

УДК 351.72:336.1(477)

Р. Рудницька

ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Проаналізовано тенденції та особливості розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Узагальнено основні кроки розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та оцінено їх відповідність кращим європейським практикам та досвіду.

Ключові слова: контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, аудит, внутрішній аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності.

Вітчизняна система державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) перебуває на етапі активної нормативно-правової, теоретичної та практичної розбудови. Особливе спрямування цьому процесу надає поступове просування українського державотворення до загальноєвропейських цінностей у сфері фінансово-бюджетної політики.

Протягом останніх років значний внесок у теоретичне обґрунтування сутності ДВФК як вагомий складової фінансової системи країни у своїх працях зробили І. Дрозд, А. Мамишев, Н. Рубан, І. Стефанюк, І. Чугунов і В. Федосов, Ю. Футоранська та інші відомі вітчизняні вчені та практики. Водночас у наукових та професійних колах спостерігається відсутність системного підходу до визначення змісту та методологічних засад функціонування системи ДВФК.

Незважаючи на важливість цього питання, зміст поняття “ДВФК” у вітчизняній літературі розкрито достатньо фрагментарно, визначальні елементи його системи, зокрема цілі, принципи, мало досліджені. Не достатньо уваги приділяється аналізу особливостей та характеристикам поетапного запровадження реформи ДВФК в Україні.

Саме тому, метою статті є поетапний аналіз вітчизняних особливостей та досягнень у запровадженні реформи державного внутрішнього контролю в Україні.

Активна перебудова вітчизняної економіки і вибір євроінтеграційного розвитку спричинили потребу реформування всіх інструментів національної економіки України з урахуванням передового досвіду в цій сфері розвинутих країн світу. Важливе значення при цьому має модернізація системи державних фінансів, до завдань якої віднесені: підвищення прозорості державних фінансів і результативності управління ними; посилення фінансового контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів; приведення внутрішнього аудиту в секторі державного управління у відповідність до стандартів ЄС; посилення інституційної ролі Міністерства фінансів України; запровадження ефективного моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки тощо [1 – 5].

На необхідності удосконалення системи фінансового контролю у бюджетній сфері України наголошують і міжнародні експерти SIGMA у своїх періодичних оцінках стану державного управління, що проводилися у 2006 р., 2007 р., 2010 р. [6 – 8]. На підставі аналізу оцінок міжнародних експертів SIGMA, можна зробити висновок, що

запровадження європейської моделі ДВФК в Україні має розглядатися як довготривалий процес, який вимагає одночасного і системного підходу до розвитку та реформ у інших сферах державного управління.

Р. де Конінг, який вважається “батьком” ДВФК, у своєму підручнику виділяє “10 легких кроків” щодо становлення системи державного внутрішнього контролю (табл. 1) [9].

Враховуючи той факт, що Концепцію розвитку ДВФК було ухвалено у 2005 р., тобто 7 років тому, спробуємо оцінити ступінь реформ у державі, наклавши дану схему на процес розвитку державного внутрішнього контролю в Україні. Проведений аналіз показує, що запропоновані автором 10 кроків реформи системи ДВФК певною мірою були пройдені і в Україні, починаючи із 2005 р. При цьому доцільно відзначити:

По-перше, перші п’ять етапів, пов’язаних із інформаційною компанією, вивченням європейського передового досвіду та формуванням базових засад для проведення реформ ДВФК припали саме на період 2005 – 2007 рр. У той час, як інституційний розвиток, створення підрозділів внутрішнього аудиту розпочалося лише у 2012 р. Таким чином, реформування системи ДВФК розпочалося із етапу концептуалізації, а саме у 2005 р., супроводжувалося етапом інформаційної компанії, що стала основою розробки відповідних нормативно-правових норм та методологічної бази із внесенням змін до Бюджетного кодексу України у 2010 р. [10], а із січня 2012 р. перейшла на етап інституціалізації та запровадження внутрішнього аудиту як на центральному, так і на регіональному рівнях.

