

Т.А. ЖАДАН, ст. викладач, НТУ «ХП»

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ ЙОГО РОЗВИТКУ

В статті обгрунтовано необхідність вирішення проблем організації та здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Виявлено проблеми організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на сучасному етапі їх розвитку. Узагальнено та систематизовано виявлені недоліки. Запропоновано шляхи вирішення проблем розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

Ключові слова: система державного внутрішнього фінансового контролю, внутрішній контроль, внутрішній аудит, підрозділ внутрішнього аудиту

Вступ. З прийняттям «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року», схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [1], в Україні розпочалося реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі - ДВФК) та її поступової адаптації до норм і правил Європейського Союзу [2]. Відповідно до цієї Концепції реформування системи ДВФК з урахуванням досвіду країн - кандидатів у члени ЄС передбачається провести протягом тринадцяти років трьома етапами: перший (до 2011 року), другий (2012-2016 роки) та третій (2017 рік). Основними завданнями сучасного (другого) етапу реформування системи ДВФК є: запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю; утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит; удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту; удосконалення методології внутрішнього аудиту; утворення на базі підрозділу Держфінінспекції з питань гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту окремого органу у складі Мінфіну та інші [1].

Але, незважаючи на певні здобутки у ході впровадження ДВФК, на даному етапі його розвитку існує коло проблем практичного характеру, які потребують виявлення та своєчасного усунення, з метою подальшого удосконалення системи державного внутрішнього фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень та літератури. Проблемам впровадження та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні присвячені праці таких науковців як: Андреев П. [2], Бутинець Т. [3], Винниченко Н. [4], Рудницька Р. [5], Синюгіна Н. [6], Чумакова І. [7], Шевченко Н. [4] та багато інших. Але, незважаючи на такий значний науковий

доробок в галузі ДВФК, багато питань залишається невіршеними, зокрема, в напрямку удосконалення системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Метою статті є узагальнення та систематизація кола проблем організації та здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні на сучасному етапі його розвитку.

Постановка проблеми. Задля досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- проаналізувати практичний досвід організації та здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні;
- виявити, узагальнити та систематизувати перешкоди на шляху розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні;
- окреслити основні напрямки вдосконалення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Матеріали досліджень. Аналіз останніх досліджень та публікацій щодо організації та здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в діяльність органів державного сектору економіки України [1 - 8] засвідчив, що існує ряд проблем, які потребують негайного вирішення.

По-перше, це недосконалість нормативно-правового забезпечення щодо організації системи внутрішнього контролю, кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту, відсутність порядків та механізмів здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Наступною проблемою на шляху розвитку державного внутрішнього фінансового контролю є нерозуміння сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, ототожнення їх з інспекційною діяльністю. До сьогоднішнього часу в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади (далі - ЦОВВ) продовжують функціонувати контрольні-ревізійні підрозділи, які здійснюють контроль за їх діяльністю у формі інспектування (ревізій). Цей контроль спрямований на виявлення порушень, а не на оцінку рівня досягнення поставлених цілей та отриманих результатів [1]. Як зазначає Рудніцька Р.М., в Україні на частку контрольних заходів, які здійснюються у формі ревізій та інспекцій, припадає близько 70%, а на попередній і поточний контроль залишається зовсім незначна частка. Відповідно до Європейських підходів такий перекис у системі ДВФК не сприяє підвищенню відповідальності керівника, контроль за якого фактично здійснюється органами державної фінансової інспекції та іншими контролюючими органами [5]. Крім того, такий контроль здійснюється за результатами завершення господарських операцій і після прийняття управлінських рішень, а інколи проводиться через значний проміжок часу в два-три роки, що в більшості випадків унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків.

Слід зауважити, що в деяких структурних підрозділах окремих ЦОВВ та державних адміністрацій основні функції установи поєднуються з діяльністю внутрішнього аудиту. Внаслідок цього внутрішніми аудиторами виконується ряд неприцільних їх діяльності функцій, таких як: контроль-нагляд, кадрові, ведення бухгалтерського обліку, вирішення питань щодо запобігання та протидії корупції тощо. Прикладом цього є Департамент відомчого контролю та внутрішнього аудиту у складі Державної фіскальної служби України, Департамент внутрішнього аудиту та фінансового контролю у складі Міністерства оборони України, Управління внутрішнього аудиту та контролю у структурі Державного агентства резерву України, Сектор внутрішнього аудиту та протидії корупції в Державному космічному агентстві України тощо.

