

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СТВОРЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ І АУДИТУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ НА РЕГІОНАЛЬНОМУ РІВНІ

Згідно з чинним бюджетним законодавством в Україні важливим елементом управління бюджетними ресурсами визначено внутрішній фінансовий контроль (ВФК) на кожній стадії бюджетного процесу: від складання проекту бюджету відповідно до показників плану соціально-економічного розвитку відповідної адміністративно-територіальної одиниці і до прийняття звітності органами місцевого самоврядування.

З часу впровадження Бюджетного Кодексу України за останні 7 років значно трансформовано міжбюджетні відносини. З впровадженням казначейської системи обслуговування бюджетів всіх рівнів більш прозорим стало виконання бюджетів. Органами зовнішнього державного фінансового контролю щодо використання бюджетних ресурсів напрацьовано значну методологічну базу з фактичного контролю, в основному – контролю операцій, на відміну від країн Європейського Союзу, в яких превалює контроль процедур. В останні чотири роки органами Державної контрольно-ревізійної служби України впроваджується послідовно: аудит бюджетних програм; аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ; з травня 2007 р. – аудит місцевих бюджетів, як форми попереднього контролю, який визначає слабкі ланки управління бюджетними коштами.

Такий елемент управління бюджетними коштами як внутрішній фінансовий контроль й аудит лише задекларовані. У 2007 р. і завершився проект Інституту відкритого суспільства «Дослідження системи бюджетного контролю та аудиту в Україні» [1]. Згідно з висновками, створення системи внутрішнього фінансового контролю повинно бути невід'ємною частиною реформи міжвідомчих відносин, що має супроводжу-

ватися реформою бюджетної децентралізації.

На сьогоднішній день діє «Концепція розвитку внутрішнього фінансового контролю в Україні» [2]. Супроводжує впровадження заходів концепції Головки КРУ України. Успіх реформи фінансового контролю, який є зворотною ланкою управління, залежить від декількох факторів. Згідно з моделлю Д. Котера [3] серед факторів впровадження змін – є поняття «широкої участі», що передбачає участь керівників державних органів й органів місцевого самоврядування до запровадження змін, як і безпосередніх фахівців, які беруть участь в розробці методології ВФК й внутрішнього фінансового аудиту (ВФА).

Динаміка впровадження реформи фінансового контролю в Україні залежить від відповідності її сучасним вимогам щодо створення демократичної держави – таким чином, доцільним є економічно обґрунтовані заходи, відмінні від суто адміністративних. Необхідність зміни ідеології, стратегії і розвитку ВФК визначена як міжнародними експертами, так і вітчизняними фахівцями.

Щодо організаційних засад, згідно з висновками SIDA [4], контроль за грошовим обігом з боку ДКУ не гарантує дотримання фінансової дисципліни, функція внутрішнього аудиту, як у приватному, так і у державному секторах України, знаходиться на початковому етапі розвитку. Актуальність визначеної теми полягає в необхідності створення методологічного, нормативного підґрунтя й організаційних засад, на що вказують автори, що досліджують різні аспекти розвитку ВФК: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голова, Л.М. Крамаровський, М.В. Кужельний, Т.В. Боцян, Н.І. Рубан, М.В. Барініна.

Метою статті є визначення організаційних засад системи внутрішнього фінансового контролю й аудиту в бюджетній сфері на регіональному рівні.

Для забезпечення успішності впровадження системи ВФК й ВФА в регіоні визначимо основну мету управління державними фінансовими ресурсами на відповідному рівні. За визначенням автора, основна мета полягає у виявленні і збалансованому використанні наявних ресурсів територіальної громади, гармонійному розвитку всіх сфер життєдіяльності та дотриманні напрямків регіонального розвитку, визначених державою.

