

Тетяна ПИСЬМЕННА

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПРИНЦИПІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено наукові позиції вчених і практиків на проблему визначення складу та розкриття змісту принципів державного фінансового контролю. Подано формулювання принципів здатності системи державного фінансового контролю до трансформації, поетапної її еволюції та спрямованості на стратегічну перспективу. Проаналізовано їх дотримання на практиці.

В сучасних умовах розвитку економіки та державних фінансів зростає значення фінансового контролю за збереженням і використанням державних фінансових ресурсів. Водночас, перед державним фінансовим контролем поставлено складніші завдання, а також розширено поле діяльності контролюючих органів. За таких обставин виникає необхідність у підвищенні його ефективності.

Нагальна потреба у реформуванні вітчизняної системи державного фінансового контролю виникла на початку XXI століття. На той час актуальною була теза про те, що “чинна система фінансового контролю застаріла, не враховує реалій сьогодення, суперечить принципам побудови демократичної держави і потребує невідкладного, належним чином опрацьованого, якісного реформування” [4]. Відтоді було передбачено здійснити комплекс заходів, які дадуть змогу побудувати цілісну й ефективну систему державного фінансового контролю, покращити бюджетну дисципліну, зменшити обсяг зловживань у сфері використання бюджетних коштів і державного майна, а також удосконалити управління державними фінансами [4]. Для цього необхідно було обґрунтувати в теорії, а потім – забезпечити

дотримання на практиці принципів державного фінансового контролю, в тому числі й тих принципів, реалізація яких дасть змогу підняти його на вищий щабель розвитку.

Майже всі науковці та практики звертаються до цієї проблеми при обґрунтуванні концептуальних засад державного фінансового контролю. Зокрема, її досліджують: О. Барановський, Н. Вітвицька, О. Гетманець, Л. Гуцаленко, В. Дерій, М. Коцупатрій, І. Микитюк, П. Петренко, В. Симоненко, М. Фенченко, І. Чумакова та інші. Водночас, у складі запропонованих ними принципів державного фінансового контролю є такі, які потребують теоретичного дослідження, зважаючи на їхню новизну та важливе значення для реалізації на практиці.

Тому метою нашого наукового дослідження є: визначення принципів державного фінансового контролю, за умови реалізації яких відбувається його розвиток, аналіз дотримання їх на практиці.

Спільна наукова позиція В. К. Симоненка, О. І. Барановського і П. С. Петренка на проблему визначення принципів державного фінансового контролю заслуговує на особливу увагу. Висловлена ними думка ґрунтується на вивченні теоретичних напрацювань науковців цієї проблематики, а

також на дослідженні практики діяльності контролюючих органів. Більше того, запропоновані ними принципи діяльності контролюючих органів можуть забезпечити ефективне функціонування системи державного фінансового контролю.

До основних принципів державного фінансового контролю згадані науковці та практики відносять такі: достатності законодавчо встановлених повноважень для контролюючих органів законодавчої і виконавчої гілок державної влади; об'єктивності державного фінансового контролю; гласності діяльності контролюючих органів; невідворотності покарання за порушення податкового та бюджетного законодавства; періодичності перевірок; взаємодії контролюючих органів [17, 37]. На наше бачення, кожен із названих основних принципів має важливе значення і займає своє місце в системі принципів державного фінансового контролю.

О. П. Гетманець до принципів контрольної діяльності включає принципи: законності, відповідальності учасників бюджетного процесу, раціональності, достовірності, професійності, незалежності, взаємодії, допомоги та результативності. За пропозицією автора їх необхідно визначити в проекті Закону України "Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення".

Дотримання принципу раціональності, як вважає О. П. Гетманець, передбачає чітке визначення і розподілення повноважень контролюючих органів за видами контролю, вибір підконтрольних об'єктів та окреслення предмета контролю тощо. Принцип законності науковець вважає головним, базовим, який обумовлює наявність інших принципів і з яким ці принципи пов'язані [3, 22–23].

Зміст принципу допомоги полягає в тому, що основним завданням контролюючого органу є не виявлення порушень фі-

нансового законодавства та притягнення винних осіб до відповідальності, а надання допомоги підконтрольному суб'єкту в усуненні недоліків у його роботі [3, 23]. За нашими міркуваннями, дотримання цього принципу на практиці повинно змінити ідеологію державного контролю в бюджетному процесі. Наразі ж він має теоретичне підґрунтя та в практиці контрольної діяльності не дотримується.

