

УДК 351.72

О. А. Шевчук,

д. е. н., доцент, професор з науково-педагогічної роботи, інновацій та міжнародних зв'язків, Національна академія статистики, обліку та аудиту

СТАН ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

O. Shevchuk,

Doctor of Sciences (Economics), Professor, Vice-president for Scientific-Pedagogical Work, Innovations and International Relations, National Academy for Statistics, Accounting and Auditing

CONDITION OF FORMING A SYSTEM OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Потребою сьогодення є формування дієвої системи державного фінансового контролю. Сьогодні доволі важливим і актуальним є питання розбудови і становлення цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, без вирішення якого неможливо підвищити ефективність виробництва, конкурентоспроможність базових галузей національної економіки, розв'язати проблеми життєдіяльності держави, знизити рівень тінізації економіки і корупції. У статті доводиться, що нині організація формування системи ДФК в Україні є незадовільною, що зумовлено негативним впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників. Так, серед найбільш проблемних питань у цій сфері те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього і внутрішнього ДФК, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень і належної узгодженості і координації дій. Формування цілісної системи ДФК, має базуватись на змішаній моделі її організації, імплементації й інтеграції її окремих елементів і підсистем.

The need today is to develop an effective system of state financial control. Today quite important and topical issue of development and formation of integral system of state financial control in Ukraine, without solution of which is essential to increase production efficiency, competitiveness of basic industries of the national economy, to solve problems of vital functions of the state, to reduce the shadow economy and corruption. It is proved that the organization is now forming DFK system in Ukraine is unsatisfactory, due to the negative impact of many objective and subjective factors. Thus, among the most problematic issues in this area that the presence of not only the fragmentation of external and internal DFK their departmental secrecy, but also artificial opposition of different supervisory authorities in the absence of a clear interpretation of their powers and proper coherence and coordination. Formation DFK integrated system should be based on a mixed model of organization, implementation and integration of its individual components and subsystems.

Ключові слова: система державного фінансового контролю, організація, функціонування, зовнішній та внутрішній державний фінансовий контроль.

Key words: system of financial control, organization, operation, external and internal state financial control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ В ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ АБО ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Потребою сьогодення є формування дієвої системи державного фінансового контролю (ДФК). Сьогодні доволі важливим і актуальним є питання розбудови і становлення цілісної системи державного фінансового контролю в Україні, без вирішення якого неможливо підвищити ефективність виробництва,

конкурентоспроможність базових галузей національної економіки, розв'язати проблеми життєдіяльності держави, знизити рівень тінізації економіки і корупції.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематикою фінансового контролю в усіх його проявах займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як О. Барановський, І. Басанцов, В. Бурцев,

В. Дяченко, Н. Залуцька, К. Захаров, О. Козирін, П. Петренко, Н. Погосян, В. Поліщук, В. Родіонова, С. Рябухін, В. Симоненко, С. Степашин, І. Стефанюк, І. Чугунов, В. Шевчук, Т. Юнусова та ін.

Високо оцінюючи внесок дослідників у висвітлення теоретико-методологічних засад і практичних аспектів організації ДФК, маємо, однак, зазначити, що на сьогодні залишається низка невирішених проблем у цій сфері. Ключовою з них є проблема функціонування органів державного фінансового контролю на засадах системного підходу, який передбачає, насамперед, пошук шляхів конструктивної взаємодії органів контролю різних рівнів, законодавче забезпечення їх організації і функціонування, єдину методологію спільної діяльності, створення єдиного інформаційного простору.

МЕТОЮ СТАТТІ

Мета статті є розробка пропозицій щодо формування ефективної системи державного фінансового контролю.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Можна з впевненістю стверджувати, що нині організація формування системи ДФК в Україні є незадовільною, що зумовлено негативним впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників. Так, серед найбільш проблемних питань у цій сфері те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього і внутрішнього ДФК, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень і належної узгодженості і координації дій. Це в свою чергу, на наш погляд, спричиняє:

- протиріччя між декларованою державою політикою щодо фінансового контролю, статус-кво в цій сфері, об'єктивною потребою суспільства в більш повній реалізації ДФК своїх функцій, підвищенні його ролі в соціально-економічних перетвореннях;

- функціональну і змістовну роздрібненість, дублювання функцій різних контролюючих органів (РПУ, МФУ (ДКСУ, ДФІУ, ДФС України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання в сфері ринків фінансових послуг, НБУ, Пенсійний фонд України, Фонд державного майна України, ДСФМУ, АМКУ) у сфері ДФК, що спричиняє нераціональне використання бюджетних коштів на їх утримання, породжує конкуренцію між ними (прагнення розширити повноваження, збільшити штати, фінансове і матеріальне забезпечення), знижує дієвість контролю за обґрунтованістю бюджетної політики, законністю і ефективністю формування бюджетів і використання бюджетних коштів;

- недостатню співпрацю органів державного відомчого та незалежного фінансового контролю, координацію їх дій, відсутність механізму зворотного зв'язку, що гальмує формування їх повноцінної системи;