Для досягнення основної мети органи місцевого самоврядування всіх рівнів, виконавчі органи місцевих рад, місцеві державні адміністрації розробляють, приймають і виконують стратегічний та поточний плани соціально-економічного розвитку і бюджету відповідних територій. Зведений бюджет області об'єднує всі місцеві бюджети. Від якості управління державними ресурсами, процедурами складання та виконання бюджету залежить отримання очікуваних результатів функціонування державного сектора економіки. Показники соціально-економічного розвитку регіону і виконання бюджету мають бути індикаторами гармонійного розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

Існуючий стан внутрішнього фінансового контролю в регіоні структурно

представлений відділами (управліннями, секторами) фінансового контролю в окремих головних розпорядниках бюджетних коштів, технологічно передбачає участь фахівців названих структур в ревізіях КРУ, тематичних перевірках, інколи – в аудитах місцевих бюджетів безпосередньо в установах відповідної галузі. У Дніпропетровській області за 2005–2007 рр. серед 30 підпорядкованих управлінь та відділів облдержадміністрації у складі 8 є структурні підрозділи, працюють 46 осіб, на яких формально покладено функції ВФК. Цими підрозділами здійснюються заходи постфактичного контролю операцій, частково – попереднього контролю операцій. Контроль процедур не передбачений нормативно й не провадиться фактично.

На прикладі освоєння субвенцій з державного бюджету до бюджету Дніпропетровської області з'ясуємо важливість контролю процедур. Питомою вагою субвенцій з державного бюджету до бюджету Дніпропетровської області складає за 2004–2007 рр. від 11,8 до 24,6%. Тобто цей ресурс є значним ресурсом області для забезпечення її соціально-економічного розвитку. Згідно з аналізом використання цих ресурсів за чотири роки не використано 326,1 млн грн (табл. 1).

Органи зовнішнього фінансового контролю забезпечують контроль за підсумком використання коштів субвенцій, виявляють втрати бюджету внас-

Таблиця 1

Аналіз використання субвенцій з державного бюджету до зведеного бюджету Дніпропетровської області за 2004–2007 рр. (млн грн)

| Показник                         | 2004 р. |          |             | 2005 р. |          |             | 2006 р. |          |             | 2007 р. |          |             |
|----------------------------------|---------|----------|-------------|---------|----------|-------------|---------|----------|-------------|---------|----------|-------------|
|                                  | План    | Виконано | % виконання | План    | Виконано | % виконання | План    | Виконано | % виконання | План    | Виконано | % виконання |
| Обсяг субвенцій                  | 392,0   | 369,0    | 94,0        | 797,0   | 689,0    | 87,0        | 1376,5  | 1353,0   | 98,0        | 1526,0  | 1353,0   | 89,0        |
| Обсяг видаткової частини бюджету | X       | 3122,0   | X           | X       | 3926,0   | X           | X       | 5501,0   | X           | X       | 6857,0   | X           |
| Питома вага субвенцій            | X       | 11,8     | X           | X       | 17,6     | X           | X       | 24,6     | X           | X       | 19,7     | X           |
| Невикористано субвенцій          | X       | 23,0     | X           | X       | 108,0    | X           | X       | 23,5     | X           | X       | 172,0    | X           |

лідок їх неефективного використання, впроваджують заходи з відшкодування та повернення до бюджету втрачених грошових ресурсів. Незаконні витрати під час контрольних заходів у 2007 р. за попередні періоди виявлені органами контролю-ревізійної служби в усіх регіонах України [4]. Серед об'єктів контролю у Донецькій області не ревізовані 40 підприємств, які отримали кошти субвенцій, у Дніпропетровській – 4, Луганській – 3, Миколаївській – 4, внаслідок знищення бухгалтерських документів у зв'язку із закінченням термінів їх зберігання. За умови наявності системи заходів внутрішнього фінансового контролю в регіонах ризикові операції планування й використання коштів субвенцій були б досліджені як процедури з ризиком несвоєчасного та неефективного управління фінансовими ресурсами регіону й ймовірність їх упередження значно зросла б в зв'язку з низкою факторів:

- значна питома вага обсягу міжбюджетних трансфертів в загальному обсязі бюджету регіону;
- наявність невикористаних коштів субвенцій на кінець звітного періоду, що прямо вказує на ризикованість процедур планування та використання субвенцій;
- наявність порушень, виявлених за наслідком контрольних заходів постфактичного контролю.

В умовах зростання самостійності місцевих бюджетів потребує уваги зростання відповідальності за ефективність й економічність управління державними ресурсами. Під час запровадження системи внутрішнього фінансового контролю в Україні, яка запланована на початковому етапі в центральних органах влади, важливим є фактор створення нової ідеології не лише у певних органах, а й на муніципальному рівні, на рівні регіонів.