При вирішенні проблеми визначення принципів організації та здійснення державного фінансового контролю І. С. Микитюк обґрунтовує думку, що контрольна діяльність повинна базуватися, перш за все, на принципах державного управління. Інакше кажучи, при здійсненні контрольної діяльності повинні дотримуватись єдині принципи та виконуватись завдання з підвищення ефективності державного управління і його подальшого розвитку. Поряд з цим, контрольна діяльність має ґрунтуватися також на принципах, які властиві тільки контролю [11, 89].

Зокрема, до принципів організації державного фінансового контролю автор відносить наступні: достатності законодавчо встановлених повноважень контролюючих органів; періодичності перевірок; взаємодії контролюючих органів; організаційної динамічності системи державного фінансового контролю в умовах зміни внутрішнього та зовнішнього середовища; поетапності розвитку системи державного фінансового контролю; функціональної, організаційної, персональної та фінансової незалежності контролюючих органів від підконтрольних суб'єктів.

Склад принципів здійснення державного фінансового контролю І. С. Микитюк формує з таких: законності; об'єктивності та компетентності працівників контролюючих органів; гласності та прозорості діяльності контролюючих органів; невідворотності покарання за порушення законодавства;

сконцентрованості в досягненні цілі державного фінансового контролю [11, 93–94].

У складі принципів організації державного фінансового контролю можна виділити такі, які, за нашими спостереженнями, запропоновані нещодавно. Такими є принципи організаційної динамічності системи державного фінансового контролю в умовах зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, а також поетапності розвитку системи державного фінансового контролю. Вважаємо, що саме вони потребують теоретичного обґрунтування, а їх дотримання на практиці має бути обов'язковим.

До загальновідомих принципів державного фінансового контролю І. С. Микитюк пропонує включити нові – якості роботи контролюючих органів і завершеності контрольних заходів. Стосовно першого, то в результаті його дотримання досягається економічність, продуктивність і результативність контрольно-ревізійної діяльності. В свою чергу, при дотриманні другого виключається можливість здійснення на підконтрольному об'єкті повторних перевірок. Для цього необхідно в законодавчому порядку визначити, за результатами якого виду контролю об'єкт вважається перевіреним, чи є потреба в проведенні додаткових контрольних заходів, в якому разі можна використовувати результати попереднього контролю [11, 92–93].

Як узагальнюють автори спеціальної навчальної літератури, принципами організації державного фінансового контролю є такі: розмежування місця, ролі, завдань і функцій контролюючих органів відповідно до поділу компетенції органів законодавчої та виконавчої державної влади; функціональна, організаційна, персональна і фінансова незалежність контролюючих органів та їх посадових осіб від підконтрольних суб'єктів; координація діяльності контролюючих органів для уникнення дублювання в їхній роботі.

Натомість, до складу принципів здійснення державного фінансового контролю відносять наступні: законності; обов'язковості; стратегічної спрямованості; неупередженості; всебічності; системності; плановості; регулярності; конкретності; економічності; гласності; дієвості [6, 20; 5, 19]. Серед названих доцільно виокремити принцип стратегічної спрямованості, який, за нашим спостереженням, не часто зустрічається в спеціальній навчальній літературі, а його важливість обґрунтовується необхідністю забезпечення розвитку системи державного фінансового контролю в стратегічному періоді.

Поряд з ученими-фінансистами проблему визначення складу та розкриття змісту принципів державного фінансового контролю досліджують представники інших галузей науки, зокрема права.

Наприклад, С. Є. Федоров принцип справедливості державного фінансового контролю досліджує в двох напрямках. Перший полягає у визначенні сутності справедливості як моральної категорії, що буде застосована в галузі права, а другий – у з'ясуванні, яким чином його можна використати у сфері державного контролю за публічними фінансами та яке місце він займає в системі інших.

С. Є. Федоров дійшов висновку, що слово “справедливість” має моральну природу та стоїть у ряді таких слів як “добро”, “зло”, “совість” тощо. Юридичні норми, які формують право, повинні відповідати нормам моралі, тобто бути справедливими. На практиці справедливість як принцип роботи контролюючих органів у сфері публічних фінансів проявляється у правильному застосуванні їхніми посадовими особами положень чинного законодавства. В свою чергу, підконтрольні суб'єкти також зобов'язані дотримуватися вимог законів. Насамкінець, справедливість вважається не тільки найважливішим принципом дер-

жавного фінансового контролю, а й виконує роль метапринципу, тобто принципу принципів державного контролю за публічними фінансами [18, 783, 785–788].