- превалювання в діяльності контролюючих органів наступного контролю (зі значним часовим

лагом з моменту прийняття управлінських рішень) у формі ревізій і перевірок для виявлення фінансових правопорушень, що негативно позначається на оперативності ДФК, своєчасному реагуванні на його результати. Частка наступного контролю становить понад 70% та здійснюється він у формі ревізії (інспектування), має фіскальний характер та за підходами Євросоюзу не належить до PIFC — концепції моделі публічного внутрішнього фінансового контролю, що базується на відповідальності керівника та включає внутрішній контроль, внутрішній аудит та гармонізацію цих двох компонентів на центральному рівні. Найбільша увага в PIFC приділяється процедурам попереднього і поточного контролю [1, с. 62];

- невиконання органами ДФК політикозабезпечувальної, аналітичної, правоохоронної і антикорупційної функцій, що значною мірою зумовлює недосконалість сучасної політики держави в сфері ДФК, недостатній рівень його прозорості, величезний рівень корупції, а відтак і тіньової економіки в нашій країні (за даними Федерації роботодавців України, бізнес останніми роками змушений був віддавати на хабарі до 50% від обороту щорічно);

- нерозвиненість незалежного ДФК дохідної частини державного і місцевих бюджетів, неправомірність покладення цієї функції на державну податкову службу, що зумовлює зростання втрат бюджету, непрозорість формування бюджетних доходів, відсутність незалежного фінансового контролю за цією дуже важливою для життєдіяльності держави сферою.

Суттєвим недоліком чинного механізму взаємодії органів ДФК в Україні є те, що він розрахований на її разові епізоди і не передбачає регулярного інформаційного обміну. Наочно проявляється низький рівень інформаційно-комунікативного та статистичного забезпечення формування системи ДФК.

На негативних тенденціях, пов'язаних з неефективністю функціонування органів ДФК в Україні, що перешкоджають формуванню його системи, наголошують і експерти Світового банку й створеного ЄС і ОЕСР аналітичного центру SIGMA. Так, в резюме до звіту Світового банку йдеться, що функціонування внутрішнього і зовнішнього аудиту все ще має значні перепони для забезпечення ефективного нагляду в секторі державного управління. В цьому документі, зокрема, зазначається, що побудова ефективного внутрішнього аудиту згідно з міжнародними стандартами вимагає розвитку і оновлення відповідних функціональних повноважень ДФІУ, а також посилення незалежності Рахункової палати [2, с. 14, 57—58].

Натомість експерти SIGMA акцентують увагу на необхідності вдосконалення системи ДФК в Україні в напрямі покращання управлінської звітності. За існуючих зв'язків бюджетної та казначейської системи і внутрішнього державного контролю проблематичним залишається встановлення управлінської підзвітності як ключового елементу європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю [3, с. 46].

Крім того, за даними ДФІУ, в 76 центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ) створені підрозділи внутрішнього аудиту чи введено штатну поса-

ду внутрішнього аудитора (або виконання відповідних обов'язків покладено на певну посадову особу). Водночас керівниками 17 (22%) ЦОВВ діяльність нових підрозділів внутрішнього аудиту фактично не була забезпечена, як це передбачено в Бюджетному кодексі. Вимоги щодо цього виконані лише формально. Відсутні також розроблені в цих органах документи з внутрішнього аудиту. Крім того, в 12 з зазначених органів створені посади внутрішніх аудиторів досі залишаються вакантними. В ряді бюджетних установ посади зайняті особами, кваліфікація яких не відповідає встановленим вимогам [4, с. 89].

На сьогодні відсутня й обґрунтована методика здійснення аудиту ефективності витрачання державних коштів.

Внаслідок істотних відмінностей в організації контролю і застосуванні відповідних санкцій говорити про сьогоденне існування системи ДФК в Україні не доводиться. Радше можна констатувати наявність певної сукупності розрізнених і вкрай слабо пов'язаних між собою органів ДФК. Відтак, система ДФК (хоча, на нашу думку, системи в класичному розумінні досі не існує — О.Ш.), яка побудована в Україні, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну як загалом у державі, так і на регіональному рівні зокрема [5].

Розмежування сфер діяльності контролюючих органів супроводжується численними колізіями, що спричиняє нераціональний розподіл обов'язків, а також перекладання відповідальності. Кожен з існуючих в Україні органів ДФК еволюціонує самостійно, без об'єднання зусиль з іншими контролюючими органами для формування єдиної системи ДФК.

Контрольна діяльність як і раніше характеризується невпорядкованістю, епізодичністю, дублюванням, далеко не повним охопленням ревізіями і перевітками всього масиву коштів, що витрачаються державою. Плани контрольних заходів складаються не відповідно до якихось загальнодержавних принципів чи правил, а в рамках відомчого (часто суб'єктивного) підходу контролюючих органів. Не існує національних стандартів контролю, обов'язкових для всіх державних органів. Можливості ревізій і перевірок обмежуються проблемами в законодавстві. Відтак, численні фінансові потоки і значні суми витрачання державних коштів, суттєві для вирішення соціальних проблем, прискорення економічного зростання, роками залишаються безконтрольними. Органи ДФК слабо взаємодіють, належні сучасні комунікаційні системи між ними відсутні.