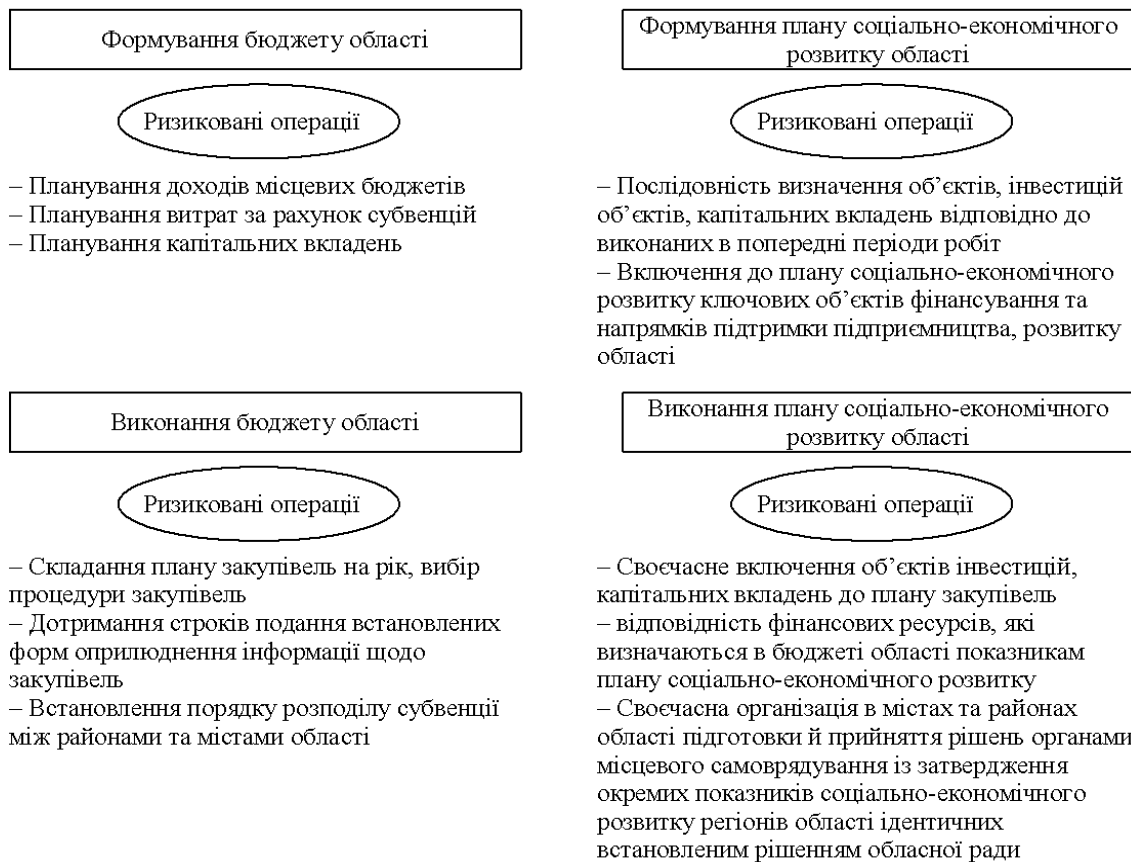
До організаційних засад створення системи ВФК й ВФА в регіоні належить, по-перше, створення відповідного структурного підрозділу в складі облдержадміністрації з наданням йому повноважень нездійснення контрольних заходів, координацію роботи підрозділів ВФК і ВФА щодо запровадження системи ВФК, створення методологічно-консультативного

підґрунтя в облдержадміністрації та обласній раді. Зазначений орган має бути підпорядкований безпосередньо головному розпоряднику коштів обласного бюджету. По-друге, методологічні засади мають бути відпрацьовані з органами зовнішнього фінансового контролю для запобігання дублювання зайвого контролю, встановлення простих й зрозумілих процедур дослідження ризикових операцій і зниження ступеня ризику.

