УДК 336.078.3

РОЗВИТОК СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Н.Г. Виговська, доктор економічних наук. Житомирський державний технологічний університет.

Вступ. Фінансовий контроль відіграє важливу роль у забезпеченні функціонування економіки будь-якої країни. Він є складною й багаторівневою системою, яка розвивається згідно з основними принципами функціонування економічних систем. У ринкових умовах системна організація фінансового контролю набуває особливого значення: йому відведено регулятивну роль по відношенню до економічних процесів на всіх рівнях господарювання.

Методологічно сучасну систему фінансового контролю слід сприймати як органічну єдність його видів: державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю. Нове методологічне сприйняття фінансового контролю передбачає розробку концепції його системної організації, що реалізує принцип гармонізації економічних інтересів держави, підприємств, суспільства.

Необхідною умовою стійкого розвитку економічних систем, у тому числі національної системи фінансового контролю, є узгодження цілей між системою в цілому та її окремими частинами й елементами, між процесами організації та самоорганізації в суспільстві. Це потребує застосування синергетики як міждисциплінарного методу, що досліджує процеси самоорганізації у відкритих системах. В основу системного аналізу покладено принцип системності, а в основу теорії самоорганізації – принцип розвитку.

Розвиток можна представити як:

- реалізацію нових цілей, цілеспрямованих змін;
- процес адаптації до навколишнього середовища;
- суперечності системи тощо.

Система фінансового контролю дає змогу виявляти зростаючі суперечності й надавати інформацію для їх усунення. Цей процес залежить від ступеня охоплення відносинами контролю всієї економічної системи. Отже, існує нагальна потреба в розвитку цілісної системи фінансового контролю в Україні.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку фінансового контролю на макро- та мікрорівні досліджували відомі вітчизняні вчені: І.В. Басанцов, В.Д. Базилевич, О.Д. Василик, М.М. Головань, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.Ф. Журко, М.М. Каленський, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, О.А. Кириченко, Л.А. Костирко, В.І. Кравченко, В.Ф. Максімова, В.М. Мельник, І.Б. Стефанюк, В.П. Суйц, Л.О. Сухарєва, О.О. Терещенко, В.М. Федосов, М.Г. Чумаченко, І.Я. Чугунов, В.О. Шевчук, О.О. Шпіг та ін. Водночас найбільший внесок у створення бази для осмислення синергізму внесли: Г. Хакен, І. Пригожин, Г. Ніколіс, І. Стенгерс. Проведений аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених дозволяє зробити висновок, що для дослідження фінансового контролю на різних рівнях економічних систем, з одного боку, існує значна теоретико-методологічна база, а з іншого – необхідність розвитку системи фінансового контролю в контексті вдосконалення взаємодії різних її видів і рівнів.

Метою написання статті є дослідження системи фінансового контролю як органічної єдності його видів (державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю) та розробка методів нівелювання протиріч між суб'єктами державного та внутрішнього фінансового контролю.

Основний матеріал і результати. У сучасних умовах господарювання об'єктивною є потреба розвитку системи фінансового контролю в контексті вдосконалення взаємодії різних її видів і рівнів, що зумовлено:

- посиленням взаємної відповідальності різних суб'єктів контролю для забезпечення об'єктивності та якості звітів із контролю;
- багаточисельністю об'єктів контролю й обмеженістю ресурсів (кадрових, часових) на його проведення;

© *Виговська Н.Г., 2011.*

- спільністю проблем різних видів фінансового контролю.

Загальних моментів у різноманітних видів контролю, як в теорії, так і на практиці, достатньо багато. Спільні моменти є в концептуальних основах, методах, виділенні об'єктів контролю. Відповідно можливим стає виділення спільних проблем, які потребують розв'язання в межах удосконалення загальної теорії контролю, зокрема:

- проблема стандартизації, зумовлена схожістю стандартів контролю, процедур їх створення, оновлення й використання для всіх видів фінансового контролю (за винятком суспільного);

- проблема реальної можливості змови між органами контролю й підприємствами для будь-якого виду контролю;

- проблема оцінки якості системи контролю і створення методичних рекомендацій щодо оцінки ефективності систем контролю;

- проблема підвищення рівня незалежності й об'єктивності контролю.