Водночас чинна організація ДФК не забезпечує належний рівень координації, оскільки відсутній оперативний доступ податківців до інформації митників й інших органів фінконтролю (і навпаки), необхідної для проведення перевірок; недостатнім є рівень інформаційної взаємодії у підтвердженні фактичного вивезення товарів і надходження експортної виручки; відсутнє методичне забезпечення скоординованих перевірок митними і податковими органами.

Відсутність єдиних методик, стандартів контрольної діяльності зумовлює роз'єднаність, різноманітність, різнодію контрольних органів на всіх рівнях [6, с. 33]. Множинність характеристик системи ДФК, відмінності в ресурсному забезпеченні контролюючих органів ускладнюють застосування уніфікованих критеріїв і показників для оцінки ефективності суб'єктів контрольної діяльності.

Стандарти ІНТОСАІ передбачають, що орган ДФК має приділяти особливу увагу програмам забезпечення якості для вдосконалення аудиту ефективності використання державних коштів і своєї діяльності [7]. Втім, вирішення цього питання все ще не має логічного завершення.

Аудит ефективності "по-українськи" дещо відрізняється від європейської практики, оскільки включає у себе ще й аудит відповідності та аудит фінансовий, пропонуючи таким чином комплексний підхід до вивчення бюджетних процесів на об'єктах перевірки.

На практиці часто відсутня система чітких і адекватних показників для виміру результатів реалізації програм і цільові значення для кожного з таких показників, що унеможлиблює результативну попередню оцінку програм, включаючи альтернативні програми, на етапі узгодження проекту бюджету, моніторинг ступеня досягнення накреслених цілей і запланованих результатів в ході реалізації програм, оцінку ефективності реалізації програм з їх виконання. Методичні труднощі викликає вирішення завдань вираження результатів поточної діяльності в кількісно вимірних показниках, виокремлення серед них безпосередніх і кінцевих соціально значущих показників і, головне, прив'язки сформульованих результатів до необхідних бюджетних видатків. Оцінити реальний соціально-економічний ефект від виконання програм вкрай складно, оскільки програми часто носять декларативний характер, вирішують внутрішньовідомчі завдання, не стикаються чи, навпаки, пересікаються одна з одною. Часто в регіональних цільових програмах, хоча вони і зветься цільовими, кошти підміняють мету, тому особливо важливим є проведення аудиту ефективності таких програм [8, с. 99, 101], а ДФК за їх реалізацією зводиться до контролю: цільового використання бюджетних коштів і своєчасності фінансування заходів програми відповідно до механізму її реалізації; попередньому контролю приділяється відносно невелика увага, а превентивний контроль практично відсутній [8, с. 12].

У свою чергу основними чинниками і причинами, що негативно впливають на реалізацію державних і галузевих програм, є [9]:

- недоліки чинної нормативно-правової бази (недостатня деталізація питання методології оцінки ефективності програм на стадії їх розробки);
- необґрунтоване планування витрат (фінансових, матеріальних, трудових) за програмою; міжвідомчі бар'єри;
- невиконання нормативних вимог до процесу реалізації державних і галузевих програм, а в окремих програмах їх відсутність;

— відсутність кількісних і якісних показників (індикаторів) реалізації окремих заходів і досягнення цілей програм, що не дозволяє провести їх оцінку;

— орієнтація державних органів середньої і нижньої ланок (у тому числі і органів територіального управління) на освоєння бюджетних коштів, замість досягнення конкретних результатів;

— неефективне витрачання бюджетних коштів внаслідок невідповідності реальної вартості бюджетних послуг і затребуваної в бюджетних заявках;

— відсутність якісного контролю за ефективністю реалізації програм.

Не використовуються в Україні і всі форми фінансового аудиту. Так, якщо певний досвід проведення аудиту ефективності накопичений як Рахунковою палатою і ДФІУ, то стратегічному аудиту стану і результатів використання національних ресурсів у рамках проектних підходів до управління соціально-економічним розвитком держави увага й досі не приділяється. На нашу думку, останній напрям міг би бути матеріалізованим шляхом активної участі Рахункової палати в усіх етапах формування урядових стратегій, формулюванні цілей і індикаторів, що застосовуватимуться в цій сфері.