На нашу думку, принцип справедливості частково за змістом співпадає з принципом законності, запропонованим науковцями-фінансистами. Його дотримання в практиці державного фінансового контролю передбачає, що контролюючі органи при виконанні своїх повноважень повинні неухильно дотримуватися положень законодавчих актів, не зловживати наданими повноваженнями. В свою чергу, підконтрольні суб'єкти мають бути застережені в тому, що вони нестимуть відповідальність за порушення положень законодавчих актів.

З метою більш ґрунтовного дослідження проблеми визначення принципів державного фінансового контролю вважаємо за доцільне розглянути підхід до вирішення цієї проблеми науковців у галузі обліку. Порівнюючи їх підходи з науковою позицією вчених-фінансистів, можна зробити висновки про те, що представники різних галузей науки вирішують названу вище проблему однаково. Зокрема, їхні наукові погляди сходяться в тому, що загальними принципами державного фінансового контролю є: законності, незалежності, об'єктивності, гласності, системності, відповідальності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності та превентивності контрольних дій.

Поряд із загальними виокремлюють етичні принципи: чесності, незалежності, об'єктивності, політичного нейтралітету, конфіденційності, компетентності. Н. А. Лиско пропонує доповнити їх принципом відповідальності, зміст якого полягає в тому, що посадові особи контролюючих органів мають виявляти здатність ставити державні інтереси вище власних, а також нести відповідальність за свої дії та благополуччя людей [9, 45]. Дещо по-іншому наповнюють змістом

принцип відповідальності вчені-фінансисти, кажучи, що посадові особи контролюючих органів повинні нести відповідальність за протиправні дії, вчинені щодо підконтрольних суб'єктів, і відносять його до складу не етичних, а загальних принципів державного фінансового контролю.

Важливою є думка Н. А. Лиско, згідно з якою на сьогодні назріла потреба в удосконаленні принципів державного фінансового контролю. Це пояснюється тим, що окремі з них є застарілими, їхній склад і зміст не розкривають багатогранної сутності контролю, а також не сприяють трансформації, модернізації та розвитку системи державного фінансового контролю. Більше того, сьогодні можна спостерігати відставання теорії від практики реалізації цих принципів [9, 42–43].

Серед запропонованих вітчизняними науковцями принципів варто виокремити принципи організаційної динамічності системи державного фінансового контролю в умовах зміни внутрішнього та зовнішнього середовища, поетапності її розвитку, стратегічної спрямованості державного фінансового контролю. На рис. 1 вони подані за дещо зміненими назвами та з авторським підходом до розкриття їхнього змісту.

За ступенем важливості проблема визначення системи державного фінансового контролю в працях вітчизняних науковців займає одне з перших місць. Це обумовлено тим, що обґрунтуванню пропозицій щодо її реформування передують визначення складових частин. Так, В. Ф. Піхоцький стверджує, що її ефективне функціонування мають забезпечувати органи контролю від імені виконавчої влади, а також незалежний від неї контролюючий орган. З цього питання В. Ф. Піхоцький міркує так: «Пов'язано це, передусім, із тим, що власники фінансових ресурсів – громадяни України – мають право знати, як витрачаються їх гроші, не тільки зі слів тих, хто здій-

Принцип здатності системи державного фінансового контролю до трансформації	Принцип поетапної еволюції системи державного фінансового контролю	Принцип спрямованості системи державного фінансового контролю на стратегічну перспективу
<p>В умовах зміни внутрішнього та зовнішнього середовища система державного фінансового контролю має здатність трансформуватися шляхом включення до неї одних складових частин і виведення з неї інших. Організаційна структура системи державного фінансового контролю є динамічною, тобто може змінюватися, що свідчить про її розвиток.</p>	<p>Система державного фінансового контролю не перебуває в статичному стані, а змінюється з часом. Розвиток здійснюється за часовими періодами, в кожному з яких вона виконує покладені на неї завдання.</p>	<p>У системі державного фінансового контролю зміни мають проходити на вимогу часу та бути розрахованими на стратегічну перспективу. Це гарантуватиме виконання системою державного фінансового контролю завдань, які ускладнюються в стратегічному періоді.</p>

Рис. 1. Принципи державного фінансового контролю*

* Побудовано автором.