В деяких міністерствах, інших ЦОВВ та державних адміністраціях існує формальний підхід керівників до організації у підвідомчих бюджетних установах внутрішнього контролю та створення підрозділів внутрішнього аудиту. Так, за даними Держфінінспекції України [8] за I півріччя 2014 року одинадцять ЦОВВ, серед яких Міністерство зовнішніх справ, Міністерство екології та природних ресурсів України, Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва, Державна служба інтелектуальної власності, Державне агентство України з туризму та курортів, Державна інспекція України з контролю за цінами та інші, надали інформацію про створення підрозділів внутрішнього аудиту або введення відповідних посад чи покладення обов'язків по здійсненню внутрішнього аудиту на посадових осіб, але жодного внутрішнього аудиту цими ЦОВВ проведено не було. Це може свідчити про формальне виконання вимог Бюджетного кодексу [9] та Порядку 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, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 (далі - Постанова №1001) [10] щодо забезпечення такої діяльності.

Неукомплектованість підрозділів внутрішнього аудиту необхідною кількістю працівників є однією з причин їх бездіяльності. В системі ЦОВВ продовжує тривати негативна тенденція щодо зменшення чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту (див. рис. 1).

Але наявність вакантних посад та їх незаміщення не знімає з керівника органу відповідальності за організацію та проведення внутрішнього аудиту у підвідомчих бюджетних установах.

Іншою причиною неукомплектованості підрозділів внутрішнього аудиту є організаційні та структурні зміни в апаратах ЦОВВ. Так, зміни у структурі управління та штатному розписі Міністерства зовнішніх справ, які відбулися протягом грудня 2013 та квітня 2014 рр., відобразилися на зміні статусу підрозділу внутрішнього аудиту, ротации його керівників і працівників,

незатвердженні плану проведення внутрішніх аудитів. Наслідком чого і стало непроведення планових внутрішніх аудитів.

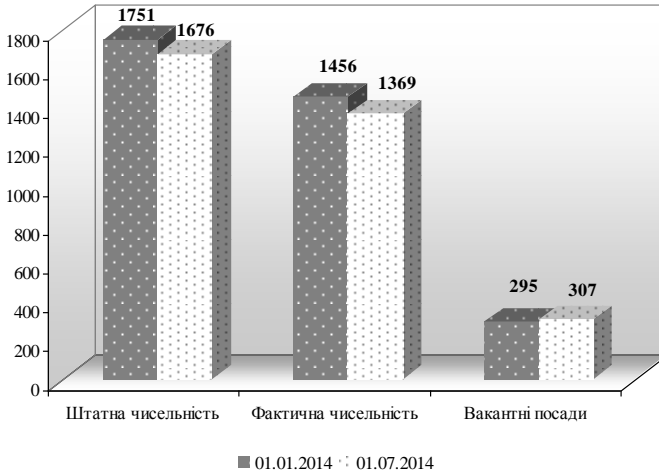


Рис. 1 – Співвідношення чисельності підрозділів внутрішнього аудиту

Також, слід зауважити, що в більшості ЦОВВ підрозділи внутрішнього аудиту не здатні через свою малочисельність сприяти покращенню фінансової дисципліни, упереджувати виникнення системних порушень, виявляти проблеми на шляху досягнення поставлених цілей. В деяких ЦОВВ кількість підконтрольних об'єктів значно перевищує чисельність внутрішніх аудиторів, що стає на заваді систематичного проведення заходів з внутрішнього аудиту та впливає на стан фінансово-бюджетної дисципліни галузі. Так, в Міністерстві освіти і науки України на одного внутрішнього аудитора приходить 428 підконтрольних об'єктів, Мінагрополітики – 114, в Міністерстві зовнішніх справ – 73, а в Міністерстві промислової політики – 65 [8].

Інша проблема лежить в площині недотримання вимог Постанови № 1001 [10] щодо організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, безпосередньої їх підпорядкованості керівнику ЦОВВ. За даними Держфінінспекції України за I півріччя 2014 року в шести із 72 ЦОВВ (8%), в яких були утворені підрозділи внутрішнього аудиту або введені відповідні посади, не дотримувались вимог щодо забезпечення організаційної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту [8]. Така ситуація склалася в підрозділах внутрішнього аудиту Укрдержархіву, Держветфітослужби, Пробірної служби, Держлісагентства, ДКА та ДІНУ, які перебувають у складі інших структурних підрозділів. В той же час, в чотирьох ЦОВВ

(Держветфітослужба, Мінмолодьспорт, Укрморрічінспекція, ДКА) підрозділи внутрішнього аудиту не підпорядковуються керівнику ЦОВВ (див. рис. 2).