Основними проблемами, що обмежують застосування окремих методів та інструментів при оцінці ефективності ДФК, є [10]: 1) розгалуженість фінансових правовідносин у сфері ДФК; 2) визначення "внеску" ДФК в рівень досягнення кінцевої мети; 3) складність співставлення (за об'єктами, часовим і територіальним чинниками) витрат на організацію діяльності окремого підрозділу суб'єкта ДФК і обсягу відшкодованих збитків; 4) необхідність оцінки ефективності як окремих заходів контролю, так і окремих контролюючих органів, які утворюють систему ДФК; 5) можливість кількісно оцінити ефективність ДФК лише відносно контролюючих органів відповідного напрямку фінансового контролю з боку держави (у т.ч. структурних одиниць цих органів або окремих працівників), а не загалом за усіма контролюючими органами як єдиної системи ДФК; 6) багаторівневості оцінки (для оцінки ефективності окремої установи, відділу, працівника — мікрорівень, регіону — мезорівень, країни загалом — макрорівень); 7) складність узагальнення значної кількості оціночних характеристик, які відрізняються за економічним змістом, одиницями виміру, вагомістю тощо, а також залежно від рівня здійснення оцінки.

На сьогодні існують серйозні проблеми з ефективним ДФК на регіональному рівні, де взагалі відсутня система представницького (громадського) контролю [11, с. 281].

Недостатня результативність контролюючих органів пояснюється ще й тим, що в Україні мало уваги приділяється вивченню існуючих схем економічних порушень. Через відсутність науково обґрунтованих прогнозів контролюючі органи змушені займатися переважно виявленням уже скоєних порушень, а не їх попередженням. Особливо небезпечним є те, що населення поступово втрачає віру у

здатність державної влади контролювати соціально-економічні процеси та явища, а також банківську систему країни [12, с. 90].

Результативність і ефективність ДФК знижується внаслідок частой відсутності за результатами перевірок адекватних рішень, слабкого реагування правоохоронних органів на виявлені фінансові правопорушення.

Головною ж причиною виникнення проблем у даній сфері є невизначеність складових системи ДФК. Чисельність контролюючих структур свідчить про відсутність чітко інтегрованої контрольної системи, що призводить до розпорощення коштів і зусиль органів та їх дій. Крім того, істотним недоліком чинного ДФК є його слабка орієнтація на всі стадії відтворювального процесу. Тобто він охоплює насамперед локальні сфери і інтереси, не завжди виходячи з необхідності задоволення потреб суспільства загалом. Чинна система контролю побудована за класичною схемою, прийнятою в більшості західних країн, без достатнього врахування конкретних умов [12, с. 86, 92].

Вибірковий принцип планування виїзних перевірок в практиці державного податкового контролю сприяє підвищенню ефективності контрольних заходів за рахунок реалізації обґрунтованого відбору потенційних порушників законодавства. При цьому у платників податків, які дотримуються індикативних показників, скорочується величина податкових витрат, оскільки виїзні перевірки у них не проводяться. Однак використання лише індикативних показників як критеріїв "законослухняності" є недостатнім і не цілком об'єктивним. Не можна виключити ситуацію, за якої звітність свідомо шахрайських компаній може бути бездоганна з точки зору перевірки контрольних співвідношень, що дозволяє таким компаніям уникати контрольних заходів протягом тривалого періоду, тому доцільно здійснювати перевірки на основі науково обґрунтованих статистичних вибірок, які широко використовуються, наприклад, Службою внутрішніх доходів США.

Оцінити необхідність і можливі ефекти від проведення різних типів заходів податкового контролю дозволяє впровадження в практику податкового адміністрування системи управління ризиками. Існують внутрішні і зовнішні ризики здійснення податкового контролю. При цьому внутрішні ризики, що виникають в процесі діяльності податкових органів, зумовлюються: порушенням регламентів діяльності в системі податкових органів (або в окремих підрозділах) і функціонування програмного забезпечення і технічної системи; стратегічними помилками і тактичними прорахунками при здійсненні контрольних заходів, що тягнуть ризики судового оскарження результатів перевірок; недостатнім рівнем кваліфікації інспекторського складу для вирішення поставлених завдань; зниженням лояльності співробітників, що спричиняє протиправні дії.

Зовнішніми ж ризиками є: недобросовісність і свідоме ухилення від сплати податків; низький рівень професійної компетентності платників податків у питаннях застосування податкового законодавства;

можливість порушення законодавства в силу некоректності чи неточності його положень; специфічний вплив локальних груп ризику, кваліфікованих за рівнем обсягів бізнесу платника податків, галуззю, статусом і походженням капіталу.

Якісно-кількісний аналіз імовірності виникнення ризику податкових порушень в діяльності конкретних платників податків і його бальна оцінка здійснюються податковими органами за допомогою спеціалізованих програмних продуктів і економіко-статистичних методів, що реалізуються в системі електронної обробки даних (ЕОД) на основі інформаційного досьє платника податків. При цьому на основі аналізу суб'єктивно-об'єктивної природи податкових ризиків і ступеня їх впливу на рівень податкових доходів виділені численні ознаки недобросовісності платників податків, бальна оцінка сукупності яких формує інтегральний показник податкового ризику, рівень якого враховується при плануванні контрольних заходів [13, с. 84—86].

Проблемами в податковій сфері є завищення витрат, що враховуються при розрахунку податку на прибуток; легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом; відсутність прогресивності податкової системи.

