

**Юлія Глущенко**

докторант кафедри регіонального управління,  
місцевого самоврядування та управління містом  
НАДУ при Президентіві України, к.е.н., доцент

## ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ РОЗВИТКОМ ТЕРИТОРІЙ: УКРАЇНСЬКИЙ ДОСВІД

*Розглянуто теоретичні основи та практику організації внутрішнього фінансового контролю в умовах інтеграції України до Європейського Співтовариства. Запропоновано та обґрунтовано напрями удосконалення внутрішнього фінансового контролю як головного важеля забезпечення соціально-економічного розвитку територій.*

**Ключові слова:** внутрішній фінансовий контроль, Європейське Співтовариство, Рахункова Палата України, соціально-економічний розвиток територій.

**Yuliya Gluschenko**

## INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE MANAGEMENT OF TERRITORIAL DEVELOPMENT: UKRAINIAN EXPERIENCE

*The theoretical foundations and practices of internal financial control in the integration of Ukraine into the European Community. Proposed and Directions improving internal financial control as the main lever for social and economic environment.*

**Keywords:** internal financial controls, the European Community, Accounting Chamber of Ukraine, socio-economic development areas.

**Юлія Глущенко**

## ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛЕНИИ РАЗВИТИЕМ ТЕРРИТОРИЙ: УКРАИНСКИЙ ОПЫТ

*Рассмотрены теоретические основы и практика организации внутреннего финансового контроля в условиях интеграции Украины в Европейское Сообщество. Предложены и обоснованы направления совершенствования внутреннего финансового контроля как главного рычага обеспечения социально-экономического развития территорий.*

**Ключевые слова:** внутренний финансовый контроль, Европейское Сообщество, Счетная Палата Украины, социально-экономическое развитие территорий.

Одним із актуальних питань бюджетної політики держави залишається питання фінансового забезпечення розвитку територіальних громад, що потребує перш за все удосконалення внутрішнього фінансового контролю правління бюджетними коштами. Сучасний його стан характеризує низку проблем. Зокрема, недостатність та недосконалість нормативно-правової бази, формальний підхід у визначенні мети бюджетних програм, низький рівень управління, організаційного та кадрового забезпечення та інші [11].

Стратегічними в даному напрямі є заходи щодо схвалення Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, що передбачає державний розвиток внутрішнього фінансового контролю як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації до кращих практик ЄС [14], а також Плану заходів з її реалізації.

Питання розвитку системи державного фінансового контролю у своїх працях висвітлювали багато науковців, зокрема Ю. М. Бажал, В. Г. Мельничук, О. П. Мельник, В. К. Савчук, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. М. Федосов, В. О. Шевчук, С. О. Шохін та інші. Проте, питання ролі державного внутрішнього фінансового контролю в забезпеченні соціально-економічного розвитку територій в умовах інтеграції України в ЄС є надзвичайно актуальним та потребує відповідного дослідження.

До невирішених частин загальної проблеми належать питання удосконалення внутрішнього фінансового контролю з метою ефективного економічного розвитку територій в умовах глобалізації та Євроінтеграції.

Метою статті є дослідження проблемних питань організації внутрішнього фінансового контролю в напрямі поліпшення соціально-економічного розвитку територій та в умовах Євроінтеграції України.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- розглянути теоретичні основи організації та складові внутрішнього фінансового контролю;
- виявити негативні тенденції розвитку внутрішнього фінансового контролю в напрямі бюджетного забезпечення розвитку територіальних громад;
- розробити практичні рекомендації стосовно удосконалення процесу контролю з метою соціально-економічного розвитку територій.

Світова фінансова глобалізація та інтеграція України до ЄС вимагають модернізації та застосування нових концептуальних підходів до управління бюджетними коштами, що є важливою умовою соціально-економічного розвитку держави загалом та регіонів зокрема.

