

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 направленості на стратегічну перспективу. Проаналізовано дотримання цих принципів державного фінансового контролю на практиці.

Сучасний стан економіки держави та державних фінансів не відповідає показникам задовільного, тому при ньому зростає значення державного фінансового контролю за збереженням і використанням державних фінансових ресурсів. Водночас, нині перед державним фінансовим контролем поставлено складніші завдання, а також розширено поле діяльності контролюючих органів. За таких обставин виникає необхідність у підвищенні ефективності державного фінансового контролю і забезпеченні його розвитку.

Нагальна потреба в реформуванні вітчизняної системи державного фінансового контролю виникла доволі давно, що складає більше одного десятка років. 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 та 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 здійснення цих заходів необхідно спершу 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 наступний щабель розвитку.

У спеціальній науковій літературі проблема визначення принципів державного фінансового контролю отримала широке дослідження. Маємо на увазі, що майже всі науковці та практики звертаються до цієї проблеми при обґрунтуванні концептуальних засад державного фінансового контролю. Зокрема, названу вище проблему досліджують: О. І. Барановський, Н. С. Вітвицька, О. П. Гетманець, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій, І. С. Микитюк, П. С. Петренко, В. К. Симоненко, М. Т. Фенченко, І. Ю. Чумакова та інші. Не всі зі згаданих науковців і практиків вивчають проблему визначення принципів державного фінансового контролю з позиції розкриття їхнього змісту. В окремих випадках вони обмежуються з'ясуванням складу принципів державного фінансового контролю. Водночас, у складі запропонованих ними принципів державного фінансового контролю є принципи, які потребують теоретичного дослідження, зважаючи на їхню новизну та важливе значення для реалізації на практиці.

Зважаючи на зазначене вище, мету наукового дослідження сформульовано наступним чином: визначити принципи державного фінансового контролю, при реалізації яких відбувається його розвиток, та проаналізувати дотримання їх на практиці. Для досягнення цієї мети необхідно дослідити наукові позиції вчених і практиків на проблему з'ясування складу принципів державного фінансового контролю, а також виділити серед них принципи, дотримання яких свідчить про його розвиток.

Спільна наукова позиція В. К. Симоненка, О. І. Барановського і П. С. Петренка на проблему визначення принципів державного фінансового контролю заслуговує на особливу увагу. Це обумовлено тим, що висловлена ними наукова думка, яка має колегіальний характер, ґрунтується на вивченні теоретичних напрацювань дослідників цієї проблематики, а також на дослідженні практики діяльності контролюючих органів. Більше того, запропонований ними склад принципів діяльності контролюючих органів є таким, що за умови їх реалізації буде забезпечено ефективне функціонування системи державного фінансового контролю.

До складу 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 з названих основних принципів має важливе значення і займає своє місце в системі принципів державного фінансового контролю.

Власний підхід до вирішення проблеми визначення принципів державного контролю в бюджетному процесі пропонує О. П. Гетманець. Відповідно до її підходу склад принципів контрольної діяльності включає принципи законності, відповідальності учасників бюджетного процесу, раціональності, достовірності, професійності, незалежності, взаємодії, допомоги та результативності. За пропозицією автора підходу названі принципи державного контролю в бюджетному процесі необхідно визначити в проекті Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення”.

Серед названих вище принципів контрольної діяльності є принципи, які потребують особливої уваги через їхню новизну порівняно з іншими. До таких принципів, на нашу думку, можна віднести принцип раціональності, який використовується для характеристики державного контролю як розумної, доцільної діяльності. 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. На відміну від принципу раціональності, принцип законності контрольної діяльності озвучується кожним дослідником цієї проблематики, а О. П. Гетманець називає його головним, базовим принципом державного контролю, який обумовлює наявність інших принципів і з яким ці принципи пов'язані [3, 22-23].

У складі принципів контрольної діяльності, запропонованих О. П. Гетманець, доцільно виділити принцип допомоги. Зміст названого принципу полягає в тому, що основним завданням контролюючого органу є не виявлення порушень фінансового 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 принцип допомоги 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 при цьому мають виконуватись завдання з підвищення ефективності державного управління і його подальшого розвитку. Поряд з цим, контрольна діяльність повинна базуватися також на принципах, які властиві тільки контролю [11, 89].