Попри множинність концептуальних напрацювань, органами влади мало зроблено для автоматизації процесу податкових перевірок. Повністю між собою не скоординовані взаємовідносини між митними, податковими і правоохоронними органами.

Становлення системи митного аудиту в Україні ускладнено рядом проблем, які потребують детальної уваги [14]:

— домінування фіскальної спрямованості митної діяльності (функція наповнення Державного бюджету України шляхом непрямого оподаткування (зокрема імпортними ПДВ, митом та акцизом) залишається превалюючою. Як наслідок, захисна функція митного оподаткування дещо нівельована);

— значна нормативна невизначеність та спірність багатьох важливих питань, попри удосконалення і та розширення МК України 2012 р. ряду положень контрольно-перевірочної діяльності систем обліку та звітності суб'єктів ЗЕД; відсутність належної інтеграції перевірочної діяльності митної та податкової систем в частині подальшої адаптації та створення спільної нормативно-правової бази новостворених фіскальних органів;

— відсутність відповідних методичних рекомендацій щодо організації, порядку проведення та оформлення результатів документальних перевірок у зв'язку з об'єднанням відділів податкового та митного аудиту в новостворених фіскальних органах; методології перевірки повноти декларування транспортних витрат, витрат на страхування, подвійного фактурування, повноти включення роялті та ліцензійних платежів до митної вартості, перевірки відповідності нормам законодавства здійснення операції з давальницькою сировиною, трансфертного та офшорного ціноутворення; підготовки фахівців з митного аудиту, постійного підвищення рівня їх кваліфікації та обміну практичним досвідом;

— недостатня розвиненість системи формування та аналізу ризиків підприємств на предмет можливого порушення норм митного та податкового законодавства, що знижує ефективність планування документальних перевірок суб'єктів ЗЕД, а отже, й максимальний фіскальний ефект;

— неналежна координація роботи підрозділів органів доходів і зборів у частині реалізації функції митного аудиту після митного оформлення, що спричиняє втрати часу, якості та повноти здійснення митного аудиту;

— недостатній рівень матеріального забезпечення митного аудитора, що зумовлює зростання корупційної складової митної діяльності.

Як наслідок, частка платежів, донарахованих підрозділами уповноваженими на проведення митного аудиту, в загальній сумі митних платежів є дуже низькою і становить менше 0,5%.

Недоліком механізму мінімізації ризиків у митній справі є: недосконалість існуючої бази профілів ризиків і програмних засобів реалізації САУР; зменшення результативності застосування останньої на окремих ділянках роботи внаслідок недостатніх інформаційно-технічного забезпечення і підготовки кадрів.

Аналіз діяльності структурних підрозділів, уповноважених на проведення митного аудиту підприємств в Україні, свідчить про такі проблеми, які виникають при його проведенні [15, с. 216—217]:

1) відсутність об'єкта перевірки (підприємства — суб'єкта ЗЕД) за адресою, вказаною в картці акредитації;

2) фізичне перешкоджання посадовим особам органів доходів і зборів у доступі на території підприємств, які перевіряються в рамках виїзних документальних перевірок, що може призвести до затягування та неможливості завершення документальної перевірки у зв'язку із закінченням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України;

3) ненадання підприємством, відповідно до своїх обов'язків, під час проведення документальної перевірки інформації в електронному вигляді;

4) відмова керівника або іншої уповноваженої особи підприємства, що перевіряється, від підписання акту перевірки, що є порушенням вимог ст. 354 МК України;

5) завантаженість посадових осіб при проведенні перевірок іншими обов'язками та завданнями, пов'язаними з оперативною діяльністю, що негативно впливає на якість і тривалість перевіркового процесу.

При цьому, основними недоліками, які виникають при проведенні документальних перевірок такими підрозділами та оформленні їх результатів, є [15, с. 222—223]:

— порушення процедури проведення документальної перевірки (порушення строків та порядку вручення (надсилання) повідомлень, копій наказів, актів документальної перевірки тощо);

— помилки в розрахунках сум донарахованих платежів та в посиланнях на норми законодавства при оформленні результатів документальних перевірок;

— неповне формування доказової бази, що підтверджує факт порушення митного законодавства;

— трактування суперечливих норм законодавства на користь підприємства, що перевірялося.

В Україні склалась дворівнева система, що включає органи і агентів валютного контролю. Перші, на відміну від останніх, здійснюють не лише контрольні заходи, а й можуть адміністративно впливати на порушників, направляючи приписи про усунення виявлених порушень.

Головним органом валютного контролю в нашій країні є НБУ, який контролює виконання правил регулювання валютних операцій, а також забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю. До органів валютного контролю належать й ДФС України й центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері надання послуг поштового зв'язку.

Агентами валютного контролю є уповноважені комерційні банки, фінансові установи та національний оператор поштового зв'язку, які отримали від НБУ генеральні ліцензії на здійснення валютних операцій, здійснюють контроль за валютними операціями, що проводяться резидентами і нерезидентами через ці установи.