Упродовж останніх років відносини між Україною та ЄС визначалися Європейською політикою сусідства (ENP), а допомога ЄС надавалася через новий Європейський інструмент сусідства та партнерства (ENPI)

[5]. Виділення кредитних коштів для України є частиною загального «Пакету підтримки для України», який на початку березня 2014 року затвердила Європейська комісія. В рамках даного пакету підтримки України передбачається протягом наступних років виділення коштів на 3 основні напрямки: 1) гранти – фінансова допомога; кредит – макрофінансова допомога; 3) фінансування проектів (кредити) – Європейськими фінансовими інститутами [4].

ЄС ставить наступні вимоги перед Урядом України щодо проведення структурних реформ: покращення управління державними фінансами; в торгівлі і оподаткуванні; фінансовому секторі. При цьому важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань, є державний внутрішній контроль, а також найважливіша його складова – бюджетний контроль.

У світовій практиці існують такі моделі організації державного внутрішнього фінансового контролю: Латинська (Бельгія, Франція, Греція, Португалія, Іспанія) або Середземноморський підхід та Північноєвропейська (Скандинавська) модель (Нідерланди).

Латинська модель (централізована) передбачає реалізацію функції контролю окремим міністерством, центральним органом виконавчої влади. Перевагами даної моделі є всебічний супровід внутрішніх аудиторів з боку координаційно-методологічного центру, забезпечення їх постійного та професійного розвитку. Недоліки: незабезпечення принципу підзвітності керівника установи, розподіл відповідальності між керівником та координаційним центром; низька ефективність внаслідок слабкої прозорості; негативне ставлення до діяльності внутрішніх аудиторів з боку працівників досліджуваних ними сфер; невідповідність міжнародним стандартам з питань аудиту.

За умов функціонування Північноєвропейської (Скандинавської) моделі керівництво несе відповідальність за прийняті фінансові рішення та управлінські результати, а тому потребує удосконалення та розробки системи внутрішнього контролю. При цьому серед переваг – забезпечення принципу підзвітності керівника установи, високий рівень ефективності через взаємодію між керівником установи та внутрішнім аудитором, забезпечення своєчасного надходження інформації; внутрішній аудитор є працівником установи, тому є взаєморозуміння з особами, яких він контролює.

В Україні останнім часом домінувала латинська модель, що позначилось централізацією контролю. Роль координаційно-методологічного центру в державному внутрішньому фінансовому контролі відігравала Державна фінансова інспекція, однак сьогодні відбувається поступовий перехід до децентралізованої моделі, про що свідчать реформаційні процеси в контрольній діяльності держави. Зокрема, прийняття Бюджетного кодексу України, Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні та Плану заходів з її реалізації.

Так, нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного сектору передбачає обов'язковість запровадження базових компонентів моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в усіх розпорядниках бюджетних коштів (ст. 26 Бюджетного кодексу) [1].

Внутрішній контроль складається із п'яти взаємопов'язаних компонентів: середовище контролю, оцінка ризиків, контролювальна (управлінська) діяльність, інформаційне забезпечення, моніторинг.

Середовище контролю охоплює такі елементи: повідомлення інформації та впровадження чесності й етич-

них цінностей; прагнення до компетентності; участь найвищого управлінського персоналу; філософія та стиль роботи управлінського персоналу; організаційна структура; визначення повноважень та розмежування обов'язків; політика і практика щодо людських ресурсів. Середовище контролю являє собою основу ефективного внутрішнього контролю, забезпечуючи дисципліну та належну його структуру.

Оцінка ризиків – це процес визначення (ідентифікації) й аналізу ризиків діяльності організації, розробка та запровадження контрольних процедур з метою запобігання ризикам чи їх обмеження (управління ризиками) [9]. Ідентифікація ризиків здійснюється з метою визначення найбільш ризикових сфер діяльності, зосередження наявних ресурсів для управління найбільш істотними з них, встановлення відповідальних працівників за управління ризиками у відповідних сферах. Ідентифікація ризиків має бути постійним процесом, що здійснюється з урахуванням змін в економічному та нормативно-правовому середовищі. Аналіз ризиків передбачає визначення істотності впливу ідентифікованих ризиків на діяльність організації, їх наслідки та ймовірність виникнення. Однією з основних цілей проведення аналізу ризиків є інформування керівництва щодо ризикових сфер, у яких мають бути вжиті заходи для запобігання чи обмеження таких ризиків, а також визначення пріоритетності таких заходів. Управління ризиками – це комплекс заходів з передання, прийняття або запобігання (обмеження) ідентифікованих та проаналізованих ризиків.