У ході здійснення реформ є виправданим використання синергетичних механізмів, оскільки володіння ними допомагає обрати оптимальний шлях розвитку. Синергетика – це вчення про взаємодію. В економіці синергетичний ефект пов'язаний з тим, що комбіноване використання кількох взаємоузгоджених стратегій виявляється кориснішим, ніж ізольоване впровадження якоїсь однієї [1]. В аспекті контролю це означає, що для ефективного функціонування системного фінансового контролю потрібно розвивати функціональну непротидію державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю, які в сукупності формують національну систему фінансового контролю.

Коли йдеться про синергію, то мається на увазі отримання позитивного ефекту. Але синергія може бути і негативною у випадку, коли фактори, що об'єднуються, можуть заважати один одному. Встановити наявність синергії легко, але її ефекти складно планувати, а тим більше – реалізовувати.

Для досягнення позитивних синергетичних ефектів у контролі необхідна гармонійна система цілей її учасників. Концепцію фінансового контролю та її елементи необхідно перевірити на наявність дисгармонії. Фінансовий контроль повинен бути системним в плані єдності, принципів організації, норм та нормативів, що застосовуються, а також у відношенні чіткості до визначення сукупності контрольних органів і в розмежуванні їх функцій, повноважень та сфер діяльності – в протилежному випадку не досягнути адекватної гармонізації контрольного процесу.

На великих підприємствах синергія виникає спочатку між вузькими сферами діяльності в межах одного підрозділу, потім поширюється на кілька підрозділів. Однак синергетичний ефект має місце на різних ієрархічних рівнях контролю: на рівні взаємодії відділу внутрішнього фінансового контролю з іншими підрозділами; на рівні взаємодії підприємства з контролюючими органами та з зовнішніми аудиторами. Види синергії в системі фінансового контролю та пропозиції щодо її посилення представлено в табл. 1.

Незважаючи на наявність позитивної синергії, найбільші протиріччя, пов'язані з різним розумінням цілей системи контролю її суб'єктами, виникають між суб'єктами державного та внутрішнього фінансового контролю. Наявні протиріччя не породжені помилками в діяльності суб'єктів контролю, а виступають як змістовна форма взаємодії інтересів останніх. Особливістю їх є неантагоністичний характер. Тому шлях розв'язання таких протиріч – максимальний розвиток всіх сторін явища, знаходження нових форм його існування. На цій основі можна зробити висновок, що функціонування та розвиток інтеграції суб'єктів контролю – це виникнення та розв'язання протиріч, тому безпосередньо економічні протиріччя є внутрішнім джерелом руху та розвитку інтеграції контрольних суб'єктів. Пропонуємо протиріччя між суб'єктами державного та внутрішнього фінансового контролю нівелювати за допомогою таких методів, які не є взаємовиключними, тому можуть застосовуватися комплексно.

Метод 1. Удосконалення законодавства у сфері фінансового контролю, прийняття Концепції розвитку системи фінансового контролю в Україні, стандартизація всіх видів фінансового контролю. Необхідність розробки Концепції пояснюється такими причинами: концепція повинна стати основою для вирішення різноманітних питань контролю. Якщо рішення по окремих різноманітних проблемах приймаються на підставі загального підходу, вони є більш цілісними та несуперечливими; концепція фінансово-

го контролю є основою розробки часткових по відношенню до неї концепцій: аудиту, внутрішнього фінансового контролю, суспільного контролю тощо [2].