По-друге, очевидною є невідповідність розвитку трьох базових стовпів державного внутрішнього контролю: внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю та центральної функції гармонізації у бік недостатньої уваги та реалізації реформ у частині фінансового управління та контролю. Така ситуація не спонукає підвищувати відповідальність і підзвітність керівників за управління ресурсами держави, що відображено у схваленій у травні 2005 р. Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, яка передбачає поступове реформування системи ДВФК в Україні відповідно до європейських підходів до організації ДВФК.

Внутрішній контроль – це комплекс дій, правил та заходів, запроваджених керівництвом суб’єкта господарювання державного сектора економіки, що постійно застосовуються в ході діяльності організації з метою забезпечення впевненості в досягненні нею таких загальних цілей: результативності діяльності, економності та ефективності використання ресурсів; відповідності чинним законам, іншим нормативно-правовим та регулюючим актам, політиці та процедурам; незалежності та надійності інформації, рахунків та даних; захисту активів від втрат, зокрема тих, які виникли через зловживання, неврегульованість чи корупцію.

На відміну від цього, внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних і об’єктивних гарантій та консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає керівнику у досягненні поставленої перед організацією мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю.

По-третє, через недостатнє ресурсне забезпечення реформ системи ДВФК, обсяги публікацій, навчань, тренінгів не відповідають реальним потребам, що, своєю чергою не сприяє процесу реалізації реформ. При цьому існує реальна загроза викривлення розуміння суті реформ, їх недостатнє впровадження, а то і несприйняття змін як керівниками та виконавцями, так і новопризначеними внутрішніми аудиторами.

Таблиця 1
Основні характеристики запровадження ДВФК в Україні (відповідно до етапів, визначених Робертом де Конінгом)

№ з/п	Кроки щодо запровадження ДВФК, визначені Р. де Конінгом	Період реалізації	Особливості реалізації (український контекст)
1	2	3	4
1	Ознайомлення із відповідними публікаціями та Концепцією ДВФК	2005 р. – до сьогодні	Доступ до публікацій до 2010 р. був обмежений і лише з перекладом підручника Р. де Конінга російською мовою у 2010 році та послуговою публікацією вітчизняних посібників і вказівок збільшився доступ та поінформованість державних службовців щодо системи ДВФК
2	Відбір вмотивованого та поінформованого про систему ДВФК персоналу, що володіє навиками доброї комунікації, переговорів та впровадження довготривалих змін	2005 – 2006 рр.	Поява групи фахівців (ГоловКРУ та Міністерство фінансів України), що володіли відповідними знаннями та баченням майбутніх змін та розвитку системи ДВФК
3	Створення центрального підрозділу гармонізації реформ	2006 р.	Центральний підрозділ гармонізації було утворено в складі Головного контрольно-ревізійного управління України і на нього було покладено завдання забезпечувати моніторинг реалізації реформ
4	Отримання технічної допомоги у формі Твіннгу та відбір країни-партнера, що має тривалий досвід реалізації реформ ДВФК	2007 – 2008 рр.	Реалізація проекту Твіннг відбувалася спільно із Шведським інститутом фінансового управління (ESV) у період 2007 – 2008 рр.
5	Розробка реалістичного плану заходів із чіткими термінами виконання та показниками досягнення	2005 р.	Схвалена у 2005 р. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. містила чіткий план заходів. Потрібно відзначити, що після 2005 р. двічі вносилися зміни до Плану заходів, а період здійснення реформ продовжено до 2017 р.