Втім, досі відсутні дієві заходи з запобігання незаконному впливу капіталу і боротьби з фірмами-«одноденками», недостатньо жорстко контролюються питання утворення й використання офіційних золотовалютних резервів і курсоутворення, стійкості валютного ринку, взаєморозрахунків підприємств-резидентів з зовнішніми контрагентами в іноземній валюті, повернення валютної виручки експортерів в Україну, руху валютних коштів, дотримання валютних обмежень, документального супроводу здійснення валютних операцій. Недостатньо дієвою часом є й практика валютних інтервенцій на міжбанківському валютному ринку.

Не є об'єктом регулярного зовнішнього незалежного ДФК й виконання НБУ функцій з ефективного управління офіційними золотовалютними резервами, оскільки це потребує не лише розробки нових методик, але й залучення до цієї роботи фахівців, котрі мають необхідну кваліфікацію і досвід.

Незадовільний сьогоденний стан ДФК в сфері протидії (запобігання) легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, в Україні зумовлений:

— недосконалістю чинного законодавства (зокрема, стосовно визначення предикатних злочинів, відсутністю чіткого змістовного визначення системи фінмоніторингу, повноважень Держслужби фінмоніторингу); необхідністю доведення провини суб'єкта злочину в формі прямого умислу;

— притягненням до відповідальності за легалізацію таких доходів, якщо буде доведено, що дана особа усвідомлювала суспільну небезпеку своїх дій, передбачувала можливість чи неминучість настання суспільно небезпечних наслідків і бажала їх настання;

— недостатньо активною діяльністю уповноважених органів з виявлення таких злочинів, неналежною координацією їх роботи з іншими органами, що здійснюють ДФК.

Особливістю здійснюваного в рамках боротьби з відмиванням брудних грошей і фінансуванням тероризму в Україні фінансового моніторингу полягає в тому, в ньому органічно поєднуються внутрішній і державний фінансовий контроль.

Відсутній й належний ДФК за системою ціноутворення в нашій країні, фінансовими операціями громад, використанням частки акцій акціонерних товариств, які не були реалізовані в процесі приватизації.

Поява останніми роками складних боргових інструментів і практик, нестійкість глобальних фінансових ринків, а також відсутність єдності в оцінці боргових інструментів і прозорості в системах інформації про заборгованість у державних установах істотно ускладнюють ДФК за станом державного боргу, що ставить під сумнів правильність критеріїв, які використовуються для оцінки боргових операцій і припустимості рівня боргу [16, с. 43].

Уповільнює формування системи ДФК в Україні і неналежне кадрове забезпечення контролюючих органів. За відсутності Закону "Про державний фінансовий контроль" не визначеними залишаються кваліфікаційні вимоги до державних контролерів й персоналу, що бере участь в аудиті ефективності використання державних коштів.

Скажімо, серед працівників митних органів вищу юридичну або економічну освіту мають 44%, однак із 11,9 тис. осіб, які прийняті за 2008—2010 рр. до митних органів, випускники підвідомчої Академії митної служби України становили лише 0,7 тис. осіб, або 5,9 відсотка. Через неповне використання ліцензійних обсягів галузевого закладу щодо підготовки фахівців для державних потреб за юридичними (на рівні 52%) і економічними спеціальностями (на рівні 26%) вартість навчання одного студента за кошти держбюджету в академії у 1,5 раза вища, ніж аналогічна підготовка у ВНЗ, підпорядкованих МОН України. Проте, незважаючи на незавантаженість профільного закладу, Держмитслужбою України були укладені угоди на підготовку фахівців-митників з п'ятьма іншими ВНЗ [17, с. 5].

Проведене опитування курсантів показало, що через незабезпеченість підручниками кожний третій відчував труднощі у навчанні; половина опитаних вважає недостатнім обсяг набутих теоретичних і практичних знань; 25% респондентів не набули практичних навичок та професійного досвіду за період практики. За відсутності належної профорієнтаційної роботи після проходження практики кожний десятий не виявив бажання працювати в митних органах [17, с. 21]. У системі Держмитслужби впродовж останніх років спостерігалася стала тенденція до збільшення частки випускників (до 7%), які не прибули до місця призначення за направленням ВНЗ, та молодих фахівців, що звільнилися з митних органів у перший рік роботи (у 2010 р. — 13 відсотків) [17, с. 36].

Відсутня й належна координація взаємодії між контролюючими органами з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Система ж державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового забезпечення в частині впровадження у практику сучасного вітчизняного й зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів і підвищенні їх кваліфікації [18, с. 7].