снює витрачання, а й з інших – незалежних від них, але не менш компетентних офіційних джерел” [12, 445].

Як правильно зазначає І. С. Микитюк, у працях вітчизняних науковців і практиків нема єдиного визначення системи державного фінансового контролю та повної характеристики її складових частин. На його думку, її треба розглядати як комплекс взаємопов’язаних елементів, котрі об’єднані загальною метою та завданнями. При цьому будь-який елемент системи також може розглядатись як система, яка складається з елементів іншого типу, а взаємозв’язки між ними можуть змінюватися в часі відповідно до функцій, що на них покладені [10, 40–41].

Значимо, що склад елементів системи державного фінансового контролю може змінюватися на вимогу часу. Доречними будуть слова І. С. Микитюка, що для забезпечення розвитку державного фінансового контролю та підвищення його ефективності необхідно побудувати таку

систему, яка могла б реагувати на чисельні проблеми ринкової економіки і державної фінансової політики, а також охоплювала б всі рівні економіки [10, 41].

Цілком підтримуємо думку науковця, що для забезпечення ефективного функціонування системи державного фінансового контролю на практиці необхідно передусім розробити концепцію її побудови, в якій передбачити поділ державного фінансового контролю на зовнішній і внутрішній, цілі та завдання цих різновидів, визначити функції і повноваження контролюючих органів. Така концепція повинна слугувати теоретичним підґрунтям для вирішення важливих проблем у сфері державного фінансового контролю. Її положеннями мають керуватися посадові особи органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю при визначенні пріоритетних напрямків їх діяльності [10, 43–45].

В. К. Симоненко, О. І. Барановський та П. С. Петренко пропонують для забезпечення ефективного функціонування сис-

теми державного фінансового контролю розробити програмний документ концептуального характеру. Його положення мають визначати стратегію організації, здійснення і розвитку державного фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, законністю використання бюджетних коштів, ефективністю управління державною власністю. У програмному документі має бути передбачено чітко розмежування сфер діяльності контролюючих органів законодавчої та виконавчої гілок влади, а також уникнення дублювання і паралелізму в їхніх функціях та повноваженнях [17, 83].

Проте першим озвучив думку про потребу в розробленні стратегічного концептуального документа для забезпечення побудови ефективної системи державного фінансового контролю, яка відповідає б стандартам передових демократичних країн, М. М. Головань. За його баченням, необхідно чітко визначити поняття державного фінансового контролю, його принципи, систему, завдання, пріоритети, основні види та порядок здійснення. В основі концепції має бути поділ контролю на парламентський та урядовий, що дасть змогу розмежувати завдання і повноваження контролюючих органів, усунути дублювання та паралелізм у їхній роботі [4].

У колі науковців і практиків поширена думка, що чинна система державного фінансового контролю в Україні вичерпала свій потенціал і потребує прогресивних змін. Така думка була сформульована дослідниками ще кілька років тому, проте залишається актуальною і на сьогодні, оскільки для повної реалізації усіх передбачених змін потрібен певний часовий період.

До проблеми вдосконалення державного зовнішнього фінансового контролю в своїх працях звертаються багато вітчизняних науковців, у тому числі І. В. Басанцов. За його міркуваннями, в умовах здійснення держав-

них реформ у різних галузях економіки та соціальній сфері зростає потреба в посиленні функції державного зовнішнього фінансового контролю. Цей вид контролю має базуватися на принципах законності, об'єктивності, прозорості та гласності, що дасть змогу періодично інформувати громадськість про хід і результати виконання державних реформ.

І. В. Басанцов під державним зовнішнім фінансовим контролем розуміє такий вид контролю, який здійснюють органи, що створені представницькою гілкою влади та не залежать від органів виконавчої влади. Вони уповноважені від імені громадян здійснювати контроль за використанням органами виконавчої влади державних коштів. У процес його здійснення мають бути залучені засоби масової інформації, громадські організації, громадяни. З огляду на зазначене вище, він отримав назву незалежного представницького контролю. Його ще називають державним аудитом – контролем з боку суспільства за ефективністю дій органів виконавчої влади щодо використання ними державних коштів [1, 280].