Закінчення табл. 1

1	2	3	5
6	Розробка проектів відповідних нормативно-правових актів ДВФК, зв'язаних із процедурами виконання бюджету, бухгалтерського обліку тощо	2010 р. – до сьогодні	У 2010 р., відповідно до внесених змін до Бюджетного кодексу України передбачено відповідальність державних керівників за організації фінансового управління та контролю у інших організаціях. У 2012 р. Наказом Міністерства фінансів України затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів
7	Посилення відповідних організацій внутрішнього контролю (центральний підрозділ гармонізації, фінансові департамент міністерств та відомств, підрозділи внутрішнього аудиту, системи навчання тощо)	Січень 2012 р. – до сьогодні	Починаючи із січня 2012 р. утворено підрозділи внутрішнього аудиту в усіх міністерствах та центральних органах виконавчої влади, децю збільшено штат центрального підрозділу гармонізації, проте реформи в частині внутрішнього контролю є недостатніми і потребують інтенсифікації
8	Навчання для керівників, фінансових спеціалістів та внутрішніх аудиторів на ранніх етапах	2007 р. – до сьогодні	Починаючи із реалізації проекту Твіннг в Україні, розпочалися навчання та щільна діяльність в частині внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. У 2011 та 2012 рр. проведено навчання 150 внутрішніх аудиторів, що працюють на центральному рівні.
9	Розвиток терпіння, подолання перешкод та спротиву	2007 р. – до сьогодні	Реформа ДВФК – одна із реформ, що активно впроваджується зверху-вниз, що зумовлює значний спротив, нерозуміння та брак підтримки протягом всього періоду реформ
10	Забезпечення сильної та позитивної підтримки процесу розвитку ДВФК і мотивування працівників, яких стосуються зміни та реформи	2012р. – до сьогодні	ЦПГ, який виступає координатором реформ, щільно із Міністерством фінансів забезпечує належну методичну підтримку процесу реформ, організації семінарів. Однак ця підтримка є достатньо фрагментарною і потребує додаткових системних напрацювань, а основне – забезпечення ресурсами

Окрім того, на сьогодні існують перешкоди на шляху реформ, які стають на заваді досягненню основної мети реформування вітчизняної системи ДВФК. Однією з таких перешкод є відсутність кадрів, які б могли приступити до реалізації функцій внутрішнього аудиту і стати тренерами з підготовки в подальшому внутрішніх контролерів і внутрішніх аудиторів.

Прийнявши євроінтеграційний курс реформ, Україні доцільно максимально можливо адаптувати і систему ДВФК до правил країн ЄС. На підставі аналізу оцінок міжнародних експертів SIGMA, можна зробити висновок, що запровадження європейської моделі ДВФК в Україні має розглядатися як довготривалий процес, який вимагає одночасного і системного підходу до розвитку державного управління у відповідних сферах діяльності з максимальним використанням нових методів, та потребує найбільшого вкладу від кожного учасника процесу.

На сьогодні вітчизняна система ДВФК не повною мірою досягає мети, яка полягає у законному, економічному, ефективному, результативному і прозорому управлінні державними фінансами, бо існує не як єдина система, а діє у формі відокремлених ланок, і тому лише частково враховує основні принципи систем, що діють в європейських країнах.

По-четверте, в Україні термін “контроль” традиційно означає ревізійну діяльність, тобто “виявляючі” фінансові заходи. Контроль сприймається відокремлено від управління, не як частина обов’язків і відповідальності керівника за ефективне управління державними ресурсами під час діяльності очолюваних ними органів. Деякі керівники помилково вважають, що контроль – це справа ревізорів, хоча фактично у системі внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші підрозділи органу державного сектора. Саме тому, замість персональної відповідальності керівника та його зацікавленості у побудові надійної системи внутрішнього контролю в системі органу, маємо приклади відсторонення керівників від цієї діяльності та перекладання окремих функцій на головних бухгалтерів, ревізорів.

За визначенням Європейської комісії, управлінська підзвітність – це фінансове управління і система контролю; її сутність полягає у тому, що керівники установ, що фінансуються державного бюджету, повинні бути підзвітні за діяльність, яку вони здійснюють. Це стосується не лише політики доходів і витрат, але й фінансового менеджменту. Основним елементом системи управління у державному секторі країн Європейського Союзу є внутрішній контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу, у найбільш економічній, ефективній та результативній формі, а відтак і за прийняті ними управлінські рішення.

У той час, як в Україні більшість державних органів не може чітко сформулювати мету діяльності, якої вони намагаються досягти, і, навіть, якщо мета визначена, вона обмежується декількома роками; у багатьох органів різнорівневі цілі відсутні повністю/частково або сформульовані нечітко. Хоча в сучасних умовах для забезпечення належного управління державними фінансами вже не достатньо лише дотримуватися законів, необхідно досягати мети у найбільш економічній, ефективній та результативній формі. Адже цілі є ключовим елементом будь-якої системи, а правильна їх постановка є передумовою ефективного управління ризиками діяльності органу.