Наукова позиція І. С. Микитюка відзначається тим, що всі принципи державного фінансового контролю згруповані на принципи, які мають дотримуватись при його організації та здійсненні. Зокрема, до принципів організації державного фінансового контролю автор наукової позиції 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.

Для забезпечення ефективного функціонування системи державного фінансового контролю необхідно, щоб при здійсненні контрольної діяльності дотримувалися відповідні принципи. Так, 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].

За словами І. С. Микитюка, названі вище принципи організації та здійснення державного фінансового контролю є загальновідомими. Безсумнівно, що кожен з дослідників цієї проблематики повинен ґрунтовно її вивчати та володіти знаннями про всі принципи державного фінансового контролю. Разом з цим, у складі принципів організації державного фінансового контролю можна виділити принципи, які, за нашими спостереженнями, запропоновані порівняно нещодавно. Такими принципами 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 ці принципи організації державного фінансового контролю потребують теоретичного обґрунтування, а їх дотримання на практиці має бути обов'язковим.

До складу загальновідомих принципів державного фінансового контролю І. С. Микитюк пропонує включити нові принципи – якості роботи контролюючих органів і завершеності контрольних заходів. Стосовно принципу якості роботи контролюючих органів, то в результаті його дотримання досягається економічність, продуктивність і результативність контрольної-ревізійної діяльності. В свою чергу, при дотриманні принципу завершеності контрольних заходів 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].

У спеціальній навчальній літературі питанню визначення складу принципів державного фінансового контролю відведено важливе місце. Це обумовлено тим, що назване вище питання вивчають поряд з питаннями сутності, цілі та завдань, предмета і об'єктів, видів, форм, методів, методичних прийомів та способів

державного фінансового контролю. У сукупності такі питання дають змогу обґрунтувати теоретичні основи державного фінансового контролю.

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 автори спеціальної навчальної літератури відносять наступні: законності; обов'язковості; стратегічної спрямованості; неупередженості; всебічності; системності; плановості; регулярності; конкретності; економічності; гласності; дієвості [6, 20; 5, 19]. Серед названих принципів здійснення державного фінансового контролю доцільно виділити 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. Запропонований ними підхід до вирішення цієї проблеми заслуговує на увагу, зважаючи на його відмінність від наукової позиції, яку відстоюють учені в галузі фінансів. Несхожість цих наукових позицій полягає, зокрема, у віднесенні до складу принципів державного фінансового контролю тих з них, які не підтримуються представниками іншої галузі науки.

Одним з таких принципів є справедливість державного фінансового контролю, зміст якого С. Є. Федоров досліджує в двох напрямках. Перший з напрямків полягає у визначенні сутності справедливості як моральної категорії, що буде застосована в галузі права, а другий – в з'ясуванні, яким чином принцип справедливості може бути використаний в сфері державного контролю за публічними фінансами та яке

місце цей принцип займає в системі інших принципів державного фінансового контролю.

За результатами дослідження 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 державного фінансового контролю, а й виконує роль метапринципу, тобто принципу принципів державного контролю за публічними фінансами [18, 783, 785-788].

На нашу думку, принцип справедливості, який підтримують учені в галузі права, частково за змістом співпадає з принципом законності, запропонованим науковцями-фінансистами. Дотримання принципу законності 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. При розкритті науковцями-юристами змісту принципу справедливості робиться доповнення, що положення законодавчих актів мають відповідати нормам моралі, тобто бути справедливими.

З метою більш ґрунтовного дослідження проблеми визначення принципів державного фінансового контролю вважаємо за доцільне розглянути підхід до вирішення цієї проблеми науковців у галузі обліку. При порівнянні їхнього підходу з науковою позицією вчених-фінансистів можна зробити висновок 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 принципи законності, незалежності,

об'єктивності, гласності, системності, відповідальності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності та превентивності контрольних дій.