Як пропонує І. В. Басанцов, необхідно розробити концепцію і визначити основні принципи системи незалежного представницького контролю на загальнодержавному та регіональному рівнях. Цей вид контролю має очолити вищий орган, створений на базі Рахункової палати України та її регіональних представництв. Його статус, функції та повноваження повинні бути визначені в Конституції України та Законі України “Про Рахункову палату” [1, 281]. За нашими спостереженнями, пропозиції в такому напрямку доволі часто обґрунтовують дослідники цієї проблематики, тому можна відзначити їх колегіальний характер.

У колі науковців і практиків побутує думка, що одним із напрямків розвитку та удосконалення системи державного зовнішнього фінансового контролю є забезпе-

чення діяльності територіальних управлінь Рахункової палати України. В. Ф. Піхоцький обґрунтовує, що завдяки здійсненню територіальними управліннями Рахункової палати України контрольної діяльності буде розширено сферу незалежного державного фінансового контролю на місцевому рівні, а також забезпечено виявлення та акцентування уваги суспільства на проблемах використання державних коштів, які зароджуються на регіональному рівні, але мають загальнодержавне значення [13, 289].

В. Ф. Піхоцький також стверджує, що здійснення регіональними підрозділами Рахункової палати України ефективної контрольної діяльності дасть змогу: охопити перевірами ширше коло розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів за рахунок проведення одночасних наскрізних і зустрічних перевірок міністерств і відомств фахівцями центрального апарату Рахункової палати України, а підвідомчим їм органів на місцях – спеціалістами регіональних підрозділів; підвищити ефективність перевірок за рахунок застосування спеціалістами регіональних підрозділів знань про специфіку діяльності розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів, їх бюджетного фінансування тощо; покращити інформованість органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також громадськості про доцільність і ефективність використання бюджетних коштів, виявлені порушення бюджетної дисципліни, їх причини [12, 449].

Поряд з державним зовнішнім фінансовим контролем потребує розвитку державний внутрішній фінансовий контроль. Це стало очевидним ще кілька років тому та відтоді застосовували заходи щодо удосконалення його нормативно-правової бази. Так, чинному на сьогодні розпорядженню Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутріш-

нього фінансового контролю на період до 2017 року” від 23 грудня 2009 р. № 1601-р передували урядові розпорядження від 24 травня 2005 р. № 158-р і від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р.

На виконання положень названого вище розпорядження вітчизняна система державного внутрішнього фінансового контролю повинна функціонувати на принципах таких систем у країнах Європейського Союзу. Це обумовлено тим, що до їх побудови та функціонування застосовуються єдині організаційні підходи. Складовими частинами таких систем у країнах Європейського Союзу є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні. А базовим елементом є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за результати діяльності органу державного або комунального сектору. Поряд з цим, функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, які досліджують діяльність апарату таких органів і звітують про результати проведеного аудиту відповідному керівнику. В міністерстві фінансів більшості країн ЄС діє підрозділ – центральний директорат, який відповідає за гармонізацію фінансового управління, контролю та внутрішнього аудиту. Основними його завданнями є надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким має вдосконалюватися підсистема фінансового управління і контролю, а також розроблення рекомендацій, інструкцій та методик проведення внутрішнього аудиту [16].

Як стверджують фахівці з контрольної роботи, зміст реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю розкривається через включення до її складу підсистем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Так, функціонування підсистеми внутрішнього контролю має базуватися на відповідальності керівника за всі види діяльності, операції

та процеси. Доречно зазначити, що функціонування підсистеми внутрішнього контролю не зводиться до діяльності контрольно-ревізійного чи іншого контролюючого підрозділу. За визначенням фахівців з контрольної роботи, внутрішній контроль – це система правил, регламентів і процедур, які закріплені у відповідних документах.

Натомість, внутрішній аудит фахівці з контрольної роботи визначають як незалежну діяльність, що забезпечує об'єктивну оцінку видів діяльності відповідного органу та надає керівництву гарантію у тому, що система управління функціонує в спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності. Внутрішній аудит здійснюється з метою надання рекомендацій щодо вдосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності управління. Крім цього, завданням

внутрішнього аудиту є забезпечення ефективного внутрішньоуправлінського контролю відповідно до здійснених витрат [2, 3].

У проекті Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” від 25 грудня 2008 р. визначено, що метою державного внутрішнього фінансового контролю є забезпечення ефективного управління державними ресурсами шляхом належного функціонування підсистем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також провадження діяльності з їх гармонізації. Отже, вітчизняна система державного внутрішнього фінансового контролю побудована за аналогією до таких систем у країнах ЄС. Таким чином, в Україні її складовими є внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація (табл. 1).