У рамках цієї статті розглянемо алгоритм внутрішнього фінансового контролю на регіональному рівні (рис. 1). Поетапність управління процесами складання і виконання показників соціально-економічного розвитку і бюджету передбачає наявність контрольних процедур на відповідних етапах планування і освоєння державних ресурсів. На етапі прийняття планів соціально-економічного розвитку області та її адміністративно-територіальних одиниць доцільні такі заходи відслідковування підрозділами ВФА дотримання законодавчо-нормативних актів включення об'єктів інвестування (щодо ступеня готовності не менш 80%, щодо пріоритетів капітальних вкладень, визначених державою та напрямком розвитку регіону); логічне включення об'єктів інвестицій відповідно до плану розвитку регіону, вкладень попередніх років, наявних ресурсів на співфінансування з врахуванням інтересів територіальних громад регіону, району, міста; запобігання розпорошення ресурсів.

Результати досліджень мають бути викладені у вигляді рекомендацій з обґрунтуваннями. На цьому ж етапі підрозділам ВФА необхідно проаналізувати слабкі міста процедури планування доходів місцевих бюджетів області, визначення міжбюджетних трансфертів; досягнення відповідності показників проекту бюджету запланованим напрямкам соціально-економічного розвитку території.

На етапі виконання прийнятих показників плану соціально-економічного розвитку та бюджету фахівці ВФК повинні вивчити наявні нормативні документи та умови їх реалізації (відповідність посадових обов'язків, кваліфікації пра-



**Рис. 1. Алгоритм внутрішнього фінансового контролю і аудиту на регіональному рівні в бюджетній сфері**

цюючих фахівців, існуюче програмне забезпечення) в управліннях облдержадміністрації з питань своєчасного та якісного складання плану закупівель, розробки розпорядчих документів щодо порядку освоєння субвенцій, що передаються до бюджетів нижчих рівнів: треба дослідити, яким чином забезпечується процедура врахування показників соціально-економічного розвитку в натуральних одиницях виміру в документах з виконання бюджету структурними підрозділами облдержадміністрації. Ризикованою є процедура прийняття органами місцевого самоврядування окремих соціально-економічних показників, які визначені пріоритетними для регіону і мають знайти відображення в планах соціально-економічного розвитку та бюджетах нижчих рівнів.

Таким чином, створення системи ВФК і ВФА на регіональному рівні пе-

редбачає: розробку нормативних документів щодо взаємодії відповідних структурних підрозділів на кожному з визначених етапів, щодо порядку надання головному розпоряднику бюджетних коштів об'єктивної інформації про стан проведення ризикових операцій та процедур; надання рекомендацій із зниження ризику неефективного управління фінансовими ресурсами. Систему можна подати схематично (рис. 2).

Безумовним підґрунтям створення послідовної системи внутрішнього фінансового контролю є такі складові: методологічні напрацювання Головки КРУ України щодо організації та проведення аудитів бюджетних програм, місцевих бюджетів; прийняті нормативними актами стандарти фінансового контролю; уніфіковані стандарти міжнародної організації вищих органів контролю INTOSAI; моделі ризику і контролю COSO; модель



**Рис. 2. Система внутрішнього фінансового контролю і аудиту на регіональному рівні в бюджетній сфері**

внутрішнього аудиту «ПА», а також на-працювання структурних підрозділів обл-держадміністрації щодо аналітичних по-казників виконання плану соціально-економічного розвитку і бюджету в ди-наміці за попередні бюджетні періоди.

#### Список використаної літератури

1. Реформа системи аудиту та кон-тролю на місцевому рівні як невід'ємна частина бюджетної децентралізації / (електронний щотижневий інформацій-ний бюлетень Міжнародного центру пер-спективних досліджень. – 2007. – № 34.) <http://www.icps.com.ua/publications>

2. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю/ Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України №158-Р від 24.05.2005 <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>

3. Котер Дж.П. Впереді перемен / Дж.П. Котер. –М. ЗАО «Олімп-Бизнес», 2007. – 256 с.

4. Оцінка системи державного уп-равління в Україні. 2006 р. / <http://www.sida.gov.se>

5. Кулівар С.В. Як використовуються кошти субвенцій / С.В. Кулівар, Н.М. Пав-лова // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. – С. 12–16.