Поряд із загальними принципами виділяють етичні принципи державного фінансового контролю. Їхній склад формують принципи чесності, незалежності, об'єктивності, політичного нейтралітету, конфіденційності, компетентності. Етичні принципи державного фінансового контролю Н. А. Лиско пропонує доповнити принципом відповідальності. Зміст цього принципу 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 по відношенню до 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 наявна потреба в удосконаленні принципів державного фінансового контролю. Це пояснюється тим, що окремі принципи 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 за відставанням теорії від практики реалізації принципів державного фінансового контролю [9, 42-43].

Серед запропонованих вітчизняними науковцями принципів державного фінансового контролю варто виділити 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 згадані принципи державного фінансового контролю подані за дещо зміненими назвами та з авторським підходом до розкриття їхнього змісту. Реалізація даних принципів на практиці свідчить про розвиток системи державного фінансового контролю.

| Принцип здатності системи державного фінансового контролю до трансформації | Принцип поетапної еволюції системи державного фінансового контролю | Принцип направленості 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 виведенні з неї інших складників. Іншими словами, організаційна структура системи державного фінансового контролю є динамічною, тобто може змінюватися, що свідчить про розвиток даної системи.</p> | <p>Система державного фінансового контролю не перебуває в статичному стані, а змінюється з часом. Розвиток даної системи здійснюється за часовими періодами, в кожному з яких система державного фінансового контролю виконує покладені на завдання.</p> | <p>У системі державного фінансового контролю зміни мають проходити на вимогу часу та бути розрахованими на стратегічну перспективу. Це буде гарантувати виконання системою державного фінансового контролю завдань, які ускладнюються в стратегічному періоді.</p> |

Рис. 1. Принципи державного фінансового контролю*

* Побудовано автором.

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 реформування системи державного фінансового контролю передують визначення її складових частин. Так, В. Ф. Піхоцький стверджує, що ефективне функціонування системи державного фінансового контролю 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 здійснює витрачання, а й з інших – незалежних від них, але не менш компетентних офіційних джерел” [12, 445].

Як правильно підмітив І. С. Микитюк, у працях вітчизняних науковців і практиків немає єдиного визначення системи державного фінансового контролю та повної характеристики її складових частин. На його думку, систему державного

фінансового контролю слід розглядати як комплекс взаємопов'язаних елементів, які 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 елементами системи можуть змінюватися в часі відповідно до функцій, що покладаються на елементи [10, 40-41].

У якості доповнення зазначимо, що склад елементів системи державного фінансового контролю може змінюватися на вимогу часу. Такі зміни в системі державного фінансового контролю, що проявляються в доповненні системи одними елементами та виведенні з неї інших елементів, свідчать про її розвиток у часі. Якраз 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 І. С. Микитюка, що для забезпечення ефективного функціонування системи державного фінансового контролю на практиці необхідно передусім розробити концепцію її побудови. В розробленій концепції має бути передбачено поділ державного фінансового контролю на зовнішній і внутрішній, цілі та завдання цих різновидів контролю, визначено контролюючі органи, їхні функції і повноваження. 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].

Цінною з точки зору невідкладної реалізації є пропозиція В. К. Симоненка, О. І. Барановського та П. С. Петренка, згідно з якою для забезпечення ефективного функціонування системи державного фінансового контролю необхідно розробити програмний документ концептуального характеру. Положення цього документу 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 чітке розмежування сфер діяльності контролюючих органів законодавчої та виконавчої гілок влади, а також уникнення дублювання і паралелізму в їхніх функціях та повноваженнях [17, 83]. Таким чином, в основі цього документа має знаходитися поділ державного фінансового контролю на зовнішній та внутрішній як основні його різновиди.

Проте, першим озвучив думку про потребу в розробленні стратегічного концептуального документа для забезпечення побудови ефективної системи державного фінансового контролю, яка б відповідала стандартам передових демократичних країн, М. М. Головань. За його баченням, у цьому документі необхідно чітко визначити поняття державного фінансового контролю, його принципи, систему, завдання, пріоритети, основні види та порядок здійснення. В основі концепції побудови єдиної системи державного фінансового контролю має бути поділ цього виду 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 узагальнена думка була сформульована дослідниками цієї проблематики ще кілька років тому, проте залишається актуальною і на сьогодні, оскільки для повної реалізації всіх передбачених змін потрібен певний часовий період. Повністю погоджуємося зі словами науковців і практиків, що вітчизняна система державного фінансового контролю потребує реформування та модернізації на основі вивчення позитивного світового досвіду.