Важливо додати, що державний внутрішній фінансовий контроль має ґрунтуватися на принципах законності, економічності, ефек-

Таблиця 1

Характеристика складових системи державного внутрішнього фінансового контролю*

Складові системи державного внутрішнього фінансового контролю	Визначення	Завдання
Внутрішній контроль	Комплекс заходів, які застосовують керівник і працівники з метою забезпечення дотримання законності й ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності органу державного сектору та його підвідомчих установ.	Досягнення в діяльності органу державного сектору найвищого рівня ефективності, результативності, економічності та прозорості відповідно до поставлених завдань; забезпечення достовірності фінансової, статистичної та управлінської звітності; збереження активів; дотримання вимог законодавства.
Внутрішній аудит	Діяльність внутрішнього аудитора в органі державного сектору, що спрямована на вдосконалення системи управління, попередження фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності органу державного сектору.	Оцінка відповідності діяльності органу державного сектору чинному законодавству; оцінка стану реалізації стратегічного плану дій; оцінка ефективності та результативності виконання органом державного сектору бюджетної програми; визначення та оцінка ризиків, надання рекомендацій керівнику органу державного сектору щодо їх зменшення; оцінка стану та ефективності здійснення внутрішнього контролю тощо.
Гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту	Діяльність з координації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту Міністерством фінансів України шляхом методологічного забезпечення та проведення аналізу, моніторингу їх запровадження і функціонування.	Підготовка пропозицій щодо вдосконалення законодавства в сфері державного внутрішнього фінансового контролю; методологічне забезпечення здійснення внутрішнього контролю та проведення внутрішнього аудиту; моніторинг функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в органах державного сектору тощо.

* Побудовано на основі [14].

тивності, прозорості та гласності. Неухильне дотримання вимог законодавства при здійсненні державного внутрішнього фінансового контролю свідчить про виконання принципу законності. Принцип економічності передбачає мінімізацію витрат державних ресурсів, які використовуються при здійсненні державного внутрішнього фінансового контролю, а принцип ефективності – досягнення максимальних результатів від ресурсів, що використовувалися в процесі його здійснення. Про виконання принципу прозорості свідчить документування всіх операцій щодо використання державних ресурсів в органі державного сектору, а принципу гласності – звітування про результати державного внутрішнього фінансового контролю перед громадськістю і засобами масової інформації [14]. Вважаємо, що визначення в названому вище проекті таких принципів є кроком до вдосконалення практики державного внутрішнього фінансового контролю.

На сьогодні можна констатувати про певні здобутки в сфері реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю. Вони пов'язані з: розробкою методичного забезпечення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; реалізацією заходів щодо запровадження європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю у вітчизняну практику шляхом проведення навчань, пілотних проєктів, засідань круглих столів, брифінгів, конференцій, консультацій тощо; створенням підрозділів внутрішнього аудиту в центральних і місцевих органах виконавчої влади; регулюванням стану внутрішнього аудиту в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади шляхом погодження планів внутрішнього аудиту та змін до них, а також отримання, аналізу і узагальнення інформації про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в системі центральних органів виконавчої влади [8].

У системі центральних органів виконавчої влади підрозділи внутрішнього аудиту були створені та функціонують з 1 січня 2012 р. на базі контрольно-ревізійних підрозділів. Відтоді стали очевидними переваги застосування такої форми контролю як аудит порівняно з внутрішньою контрольно-ревізійною роботою. Зокрема, при переході від внутрішньої контрольно-ревізійної роботи до аудиту відбулася переорієнтація цілей контрольної діяльності – від виявлення порушень до їх попередження і повернення витрачених з порушенням законодавства фінансових ресурсів.

Як свідчать результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту за перше півріччя 2012 р., робота внутрішніх аудиторів зводилася в основному до проведення фінансових аудитів і аудитів відповідності та майже не передбачала здійснення аудитів ефективності. Так, у звітному періоді кількість проведених внутрішніми аудиторами фінансових аудитів і аудитів відповідності дорівнювала 1178, а кількість здійснених ними аудитів ефективності – тільки 5.