Зокрема в Україні дуже слабким є зв’язок між цілями та результатами, заходами і ресурсами. А такий важливий компонент внутрішнього контролю, як управління

ризиками, є найгірше розвинутим і на практиці взагалі не застосовується, за винятком хіба що банківського сектора.

Висновки

В Україні за період останніх 7 років було докладено багато зусиль щодо модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю. Цей процес, що розпочався ще у 2005 р. із прийняттям Концепції розвитку ДВФК, пройшов три основні етапи – від концептуалізації реформ системи фінансового управління та контролю і до інституалізації, що супроводжується запровадженням функції внутрішнього аудиту як на центральному так і на регіональному рівнях. Проте, незважаючи на зусилля, докладені Міністерством фінансів України та Державною фінансовою інспекцією України в частині модернізації системи контролю за державними фінансами, успішність зазначених реформ є неможливою від ряду додаткових мір та заходів, нагальність яких є очевидною. Серед основних доцільно зазначити децентралізацію системи державного управління, що повинна супроводжуватися підвищенням управлінської підзвітності та відповідальності. Не менш важливу роль відіграє, з одного боку, підвищення рівня поінформованості та обізнаності керівників вищого рівня управління щодо нових концепцій фінансового управління та контролю і внутрішнього аудиту, а з іншого – професійна підготовка та навчання внутрішніх аудиторів та фінансових менеджерів.

Окрім того, необхідно вдосконалювати існуючі форми і методи фінансового контролю, шукати шляхи підвищення їх ефективності та способи узгодження із практикою запровадження та розвитку внутрішнього аудиту. Все це дасть змогу вдосконалити діяльність контролюючих суб'єктів, їх взаємодію із підконтрольними об'єктами та сприятиме координації фінансового контролю, розвитку міжнародного фінансового контролю.

Література

1. Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України [Текст]. — 2010. — № 50/51. — Ст. 572.

2. Про заходи щодо забезпечення ефективності реалізації Програми економічних реформ на 2010 – 2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” : Указ Президента України № 1154/2010 від 21.12.2010 р. // Офіційний вісник України [Текст]. — 2010. — № 99. — Ст. 3519.

3. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 р. (із змінами, внесеними згідно з Розпорядженнями Кабінету Міністрів України № 1347-р від 22.10.2008 р. ; № 1601-р від 23.12.2009 р. ; № 968-р від 07.09.2011 р.). — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>.

4. Про внесення змін до розпоряджень Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 та від 22 жовтня 2008 р. № 1347 : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1601-р від 23.12.2009 р. // Офіційний вісник України [Текст]. — 2009. — № 101. — Ст. 3542.

5. Деякі питання 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 : Постанова Кабінету Міністрів

України № 1001 від 28.09.2011 р. // Офіційний вісник України [Текст]. — 2011. — № 75. — Ст. 2799.

6. Україна: Оцінювання системи врядування: Березень 2006 року [Текст] / SIGMA. — К. : Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2007. — 352 с.

7. Оцінка врядування в Україні. За матеріалами оцінювання SIGMA. Доповнення. Лютий 2007 р. // Бюрократ [Текст] : інф. бюлет. Центр. спр. інст. роз. держ. служби. — 2007. — № 8/9 (43/44). — С. 1—6.

8. Оцінка системи державного фінансування в Україні: Липень 2010 року [Текст] : проект звіту / SIGMA. — [Б. м. : б. в.], 2010. — 70 с.

9. Де Конинг Р. П. Дж. Государственный внутренний финансовый контроль [Текст] / Роберт П. Дж. де Конинг ; пер. с англ. Р. Рудницкой. — Словения : [б. и.], 2007. — 336 с.

10. Бюджетний кодекс України... — Ст. 572.

R. Rudnitska

FEATURES OF DEVELOPMENT OF THE STATE INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

The tendencies and characteristics of development of the state internal financial control in Ukraine are analysed. The basic steps of development of the state internal financial control are generalized and their compliance with European best practices and experience is assessed.

Key words: control, financial control, state financial control, audit, internal audit, financial audit, performance audit, audit compliance.