Якщо концепції систем державного фінансового та аудиторського контролю в різних державах різні і залежать від державного устрою та національної специфіки, то концепції систе-

Таблиця 1. Види синергії та напрями її посилення при різноманітних видах інтеграції суб'єктів контролю

Види інтеграції	*Приклади інтеграції*	*Вид синергії*	*Нормативні та внутрішні документи, що підтверджують наявність синергії*	*Напрями посилення синергії*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
Служба внутрішнього фінансового контролю – Інший структурний підрозділ підприємства	Взаємодія служби внутрішнього фінансового контролю та бухгалтерії	Є позитивною, що виражається у взаємоузгодженій координації дій структурних підрозділів, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством	Положення про відділ внутрішнього фінансового контролю, де зазначено порядок координації цього відділу з іншими структурними підрозділами	1) створення внутрішнього стандарту «Порядок координації служби внутрішнього фінансового контролю з іншими структурними підрозділами»; 2) врахування в посадових інструкціях працівників служби внутрішнього контролю взаємовідносин з іншими структурними підрозділами
Служба внутрішнього фінансового контролю – орган державного фінансового контролю	Використання державним органом звітів з внутрішнього контролю	Складно визначити, що пов'язано з різноспрямованістю цілей підприємства та державного органу контролю	Відсутні	Прийняття на державному рівні Положення про систему внутрішнього фінансового контролю, що регламентуватиме порядок обов'язкового створення служби внутрішнього фінансового контролю в акціонерних товариствах
Служба внутрішнього фінансового контролю – зовнішній аудитор	Використання зовнішніми аудиторами звітів по внутрішньому контролю. Особливо корисною є така інтеграція при розширенні мережі філій, підвищенні складності господарських та фінансових операцій підприємства	Є позитивною, що виражається: **а) для аудитора:** в економії ресурсів (часових, трудових) при здійсненні аудиторської перевірки; **б) для підприємства:** в здешевленні вартості аудиторських послуг	МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту»	Створення стандарту «Взаємовідносини між незалежними та внутрішніми аудиторами»

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
Орган державного фінансового контролю – зовнішній аудитор	Залучення незалежних аудиторів при проведенні контрольних заходів	Є позитивною, що виражається: **а) для державного органу контролю:** в економії ресурсів (часових, трудових) при здійсненні перевірки; **б) для незалежного аудитора:** в підвищенні кваліфікаційного рівня та одержанні додаткового доходу	ЗУ «Про Рахункову Палату в Україні» (ст. 7): «залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій»	1) Прийняття ЗУ «Про державний фінансовий контроль в Україні», де передбачити взаємовідносини органу державного контролю з іншими контрольними структурами, в т.ч. з аудиторськими організаціями; 2) Формування аудиторського стандарту «Взаємовідносини між незалежними аудиторами та державними контролерами-ревізорами»
Орган державного фінансового контролю – орган державного фінансового контролю	Проведення спільних контрольних заходів	Є позитивною, що виражається у взаємоузгодженій координації різних суб'єктів державного фінансового контролю, що сприятиме розвитку системи контролю на макрорівні	Наказ від 18.11.2003 №274 «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби з контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів при здійсненні планових та позапланових контрольних заходів»	1) Прийняття ЗУ «Про державний фінансовий контроль в Україні», де передбачити взаємовідносини органу державного контролю з іншими контрольними структурами; 2) Прийняття Концепції координації діяльності органів державного фінансового контролю

ми внутрішнього фінансового контролю, що розробляються вченими різних країн, сьогодні зближаються з причини посилення транснаціоналізації бізнесу і наявності загальних законів ефективності функціонування організацій.

30 березня 2001 р. на засіданні Аудиторської палати України і Ради Спілки аудиторів було схвалено Концепцію розвитку аудиту в Україні, яка передбачає запровадити гармонійне та стабільне законодавче регулювання аудиторської діяльності. 22 жовтня 2008 р. було схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. Таким шляхом створюються окремі концепції розвитку цілісної системи фінансового контролю в країні. Водночас необхідно сформувати Концепцію розвитку цілісної системи фінансового контролю, що сформує загальний підхід до модернізації контролю в Україні.

