрішній фінансовий контроль, як одна із головних стадій системи управління, відіграє значну роль в забезпеченні оптимального функціонування системи управління в цілому та дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного і комунального сектору.

На сьогоднішній день в державі здійснення дієвого внутрішнього фінансового контролю ускладнюється низкою чинників.

По-перше, це недосконале законодавство. Сучасна система державного фінансового контролю в Україні функціонує при відсутності базового

закону, який би встановлював загальні поняття, правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю, повноваження органів державної та місцевої влади, відповідальність суб'єктів і об'єктів контролю та забезпечив проведення єдиної державної політики у сфері фінансового контролю.

По-друге, відсутність структурних підрозділів з кваліфікованими кадрами в органах виконавчої влади та місцевого самоврядування призводить до того, що функції внутрішнього фінансового контролю зазвичай покладаються на фінансові управління установ як додаткове навантаження. Міжнародними стандартами проведення державного фінансового контролю передбачено, що функції внутрішнього контролю покладаються на окремі структурні підрозділи.

#### Список літератури:

1. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих
2. бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
4. План заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1601. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru> – Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України.
5. Порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 2. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru> – Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України.
6. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005р. № 158. – Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247). – Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України.
7. Стандарти внутрішнього аудиту, затвержені наказом Міністра фінансів України від 04.10.11 № 1247
8. Стратегія підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору України на період 2011-2013: затверджено наказом ГоловКРУ України від 14.12.2010 № 467. / Україна. Державна фінансова інспекція України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посібн. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
10. Петренко П. Рахункова палата України: нові виклики і проблеми державного фінансового контролю // П. Петренко / Голос України, 2008. – № 11. С. 16-24.
11. Поліщук В. В. Проблеми бюджетної політики на тлі проведення бюджетної реформи на регіональному рівні // В. В. Поліщук / Сучасні тенденції розвитку публічного управління: теорія та практика : матеріали Всеукр. наук.- практ. конф. за міжнар. участю, 2 листоп. 2012р. – Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2012. – С. 59-61.

**Сапоговская О. В.**

Киевский национальный торгово-экономический университет

#### ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ ЕВРОПЕЙСКОЙ МОДЕЛИ ГОСУДАРСТВЕННОГО ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ

##### Резюме

Исследовано современную систему государственного внутреннего финансового контроля в Украине. Обосновано необходимость формирования четкой системы государственного финансового контроля в стране. Выявлены основные проблемы внедрения европейской модели государственного внутреннего финансового контроля в Украине.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, государственный внутренний финансовый контроль, внутренний аудит, государственные финансы, Концепция развития государственного внутреннего финансового контроля.

**Sapohovska O. V.**

Kyiv National University of Trade and Economics

#### PROBLEMS OF THE EUROPEAN MODEL OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

##### Summary

The modern system of public internal financial control in Ukraine. The necessity of forming a clear system of public financial control in the country. The basic problem of the introduction of the European model of public internal financial control in Ukraine.

**Key words:** of state financial control, internal financial control and internal audit, public finance, the concept of public internal financial control.