Контрольовальна (управлінська) діяльність – це сукупність запроваджених в організації дій, регламентів та процедур для управління ризиками, повноти досягнення мети діяльності організації та виконання покладених завдань. Контрольні процедури мають постійно функціонувати на всіх рівнях управління. Вони мають включати: авторизацію та підтвердження; розподіл обов'язків та повноважень; контроль за доступом до ресурсів та їх обліком; контроль за достовірністю проведених операцій; звірку облікових даних із фактичними; оцінку загальних результатів діяльності організації; оцінку окремих операцій, процесів та видів діяльності; нагляд.

Контрольні процедури слід періодично оцінювати на предмет результативності та у разі необхідності – переглядати. Інформаційне забезпечення – це система збору, документування, передання інформації та користування нею для прийняття управлінських рішень. Керівництво та працівники організації для прийняття рішень, належного здійснення операцій та контролю за ними повинні мати повну, своєчасну, достовірну та доступну інформацію фінансового і нефінансового характеру як про зовнішні, так і про внутрішні події. Для забезпечення отримання такої інформації потрібно, щоб усі операції, важливі події та процедури контролю були повно, своєчасно та достовірно задокументовані.

Моніторинг – це постійний процес проведення оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю у часі. Інформацію про недоліки функціонування внутрішнього контролю слід надавати керівництву відповідного рівня. Моніторинг має забезпечити адекватне та невідкладне запровадження рекомендацій і пропозицій для усунення наявних та запобігання можливим недолікам системи внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит – це діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає керівнику в досягненні поставленої

перед організацією мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю. Реалізація такої діяльності передбачає створення в кожному органі державного сектору функціонально незалежного підрозділу внутрішнього аудиту.

Підрозділ внутрішнього аудиту в жодному разі не можна ототожнювати з відомчим контрольно-ревізійним підрозділом, більше того, неприпустимим є поєднання цих функцій в одному структурному підрозділі. У внутрішнього аудиту інша природа, цілі та завдання, ніж у ревізії. Внутрішній аудит допомагає керівнику здійснювати управління, але не може і не мусить заміщувати управлінців і керівників – він не може замінити собою систему внутрішнього контролю.

Кабінет Міністрів України визначає основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту. Основною метою діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів є забезпечення керівника організації гарантіями адекватності та результативності системи внутрішнього контролю. Нововведення 26-ї статті Кодексу стосуються не тільки головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Водночас розділом VIII Плану заходів щодо реалізації Стратегії розвитку системи управління державними фінансами передбачається, з урахуванням напрацьованого досвіду, а також досягнутих результатів на другому етапі (впродовж 2015 – 2017 років), здійснення заходів, спрямованих на продовження роботи щодо підтримки та розвитку внутрішнього контролю та діяльності з внутрішнього аудиту шляхом проведення семінарів, навчань, консультацій, конференцій, брифінгів, круглих столів, пілотних проектів з питань внутрішнього контролю, в тому числі фінансового управління і відповідальності (підзвітності), та внутрішнього аудиту.

Реалізовані на цьому етапі заходи дадуть підстави Міністерству фінансів та Державній фінансовій інспекції підготувати пропозиції щодо організаційно-структурних змін у інспекції та Міністерстві фінансів (впродовж 2017 року), що будуть базуватися на аналізі стану розвитку і функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту бюджетних установ та органу незалежного зовнішнього аудиту (Рахункової палати). Це стане підставою для переорієнтації її діяльності на проведення інспектування та централізованого внутрішнього аудиту (державного фінансового аудиту), а також функціонування в Міністерстві фінансів підрозділу гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Що стосується діяльності Рахункової палати України, то фахівці відзначають, що за останні роки Рахункова палата перетворилася на досить декоративний орган, хоча він має нібито чималі повноваження для активності як офіційний аудитор бюджетної сфери [12]. Одна з головних проблем Рахункової палати полягає в тому, що виявлення порушень при витраті державних коштів майже не дає жодного результату.