Важливим питанням в формуванні системи ДФК і забезпеченні її дієвості є організація фінансування ВОФК. Втім, в Україні в цьому плані існує певна колізія. Хоча виділення Рахунковій палаті коштів на здійснення її діяльності і передбачається державним бюджетом на певний рік окремим рядком, обсяг цих коштів значною мірою залежить від Міністерства фінансів України, який за чинним законодавством є підконтрольним їй органом. А відтак, доцільним є законодавче унормування права Рахункової палати звертатися з бюджетною пропозицією щодо коштів на своє утримання безпосередньо до Верховної Ради України. Водночас ДФІУ апріорі не може об'єктивно контролювати законність, доцільність і ефективність використання бюджетних коштів, принаймні, Кабінетом Міністрів України і Міністерством фінансів України, оскільки, відповідно до чинних нормативно-правових актів її діяльність спрямовується і координується КМУ через Мінфін.

Система інформаційного забезпечення контрольно-ревізійної, контрольно-аналітичної, експертно-прогнозої і консультативної діяльності контролюючих органів загалом включає: нормативно-правові документи; результати здійснених перевірок; класифікатори виявлених правопорушень; звітну відомчу документацію; державні інформаційні ресурси; інші інформаційні ресурси.

У рамках інформаційно-методичної діяльності здійснюється розробка інструментарію контрольної діяльності, що складається з:

— концепцій розвитку системи ДФК, розвитку зовнішнього і внутрішнього ДФК;

— методик аудиту законності й ефективності використання бюджетних коштів, виконання державних (національних) програм, проведення спільних контрольних заходів з іншими вітчизняними і зарубіжними контролюючими органами, оформлення результатів контрольних заходів, оцінки ефективності функціонування контролюючих органів;

— різного роду стандартів.

Однак на сьогодні відсутні й спільний інформаційний простір контрольних органів, єдина інформаційна база про плановані обсяги фінансування і виділені кошти для забезпечення і проведення контрольних заходів, про виявлені порушення і недоліки; сучасні інформаційні технології.

Поряд з об'єктивними труднощами контролю і обліку таких параметрів, як якість життя, ступінь самореалізації працездатного населення, існують і суб'єктивні причини викривлення відповідної інформації.

Відсутній і єдиний класифікатор виявлених органами ДФК у ході контрольних заходів правопорушень.

Є недоліки і у відомчій звітності про контрольні заходи, що унеможлиблює їх порівняння.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Відтак, чинна організація формування системи ДФК в Україні істотно уповільнює цей процес, "консервуючи" роз'єднаність бюджетного, податкового, митного і валютного контролю, розпорошеність діяльності наявних контролюючих органів й недоліки, притаманні кадровому, інформаційно-аналітичному і фінансовому забезпеченню їх функціонування. Формування цілісної системи ДФК, має базуватись на змішаній моделі її організації, імплементації й інтеграції її окремих елементів і підсистем для забезпечення завдяки консолідації можливостей і матеріальних, трудових, фінансових, інтелектуальних й інформаційних ресурсів її суб'єктів та гармонізації їх контрольних відносин синергетичного ефекту формування й використання бюджетних коштів і коштів загальнодержавних цільових фондів, державних заощаджень, офіційних золотовалютних резервів, іноземних інвестицій у країну та за її межі, державної власності; використання податкових і митних пільг.

Література:

1. Дейнеко Є. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Є. В. Дейнеко // Вісник ЖДТУ. — 2012. — № 1. — С. 61—64. — (Серія "Економічні науки").
2. Україна: звіт з ефективності управління державними фінансами [Електронний ресурс]. — Світовий банк, 2012. — 110 с. — Режим доступу: <http://www.worldbank.org/uk/news/press-release>
3. Україна: оцінювання системи врядування. — К.: Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2007. — 352 с.
4. Чумакова І.Ю. Инновационные механизмы развития государственного финансового контроля в Украине / И. Ю. Чумакова // TERRA ECONOMICUS. — Т. 11. — Ч. 3. — 2013. — № 1. — С. 86—92.
5. Іванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні [Електронний ресурс] / І. Іванова. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/Monitor/Desember/04.htm>
6. Шевченко А.А. Актуальные проблемы государственного финансового контроля / А.А. Шевченко, Н.А. Аюбов // Финансовые исследования. — 2008. — № 1. — С. 31—41.
7. Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. — June 1992. — P. 38—39.
8. Галансков Е.В. Некоторые аспекты совершенствования государственного финансового контроля региональных целевых программ / Е.В. Галансков // Региональные проблемы. — 2009. — № 12. — С. 99—102.

9. Кожухметова М.К. Совершенствование государственного финансового контроля за использованием бюджетных средств в здравоохранении Республики Казахстан: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" / М.К. Кожухметова. — Алматы, 2009. — 29 с.

10. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / Н.В. Шевченко. — Сумы, 2011. — 21 с.

11. Басанцов И.В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні / І.В. Басанцов // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. — 2011. — № 1. — С. 280—283.

12. Плескач В.Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки / В.Л. Плескач, К.С. Жадько // Фінанси України. — 2009. — № 6. — С. 85—92.

13. Артеменко Г.А. Применение риск-ориентированного подхода в методике налогового контроля / Г.А. Артеменко // Вопросы регулирования экономики. — Т. 2. — 2011. — № 2. — С. 84—96.