Результати за перше півріччя 2012 р. свідчать про те, що на 883 підприємствах, установах і організаціях були виявлені фінансові порушення, які призвели до втрат на загальну суму 111,913 млн. грн. Зокрема, як можна бачити на рис. 2, недоотримання фінансових і матеріальних ресурсів було виявлено на суму 31,29 млн. грн., витрат з порушенням законодавства – 58,54 млн. грн., нецільових витрат – 3,31 млн. грн., недостачі коштів і майна – 18,76 млн. грн. У структурі фінансових порушень найбільшу питому вагу становлять витрати з порушенням законодавства (52%), а найменшу – нецільові витрати (3%). На рис. 3 видно, що в структурі фінансових порушень недоотриманню фінансових і матеріальних ресурсів належить 28%, а недостачам коштів та майна – 17%.

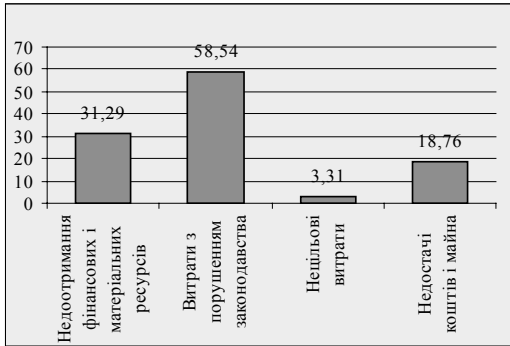


Рис. 2. Обсяг виявлених підрозділами внутрішнього аудиту фінансових порушень у I півріччі 2012 року, млн. грн.*

* Побудовано на основі [8].



Рис. 3. Питова вага виявлених підрозділами внутрішнього аудиту фінансових порушень у I півріччі 2012 року, %*

Показники діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, що проаналізовані вище, свідчать про відповідність фінансових аудитів і аудитів відповідності критерію результативності. Водночас, у звітному періоді з виявлених 111,913 млн. грн. фінансових порушень було відшкодовано 11,191 млн. грн., тобто 10%. Такий рівень відшкодування вважається низьким, проте свідчить про дієвість фінансових аудитів і аудитів відповідності [8].

Насамкінець доречно зазначити, що реалізація заходів у сфері реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю здійснюється на виконання відповідних положень розпорядження Кабінету Міністрів України "Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни" № 148-р. від 19 січня 2011 р. Так, сформовано нормативно-правову базу для створення та організації діяльності служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, запроваджено систему навчання та підвищення кваліфікації керівників і працівників таких служб [15].

З огляду на зазначене вище, вітчизняна система державного внутрішнього фінансового контролю знаходиться в процесі розвитку. Проходження такого процесу

можуть супроводжувати проблеми різного змісту та рівня складності. Тому вчасними мають бути не тільки заходи, розроблені фахівцями на практиці, а й пропозиції, обґрунтовані в наукових працях

Література

1. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1 (10). – С. 280–283.
2. Внутрішній фінансовий контроль – в Україні // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2 (43). – С. 3–4.
3. Гетманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі // Форум права. – 2006. – № 1. – С. 20–24.
4. Головань М. М. Державний фінансовий контроль і його реформування // Фінанси України. – 2003. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36676?cat_id=47826.
5. Державний фінансовий контроль: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

6. Державний фінансовий контроль: Науч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Н. С. Вітевицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2004. – 408 с.
7. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні // Статистика України. – 2009. – № 3. – С. 118–123.
8. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/91199>.
9. Лиско Н. А. Основні принципи державного фінансового контролю в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 42–47.
10. Микитюк І. Концептуальні засади побудови єдиної системи державного фінансового контролю // Світ фінансів. – 2009. – № 2 (19). – С. 40–47.
11. Микитюк І. Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю // Вісник ТДЕУ. – 2006. – № 3. – С. 88–94.
12. Піхоцький В. Напрями розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю // Ефективність державного управління. – 2011. – Вип. 27. – С. 445–450.
13. Піхоцький В. Незалежний державний фінансовий контроль – запорука ефективності використання фінансових ресурсів держави // Ефективність державного управління. – 2011. – Вип. 28. – С. 287–295.
14. Проект Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” від 25 грудня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285>.
15. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни” від 19 січня 2011 р. № 148-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/148-2011-%D1%80>.
16. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року” № 1601-р від 23 грудня 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247.
17. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.
18. Федоров С. Є. Справедливість як принцип державного фінансового контролю // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 783–788.