У зв'язку з цим та необхідною умовою для підписання Угоди про асоціацію з ЄС 19 вересня 2013 року Верховна Рада ухвалила закон про внесення змін до статті 98 Конституції України щодо розширення її повноважень [13]. У законопроекті, що розглядався як передбачено, що цей орган контролюватиме не лише видатки державного бюджету, а й доходи.

Ми приєднуємося до думки експертів, що оптимальним було б, якби якісні висновки цього органу врахо-

увалися при підготовці проекту державного бюджету. Це давало б змогу уникати встановлення неадекватно завищених планів доходів.

Так, нереальний макроекономічний прогноз та існування масштабних «податкових ям» призвели до недовиконання протягом 2013 року доходів зведеного бюджету України у 2013 році на 5,9 %, державного бюджету – на 3,5%, загального фонду місцевих бюджетів на 5,2 % [1, с. 27, 52]. При зменшенні надходжень бюджету, стагнації економіки та падінні експорту товарів та послуг на 5,1 %, відшкодування ПДВ зросло на 16,1 % до 53,4 млрд грн, що свідчить про використання незаконних схем. Всупереч депресивному стану економіки невпинно зростали соціальні стандарти, які були не забезпечені реальними джерелами фінансування, і проводились за рахунок здійснення запозичень, відволікання коштів спеціального фонду та місцевих бюджетів, не проведення інших видатків [8].

Невизначеність стратегії соціально-економічного розвитку та існування безлічі відокремлених та нескордированих програм знижувало ефективність використання бюджетних коштів, призводило до значних фінансових втрат суспільства. Існувала низька якість виконання бюджетних програм, пов'язана зі значною їх кількістю (600–800), дублюванням (близько 20 % від обсягу), частковим фінансуванням через обмеженість фінансових ресурсів (в 2011 р. з 450 бюджетних програм місцевого рівня – 70 % профінансовані лише на 80–85 %, 15 % – на 40–60 %, 10 % – непрофінансовані взагалі) [3, с. 21].

Зниження фінансової, бюджетної та податкової дисципліни призвело до нецільового використання державних коштів, махінацій з їх вилучення, вивезення капіталів за кордон та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом. Так, протягом 2011 року інспекційними підрозділами органів земельних ресурсів виявлено 43,2 тис. порушень земельного законодавства, в результаті чого, до адміністративної відповідальності було притягнуто 18,4 тис. громадян та посадових осіб, на яких накладено штрафів на суму 4,9 млн грн. Втрати бюджету внаслідок самовільного зайняття земельних ділянок, використання не за цільовим призначенням, зняття ґрунтового покриву без спеціального дозволу склали 117,7 млн грн [10, с. 434].

Водночас проблемним залишається реалізація бюджетного контролю через відсутність чіткого механізму внутрішнього контролю за дотриманням чинного законодавства в бюджетній сфері. Критичний аналіз практики контролю на стадії виконання бюджетів свідчить про те, що дієвість контролю за ефективним використанням коштів є досить низькою.

Чинний у 2010–2012 роках механізм взаємовідносин між Державним бюджетом України та місцевими бюджетами не забезпечив Раду міністрів АР Крим та органи місцевого самоврядування фінансовими ресурсами, достатніми для виконання переданих їм функцій держави, справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами [6, с. 100].

Загалом результати аналізу засвідчили, що посилення централізації повноважень щодо формування та визначення напрямів використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів у Міністерстві фінансів та Уряді обумовлювало значну залежність стану виконання Радою міністрів АР Крим та органами місцевого самоврядування відповідних повноважень від рішень центральних органів влади.

Відсутність у 2011–2012 роках окремого порядку та умов надання коштів субвенції (відповідно до статті 97 Бюджетного кодексу України затверджуються Кабінетом Міністрів України) створило ризики невикористання цих коштів першочергово на завершення розпочатих робіт і заходів [6, с. 107]. Це зумовлено передусім тим, що в Україні на практиці не повною мірою реалізується аудит ефективності, разом з тим основою контролю залишається інспектування. Такий контроль спрямований на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні бюджетними коштами [7].