14. Войтов С.Г. Сучасна зумовленість та проблеми становлення національної системи митного постаудиту / С.Г. Войтов // Формування системи митного аудиту України: матеріали наук.-практ. семін. — Хмельницький: Державний науково-дослідний інститут митної справи, 2013. — С. 35—39.

15. Актуальні питання теорії та практики митної справи: монографія / За заг. ред. І.Г. Бережнюка. — Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2013. — 428 с.

16. Лобачёва Е.С. Существенность в организации контроля состояния государственного долга / Е.С. Лобачёва // Аваль. — 2008. — № 2. — С. 43—44.

17. Про результати аудитів ефективності використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів з вищою освітою та підвищення кваліфікації за галузевою ознакою. — Київ, 2011. — 42 с.

18. Чугунов І.Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І.Я. Чугунов, В.М. Федосов // Фінанси України. — 2009. — № 4. — С. 3—12.

References:

1. Deineko, I.V. (2012), "Reform of the system of state financial control in Ukraine", *Ekonomichni nauky*, vol.1, pp. 61— 64.

2. World bank (2012), "Report for the Efficiency of state finances management", available at: <http://www.worldbank.org/uk/news/press-release> (Accessed 3 November 2015).

3. Center for adaptation of the civil service (2007), *Ukraina: otsiniuvannia systemy vriaduvannia [Ukraine: Governance Assessment]*, Tsentr spryiannia instytutsiinomou rozvytku derzhavnoi sluzhby, Kyiv, Ukraine.

4. Chumakova, Y. I. (2013), "Innovative mechanisms of state financial control development", *TERRA ECONOMICUS*, vol.1, pp. 86—92, available at: [\[cyberleninka.ru/article/n/innovatsionnyemechanizmy-razvitiya-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-v-ukraine\]\(http://cyberleninka.ru/article/n/innovatsionnyemechanizmy-razvitiya-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-v-ukraine\) \(Accessed 3 November 2015\).](http://</p>
</div>
<div data-bbox=)

5. Ivanova, I.M. (2013), "Condition and problems of state financial control at regional and local levels", available at: <http://www.niss.gov.ua/Monitor/Desember/04.htm> (Accessed 3 November 2015).

6. Shevchenko, A.A. and Aiubov, N.A. (2008), "Actual problems of State financial control", *Finansovye issledovanija*, vol. 1, pp. 31—41.

7. Auditing Standards (1992), "Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions", pp. 38—39.

8. Halanskov, E.V. (2009), "Some aspects of improvement of state financial control of regional purpose programmes", *regional'nye problemy*, vol. 12, pp. 99—102.

9. Kozhakhmetova, M. K. (2009), "Perfection of the state financial control over the use of budgetary funds in Health programmes of Kazakhstan Republic", Ph.D. Thesis, Finances, money circulation and credit, Almaty, Kazakhstan.

10. Shevchenko, N. V. (2011), "A mechanism for evaluating the effectiveness of state financial control in Ukraine", Ph.D. Thesis, Money, finances and credit, Sumy, Ukraine.

11. Basantsov, I. V. (2011), "Improvement of state financial control over the efficient use of budgetary funds in Ukraine", *Visnik universitetu bankivs'koї spravi nacional'nogo banku Ukraїni*, vol. 1, pp. 280—283.

12. Pleskach, V. L. and Zhadko, K.S. (2009), "Financial control in a context of transformation processes in the economy", *Finansy Ukraїny*, vol. 6, pp.85—92.

13. Artemenko, H. A. (2011), "Use of the risk-based approach in the methodology of tax control", *Voprosy regulirovanija jekonomiki*, vol. 2, pp. 84—96.

14. Voitov, C.H. (2013), "Modern conditionality and the Problems of Establishment of the national system of customs postaudit", *Formuvannja sistemi mitnogo auditu Ukraїni [Formation of Ukraine customs audit system]*, State Research Institute of customs business, Khmelnytskyi, Ukraine.

15. Berezhniuk, I.H. (2013), *Aktual'ni pitannja teorii ta praktiki mitnoї spravi [Actual issues of customs business theory and practice]*, PP Melnyk, Khmelnytskyi, Ukraine.

16. Lobacheva, E.S. (2008), "Importance of organization of the state of the public debt control", *Aval*, vol. 2, pp. 43—44.

17. Accounting Chamber of Ukraine (2011), *Pro rezultaty audytiv efektyvnosti vykorystannia koshtiv Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy na pidhotovku kadriv z vyshchoiu osvitoiu ta pidvyshchennia kvalifikatsii za haluzevoiu oznakoiu [On the results of the effectiveness audit of the State Budget of Ukraine for training of specialists with higher education and training on an industry basis]*, Kyiv, Ukraine.

18. Chuhunov, I. I. and Fedosov, V.M. (2009), "Public Internal Financial Control strategy of development", *Finansy Ukraїny*, vol. 4, pp. 3—12.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2015 р.