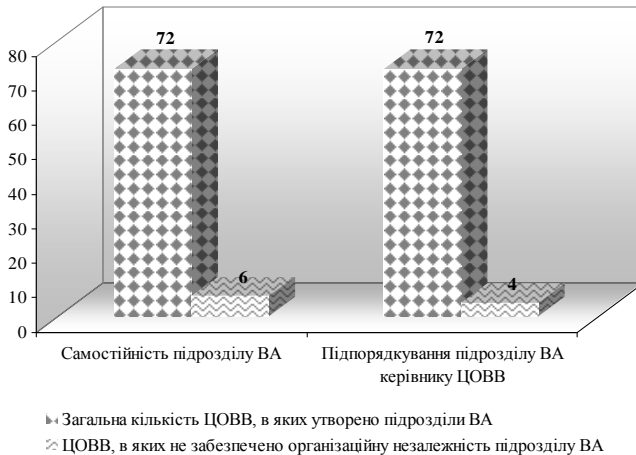


Рис. 2 – Співвідношення ЦОВВ, у яких не забезпечено організаційну незалежність підрозділів внутрішнього аудиту

Виходячи зі специфіки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, він не може входити до складу кадрової або фінансово-облікової служби, оскільки таким чином створюються підстави для існування конфлікту інтересів при виконанні основних завдань та здійсненні функцій внутрішнього аудиту. Тобто, організаційна та функціональна відокремленість підрозділу внутрішнього аудиту передбачає можливість надання неупередженої інформації та звітування про результати внутрішнього аудиту безпосередньо керівникам ЦОВВ.

Низький професійний рівень фахівців з внутрішнього аудиту призводить до неякісного виконання своїх обов'язків та непрофесіоналізму у плануванні, організації, проведенні та документуванні результатів аудиторських досліджень, виявленні причин допущених порушень. Серед 1369 працівників підрозділів внутрішнього аудиту в ЦОВВ 123 не відповідають кваліфікаційним вимогам, які визначені Порядком № 1001, що створює проблему забезпеченості кваліфікованими кадрами цих підрозділів [8].

Окрім зазначеного, обмеженість бюджетного асигнування на проведення Держфінінспекцією в необхідній кількості консультацій, навчальних семінарів, тренінгів, конференцій, «круглих столів» з питань організації та здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту стає на заваді повноцінній реалізації функції внутрішнього аудиту в ЦОВВ, державних адміністраціях та інших бюджетних установах.

Результати досліджень. Таким чином, в результаті проведеного дослідження встановлено, що у ході впровадження ДВФК на даному етапі його

розвитку існує коло проблем правового, організаційного та економічного характеру, серед яких виокремлено наступні:

- недосконалість нормативно-правового забезпечення щодо організації системи внутрішнього контролю, кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту, відсутність порядків та механізмів здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- нерозуміння сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, ототожнення їх з інспекційною діяльністю;

- виконання внутрішніми аудитором ряду функцій, які не притаманні їх діяльності;

- формальний підхід керівників до організації у підвідомчих бюджетних установах внутрішнього контролю та створення підрозділів внутрішнього аудиту;

- неукомплектованість підрозділів внутрішнього аудиту необхідною кількістю працівників;

- відсутність організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, підпорядкованості керівнику ЦОВВ;

- низький професійний рівень фахівців з внутрішнього аудиту;

- обмеженість бюджетного фінансування на заходи з підвищення кваліфікації та перепідготовки внутрішніх аудиторів.

Висновки. Підсумовуючи викладене, можна сказати, що вирішення зазначеного спектру проблем організації та здійснення державного внутрішнього фінансового контролю лежить у площині декількох складових:

- по-перше, - це удосконалення нормативно-правової бази у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, відслідковування проблем їх практичного впровадження шляхом своєчасного звітування про результати діяльності, визначення порядку проведення оцінки якості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також удосконалення Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах з питань фінансового управління та відповідальності (підзвітності) керівників;

- по друге, - це організація та проведення заходів, спрямованих на підтримку та розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту шляхом проведення навчальних заходів для керівників та внутрішніх аудиторів бюджетних установ з питань організації та здійснення ДВФК.

Практичне значення даного дослідження полягає в можливості використання рекомендацій автора для розробки і впровадження організаційно-економічних заходів, спрямованих на вдосконалення та розвиток системи ДВФК в Україні.