Підсумовуючи зазначене дослідження, слід підкреслити, що фінансовий контроль є багатогранною системою аналізу та перевірки законності, раціональності, доцільності процесів формування та використання фінансових ресурсів на усіх рівнях управління. В умовах глобалізації та Європейської інтеграції України, саме ефективне функціонування фінансового контролю дасть змогу підвищити фінансову безпеку держави, забезпечити задоволення національних економічних інтересів країни, створити умови для економічного зростання.

Проте практика свідчить про те, що напрями реформування системи фінансового контролю не повною мірою забезпечують виконання завдань щодо реформування системи міжбюджетних відносин. Показники результатів виконання бюджетів та звітів контролюючих органів свідчать про погіршення стану фінансово-бюджетної дисципліни як на рівні держави, так і в більшості регіонів, що пов'язано з відсутністю чітких критеріїв оцінки виконання функцій із здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. За таких умов органи місцевого самоврядування відіграють дедалі важливіше значення у здійсненні внутрішнього фінансового контролю.

Подальше застосування державного внутрішнього фінансового контролю має забезпечити гармонізацію внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Тобто, має здійснюватись постійний управлінський процес, який повинен забезпечувати визначення й аналіз ризиків діяльності установ з метою їх запобігання чи обмеження.

У зв'язку з цим, оцінка ефективності роботи органів місцевого самоврядування щодо використання бюджетних коштів дозволить своєчасно запобігти можливим проблемам, пов'язаним із забезпеченням виконання бюджетних програм. Результати оцінки їх ефективності та моніторингу є підставою для прийняття рішень про внесення в установленому порядку змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, відповідних пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу майбутніх періодів.

Ми вважаємо, що це в свою чергу дає підстави стверджувати про необхідність посилення бюджетного та муніципального контролю. При цьому, необхідним є створення єдиного правового поля розвитку системи бюджетного контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій, удосконалення чинних процедур, методів та оптимізації організаційних структур.

Щодо перспектив подальших розвідок у цьому напрямі, то вони полягають у дослідженні ролі бюджетного контролю в управлінні бюджетними коштами на місцевому рівні.

#### Література.

1. Бюджетний кодекс України: Кодекс від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

2. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua>.

3. Виговська. Н. Г. Місце державного фінансового контролю в системі регулювання земельних відносин / Н. Г. Виговська // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірн. тез та доп. І Міжн. наук.-практ. інт.-конф. (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 534 с.

4. Мазярчук В. ЄС надав 1 млрд євро для України – на проїдання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://blogs.lb.ua/victor\\_mazyarchuk/266664\\_ies\\_nadav\\_1\\_mlrld](http://blogs.lb.ua/victor_mazyarchuk/266664_ies_nadav_1_mlrld).

5. Гуменюк В. Фінансова перспектива ЄС на 2014–2018 роки: способи впливу / В. Гуменюк, К. Зарембо, А. Білоус [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://icps.com.ua/pub/files/55/95/MAFF\\_Ukr.pdf](http://icps.com.ua/pub/files/55/95/MAFF_Ukr.pdf).

6. Звіт Рахункової Палати України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit\\_2012.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit_2012.pdf).

7. Мельник О. П. Реалізація внутрішнього фінансового контролю як складової посилення бюджетного контролю / О. П. Мельник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/76/#.VALIVsV\\_u8r](http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/76/#.VALIVsV_u8r).

8. Міністр фінансів України представив на пленарному засіданні Верховної Ради України звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2013 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ndfi.minfin.gov.ua>.

9. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://radnuk.info/komentar/bydjet/603-glava4/16063--26-----.html>.

10. Огонь Ц. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм / Ц. Огонь // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 21–27.

11. Основні напрями державного регулювання та їх реалізація у сфері державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

12. Пасочник В. Рахункова палата: українська дійсність в європейських декораціях / В. Пасочник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua>.

13. Про внесення змін до статті 98 Конституції України: Закон України від 19.09.2013 р. № 586-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

14. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.