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 державних реформ у різних галузях економіки та соціальної сфері зростає потреба в посиленні функції державного зовнішнього фінансового контролю. Цей вид державного фінансового контролю має

базуватися на принципах законності, об'єктивності, прозорості та гласності, що дасть змогу періодично інформувати громадськість про хід і результати виконання державних реформ.

Внесемо ясність, що 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. Ці органи вповноважені від імені громадян здійснювати контроль за використанням органами виконавчої влади державних коштів. У процес здійснення такого виду контролю мають бути залучені засоби масової інформації, громадські організації, громадяни. З огляду на зазначене вище, такий вид контролю отримав назву незалежного представницького контролю. По-іншому 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 обґрунтовуються дослідниками цієї проблематики, тому можна відзначити їх колегіальний характер.

У колі науковців і практиків побутує думка, що одним з напрямків розвитку та вдосконалення системи державного зовнішнього фінансового контролю є забезпечення діяльності територіальних управлінь Рахункової палати України. Автор цієї думки 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].

У якості доповнення В. Ф. Піхоцький стверджує, що здійснення регіональними підрозділами Рахункової палати України ефективної контрольної діяльності дасть змогу: охопити перевітками ширше коло розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів за рахунок проведення одночасних наскрізних і зустрічних перевірок міністерств та відомств фахівцями центрального апарату Рахункової палати України, а підвідомчих 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 інша складова частина системи державного фінансового контролю – державний внутрішній фінансовий контроль. Це стало очевидним ще кілька років тому та відтоді були зроблені заходи щодо вдосконалення нормативно-правової бази в сфері державного внутрішнього фінансового контролю. Так, чинному на сьогодні розпорядженню Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього 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 Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1601-р вітчизняна система державного внутрішнього фінансового контролю повинна функціонувати на принципах таких систем у країнах Європейського Союзу. Це обумовлено тим, що до побудови та функціонування систем державного внутрішнього фінансового контролю в країнах Європейського Союзу 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.

У системах державного внутрішнього фінансового контролю, які функціонують у країнах Європейського Союзу, базовим елементом є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за результати діяльності органу державного або комунального сектору. Поряд з цим, в органах державного та комунального секторів функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, які досліджують діяльність апарату таких органів і звітують про результати проведеного аудиту відповідному керівнику. В міністерстві фінансів більшості країн Європейського Союзу функціонує підрозділ – центральний директорат, який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. Основними завданнями такого підрозділу 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, що здійснюються в очолюваному ним органі. Доречно відзначити, 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 та мають обов'язково застосовуватися працівниками.

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].

Для впровадження досвіду країн Європейського Союзу в сфері здійснення державного внутрішнього фінансового контролю у вітчизняну практику слід спершу підготувати підґрунтя для таких прогресивних перетворень. Мова йде про зміни, які мають відбутися у свідомості осіб, причетних до контрольного процесу. За спостереженнями дослідників цієї проблематики, відповідно до вітчизняної практики під словом “контролювати” розуміють “інспектувати”, “ревізувати”, “перевіряти” тощо. Водночас, згідно з практикою країн Європейського Союзу через здійснення контролю проявляється реалізація функції управління. Якраз доречно процитувати, що “замість персональної відповідальності керівника та його зацікавленості в побудові ... системи фінансового управління і контролю ... спостерігається відсторонення керівників від цієї діяльності та перекладання окремих функцій на головних бухгалтерів, ревізорів тощо” [7, 118]. За нашими спостереженнями, процитована думка починає втрачати свою актуальність водночас з проходженням змін у практиці внутрішнього контролю в системі органів державного сектору.

У проєкті 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. З поданого визначення слідує, що вітчизняна система державного внутрішнього фінансового контролю побудована за аналогією до таких систем у країнах Європейського Союзу. Таким чином, складовими системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні є внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація, визначення і завдання яких подані в табл. 1.

Важливо доповнити, що державний внутрішній фінансовий контроль має ґрунтуватися на принципах законності, економічності, ефективності, 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 законодавчого акту таких принципів є поступом у вдосконалення практики державного внутрішнього фінансового контролю.