Список літератури: 1. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.132.4&#nbreak=1>. 2. Андреев П. Становлення та розвиток системи державного внутрішнього контролю / П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка: Економіка. – 2014. - № 1(154). – С. 6-9. 3. Бутинець Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю / Т.А. Бутинець // Вісник

ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2013. - № 1 (63). – С.12-17. **4. Винниченко Н.В.** Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н.В. Винниченко, Н.В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. – 2010. - № 28. - Режим доступу: <http://jml.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/viewFile/217/207>. **5. Рудницька Р.М.** Проблеми та перспективи модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Р.М. Рудницька // Модернізація системи державного управління: теорія та практика [Текст] : матер. наук. практ. конф. за міжнар. уч. (5 квітня 2013 р.) : у 2 ч. Ч.1. - Львів : ЛРІДУ НАДУ, 2013. – С. 184-187. **6. Синугіна Н.В.** Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: наукові та методологічні аспекти / Н.В. Синугіна, Є.В. Дейнеко // Економіка розвитку. – 2013. - № 3(67). - С. 62-68. **7. Чумакова І.** Реформування контролю як функції управління державними фінансами / І. Чумакова // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук-практ. Інтернет-конф. 18-19 квітня 2013 р. ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – С. 341-342. **8.** Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/105197>. **9.** Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. **10.** Порядок 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, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1200.1049.0>.

Bibliography (transliterated): **1.** *Koncepcija rozvytku derzhavnogo vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju na period do 2017 roku, shvalenoї rozporjadzhennjam Kabinetu Ministriv Ukraїny vid 24.05.2005 r. № 158-r.* [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.nau.uadoc/?uid=1095.132.4&#nobreak=1>. **2.** Andrijejev P. *Stanovlennja ta rozvytok systemy derzhavnogo vnutrishn'ogo kontrolju* P. Andrijejev *Visnyk Kyїvs'kogo natsional'nogo universytetu imeni T. Shevchenka: Ekonomika.* – 2014. - № 1(154). - P. 6-9. **3.** Butynec' T.A. *Organizacijni pidhody do formuvannja systemy vnutrishn'ogo kontrolju* T.A. Butynec' *Visnyk ZhDTU. Serija: ekonomichni nauky.* – 2013. - № 1 (63). - P.12-17. **4.** Vynnychenko N.V. *Suchasnyj stan rozvytku derzhavnogo vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju v Ukraїni* [Elektronnyj resurs] N.V. Vynnychenko, N.V. Shevchenko *Problemy pidvyshhennja efektyvnosti infrastruktury.* – 2010. - № 28. - Rezhym dostupu: <http://jml.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/viewFile/217/207>. **5.** Rudnic'ka R.M. *Problemy ta perspektivy modernizacij' systemy derzhavnogo vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju v Ukraїni* R.M. Rudnic'ka *Modernizacija systemy derzhavnogo upravlinnja: teorija ta praktyka* [Tekst] : mater. nauk. практ. конф. za mizhnar. uch. (5 kvitnja 2013 r.) : u 2 ch. Ch.1. - L'viv : LRIDU NADU, 2013. - P. 184-187. **6.** Synjugina N.V. *Organizacija vnutrishn'ogo kontrolju v bjudzhetnij ustanovi: naukovі ta metodologichni aspekty* N.V. Synjugina, Je.V. Dejneko *Ekonomika rozvytku.* – 2013. - № 3(67). - p. 62-68. **7.** Chumakova I. *Reformuvannja kontrolju jak funkcij' upravlinnja derzhavnyimi finansamy* I. Chumakova *Formuvannja informacijnogo potencijalu buhgalters'kogo obliku, kontrol', analiz ta audyt v umovah global'nyh ekonomichnyh zmin: materialy mizhnar. nauk-prakt. Internet-konf. 18-19 kvitnja 2013 r.* PДАТУ, m. Kamjaneц'-Podil's'kij. - P. 341-342. **8.** *Zvit pro stan rozvytku derzhavnogo vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju v Ukraїni za I pivrichchja 2014 roku* [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/105197>. **9.** *Bjudzhetnyj kodeks Ukraїny vid 08.07.2010 r. № 2456-VI.* **10.** *Porjadok utvorennja strukturyh pidrozdiliv vnutrishn'ogo audytu ta provedennja takogo audytu v ministerstvah, inshyh central'nyh organah vykonavchoї vlady, i'h terytorial'nyh organah ta bjudzhetnyh ustanovah, jaki nalezhat' do sfery upravlinnja ministerstv, inshyh central'nyh organiv vykonavchoї vlady,* zatverdzenyj postanovoju Kabinetu Ministriv Ukraїny vid 28.09.2011 r. № 1001 [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.nau.uadoc/?uid=1200.1049.0>.

Надійшла (received) 10.11.2014