Крім Концепції, доцільним є розробка стандартів для всіх видів фінансового контролю з урахуванням специфіки державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю. При розробці стандартів слід зважати на

існування стандартів контролю за кордоном, однак не прагнути до повного їх копіювання, а враховувати вітчизняний досвід і національні традиції у становленні й розвитку цілісної системи фінансового контролю.

Метод 2. Удосконалення державного фінансового контролю й поліпшення координації його відокремлених органів.

Як показує досвід, розвинені країни світу виходять з фінансово-економічної кризи саме через посилення державного регулювання економіки.

Неефективна координація суб'єктів державного контролю між собою зумовлена відсутністю узгодженої нормативно-правової бази, що визначає межі функціонування таких суб'єктів. В сьогоднішніх умовах усім державним органам України потрібно зосередитись на стабілізації та подальшому покращенні ситуації в соціально-економічній сфері, докладаючи для досягнення цієї мети максимально скоординовані спільні зусилля, а не з'ясовувати ступінь відповідності власному баченню ролі та місця того чи іншого органу в системі управління і контролю державних фінансів. Незавершеність у питаннях формування правової бази державного контролю призводить до зосередження зусиль контрольних органів на здійсненні його у власних відомчих інтересах, що спричиняє дублювання функцій суб'єктами контролю. Усунути цей недолік можна за рахунок забезпечення системності контролю. Для посилення синергетичного ефекту і покращення координації контрольних органів необхідно прийняття Концепції державного фінансового контролю в Україні і Закону України "Про державний фінансовий контроль в Україні", де окремим розділом передбачити взаємодію суб'єктів державного фінансового контролю з іншими контрольними органами.

Метод 3. Удосконалення систем внутрішнього фінансового контролю підприємств у напрямі їх модернізації. Задоволення суспільної потреби в достовірній і структурованій інформації можливе на основі розвинутих систем внутрішнього контролю, орієнтованих не лише на зовнішній аудит, а й на управління внутрішніми господарськими процесами.

В загальнодержавних системах фінансового контролю економічно розвинутих країн органи контролю, що мають більш високий статус, приділяють все більше уваги саме результатам ревізій та оцінці діяльності низових контролюючих організацій, ніж безпосередньо контролю. Вважаємо, що у майбутньому по мірі ускладнення господарської діяльності та зростання інформаційних потоків органам державного або аудиторського контролю буде все більш непотрібним та нераціональним контролювати діяльність безпосередніх об'єктів (комерційних організацій), дублюючи роботу, здійснену іншими органами загальної системи фінансового контролю.

Метод 4. Нівелювання суперечностей через функціонування систем аудиторського й суспільного фінансового контролю. У сучасних умовах цим двом видам контролю відведено особливу роль, пов'язану з необхідністю узгодження інтересів підприємств і користувачів інформації про його фінансовий стан.

Водночас зазначимо, що практичне використання наведених методів пов'язане з подоланням загальних проблем у справі вдосконалення державного, внутрішнього фінансового, аудиторського й суспільного контролю, вирішення яких сприятиме подальшому вдосконаленню національної системи фінансового контролю, а саме:

- підвищенню ефективності господарської діяльності економічних суб'єктів, у тому числі за рахунок ефективної організації систем внутрішнього контролю;
- удосконаленню законодавчих актів, які регламентують організацію державного й регулюють діяльність внутрішнього фінансового контролю й зовнішнього аудиту;
- створенню цілісної системи державного контролю в Україні; підвищенню рівня незалежності контролерів і зростанню довіри суспільства до аудиторських фірм.