На сьогодні можна констатувати про певні здобутки в сфері реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю. Точніше кажучи, такі досягнення 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 проектів, 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 року 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 року, 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 фінансових аудитів та аудитів відповідності, проведених підрозділами внутрішнього аудиту в першому півріччі 2012 року, 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 та матеріальних ресурсів було виявлено на суму 31,29 млн. грн., витрат з порушенням законодавства – 58,54 млн. грн., нецільових витрат – 3,31 млн. грн., недостач коштів і майна – 18,76 млн. грн. У структурі фінансових порушень найбільшу питому вагу складають 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%.

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 фінансових порушень вважається низьким, проте свідчить про дієвість фінансових аудитів і аудитів відповідності [8].

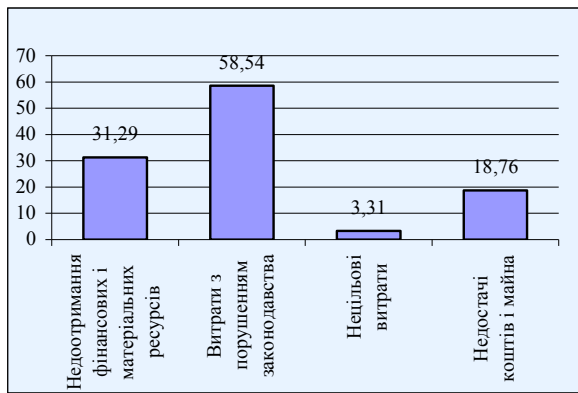


Рис. 2. Обсяг виявлених підрозділами внутрішнього аудиту фінансових порушень у I півріччі 2012 року, млн. грн.*

* Побудовано автором на основі [8].



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

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” від 19 січня 2011 р. № 148-р. Окремі з цих положень вже виконані на практиці, а інші – продовжують реалізовуватися. Так, сформовано нормативно-правову базу для створення та організації діяльності служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади. Водночас, продовжуються організація та проведення навчання, 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 дослідниками цієї проблематики. З означеного слідує, що діапазон проблем у сфері функціонування та розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю є доволі широким, що потребує здійснення подальших наукових розробок у цьому напрямку.

Характеристика складових системи державного внутрішнього фінансового контролю*

| Складові системи державного внутрішнього фінансового контролю | Визначення | Завдання |
|--|---|--|
| Внутрішній контроль | Комплекс заходів, які застосовуються керівником і працівниками з метою забезпечити дотримання законності та ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановлених мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності органу державного сектору та його підвладних 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 органу державного сектору; 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 автором на основі [14].

Література

1. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні / І. В. Басанцов // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1 (10). – С. 280-283.
2. Внутрішній фінансовий контроль – в Україну // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2 (43). – С. 3-4.
3. Гетманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі / О. П. Гетманець // Форум права. – 2006. – № 1. – С. 20-24.
4. Головань М. М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М. М. Головань // Фінанси України. – 2003. – № 9 [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36676?cat_id=47826. – Назва з екрану.
5. Гуцаленко Л. В. 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: [навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц.] / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрій, М. Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2004. – 408 с.
7. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні / Г. В. Дмитренко // 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>. – Назва з екрану.
9. Лиско Н. А. Основні принципи державного фінансового контролю в Україні / Н. А. Лиско // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 42-47.
10. Микитюк І. Концептуальні засади побудови єдиної системи державного фінансового контролю / І. Микитюк // Світ фінансів. – 2009. – № 2 (19). – С. 40-47.

11. Микитюк І. *Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю* / І. Микитюк // *Вісник ТДЕУ*. – 2006. – № 3. – С. 88-94.

12. Піхоцький В. *Напрями розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю* / В. Піхоцький // *Ефективність державного управління*. – 2011. – Вип. 27. – С. 445-450.

13. Піхоцький В. *Незалежний державний фінансовий контроль – запорука ефективності використання фінансових ресурсів держави* / В. Піхоцький // *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>. – Назва з екрану.

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>. – Назва з екрану.

16. *Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року” від 23 грудня 2009 р. № 1601-р* [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247. – Назва з екрану.

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* / С. Є. Федоров // *Форум права*. – 2012. – № 3. – С. 783-788.