Викладене вище дає підстави зробити такі висновки:

1. У сучасних умовах господарювання об'єктивною є потреба розвитку системи фінансового контролю в контексті удосконалення взаємодії різних її видів і рівнів, що зумовлено:

- посиленням взаємної відповідальності різних суб'єктів контролю для забезпечення об'єктивності та якості звітів з контролю;
- багаточисельністю об'єктів контролю й обмеженістю ресурсів (кадрових, часових) на його проведення;
- спільністю проблем різних видів фінансового контролю.

Синергетичний підхід щодо контролю означає, що для ефективного функціонування системного фінансового контролю потрібно розвивати функціональну непротидію державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю, які в сукупності формують цілісну систему фінансового контролю. Синергетичні ефекти, що характеризуються як результат інтеграції суб'єктів контролю, є адекватним інструментарієм оцінки її ефективності.

2. Для досягнення позитивних синергетичних ефектів у контролі необхідна гармонійна система цілей її учасників. Незважаючи на наявність позитивних синергетичних ефектів, досить часто між суб'єктами державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного фінансового контролю виникають об'єктивні протиріччя, пов'язані з різним розумінням цілей системи контролю її суб'єктами. Пропонуємо протиріччя нівелювати такими способами, які не є взаємовиключними, тому можуть застосовуватися комплексно:

- удосконалення законодавства у сфері фінансового контролю, прийняття цілісної Концепції розвитку системи фінансового контролю в Україні, а також стандартизація всіх видів фінансового контролю;
- удосконалення державного фінансового контролю й поліпшення координації його відокремлених органів;
- удосконалення систем внутрішнього фінансового контролю підприємств у напрямі їх модернізації;
- нівелювання суперечностей через функціонування систем аудиторського й суспільного фінансового контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Ходаковський, Є. І. Методологія наукових досліджень в парадигмі синергетики / Є. І. Ходаковський, В. К. Данилко, Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 340 с.

2. Гутцайт, Е. М. О концепции финансового контроля / Е. М. Гутцайт // Аудитор. – 2006. – № 6. – С. 36-47.

УДК 336.078.3

Виговська Наталія Георгіївна, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету. **Розвиток системи фінансового контролю в Україні.** Досліджено систему фінансового контролю як методологічну цілісність його видів (державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю). Визначено, що необхідною умовою стійкого розвитку національної системи фінансового контролю є узгодження цілей між системою в цілому та її окремими частинами й елементами. Запропоновано методи нівелювання протиріч між суб'єктами державного та внутрішнього фінансового контролю.

Ключові слова: фінансовий контроль, державний контроль, внутрішній контроль, аудиторський контроль, суспільний контроль, узгодження цілей контролю.

УДК 336.078.3

Выговская Наталия Георгиевна, доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов Житомирского государственного технологического университета. **Развитие системы финансового контроля в Украине**. Исследована система финансового контроля как методологическая целостность его видов (государственного, внутреннего, аудиторского и общественного контроля). Определено, что необходимым условием устойчивого развития национальной системы финансового контроля является согласованность целей между системой в целом и ее отдельными частями и элементами. Предложены методы нивелирования противоречий между субъектами государственного и внутреннего финансового контроля.

Ключевые слова: финансовый контроль, государственный контроль, внутренний контроль, контроль аудитора, общественный контроль, соответствие контрольных целей.

UDC 336.078.3

Vygovsky Natalia Georgievna, doctor of economic sciences, the senior lecturer, the professor of chair of the finance of Zhitomir state technological university. **Development of financial screening system in Ukraine.** In the clause the financial screening system as methodological integrity of its kinds (state, internal, auditor and public control) is researched. It is specified by the author that a necessary condition of a sustainable development of financial screening national system is the coordination of the purposes between system in general both its separate parts and elements. Methods of contradictions leveling between subjects of the state and internal financial screening are offered.

Keywords: financial control, state control, internal control, public accountant control, public inspection, concordance of control aims.

Стаття отримана редакцією 28.03.2011 р.