

В. М. КОРОЛЬ. РОЛЬ ГОЛОВНОГО КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОГО УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ У РЕФОРМУВАННІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю являється однією із передумов зміцнення фінансової дисципліни в державі. Особливе значення державного внутрішнього фінансового контролю полягає у забезпеченні всіма без винятку розпорядниками бюджетних коштів дотримання вимог законодавства, яким регламентовано напрями та порядок використання державних ресурсів.

Ключові слова: внутрішній фінансовий контроль, фінансова дисципліна, бюджетні кошти, державні ресурси, аудит.

Реформирования системы государственного внутреннего финансового контроля является одной из предпосылок укрепления финансовой дисциплины в государстве. Особое значение государственного внутреннего финансового контроля состоит в обеспечении всеми без исключения распорядителями бюджетных средств соблюдения требований законодательства, которые регламентируют направления и порядок использования государственных ресурсов.

Ключевые слова: внутренний финансовый контроль, финансовая дисциплина, бюджетные средства, государственные ресурсы, аудит.

Reforming of the public internal financial control system is one of preconditions of strengthening financial discipline in the state. Special meaning of the public internal financial control lies in ensuring by all without exceptions administrators of budget funds adherence to the law requirements that regulate lines and the procedure for the public resources use.

Key words: internal financial control, financial discipline, public resources, audit.

Кабінетом Міністрів України з метою упорядкування контрольно-наглядових функцій, притаманних головним розпорядникам бюджетних коштів розпорядженням від 24.05.2005 № 158-р, із змінами та доповненнями схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (далі – Концепція) та План заходів із її реалізації¹.

Вищевказаними документами визначено відповідні державні органи, відповідальні за нормативно-правове та методологічне забезпечення розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

Зокрема, ГоловКРУ є одним із розробників проекту Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль», проекту акта Кабінету Міністрів України про заходи щодо утворення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади служб внутрішнього аудиту та організації їх діяльності, порядку звітування про внутрішній контроль та внутрішній аудит, а також стандартів внутрішнього аудиту, інструкцій з внутрішнього контролю і Кодексу етики внутрішнього аудитора.

Водночас на сьогодні є досить суперечливою понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю.

Так, внутрішній контроль за термінологією визначеною Концепцією –інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забез-

© КОРОЛЬ Володимир Миколайович – здобувач Інституту держави і права ім. В.М. Корецького НАН України

печення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат. Внутрішній контроль - це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору.

Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

Також, Концепцією дано визначення поняттю «внутрішній аудит», як діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»² визначає, що державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудита, перевірки державних закупівель та інспектування.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

На сьогодні, що чинне законодавство України на рівні акта вищої юридичної сили, окрім вищезгаданого Закону, іншого визначення терміна «аудит» не надає. Згадка про аудит є в Бюджетному кодексі України³ (ст. 26 «Аудит та фінансовий контроль»), але кодексом не визначено різницю між аудитом та контролем. Водночас наведена норма, що аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою - в частині контролю за використанням коштів Державною палатою України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України - відповідно до його повноважень, визначених законом.

Також визначення аудиту наведено у Порядку проведення органами ДКРС аудиту ефективності виконання бюджетних програм*, де аудит ефективності визначається як форма **контролю**, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають⁴; у Порядку проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ⁵, де аудит (за текстом

* Запозичене із європейського досвіду – Глосарію основних термінів, який розроблено 1989 р. в рамках INTOSAI (Міжнародної організації вищих контрольних органів), де у п. 84 зазначене поняття розглядається як форма контролю якості управлінських рішень на предмет економичності та ефективності використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів.

Порядку – фінансово-господарський аудит) також розглядається як форма фінансового контролю (п. 2), основним завданням якого є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю (п. 3). Тобто фактично застосовані у вищевказаних Порядках терміни відповідають терміну - аудит ефективності.

При проведенні розробки проекту Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль» слід врахувати, запропоновану науковцями сферу застосування відповідних термінів, які є за своєю суттю аналогічними терміну «внутрішній фінансовий контроль» та основні завдання такої контролюючої діяльності.

Так, М.Т. Білуха основними завданнями фінансово-господарського контролю називає профілактику порушень у технології виробництва, які мають причинні зв'язки з випуском недоброякісної продукції, перевитратами сировини і матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів; невиконанням договірних зобов'язань з кооперативних поставок; неконкурентоспроможністю продукції; нерентабельною роботою окремих ланок господарства⁶.

Д. Ірвін вважає, що головними причинами існування фінансового контролю є: необхідність проведення моніторингу результатів господарської діяльності та їх порівняння з планом; максималізація прибутку; оцінка платоспроможності; спосереження за ліквідністю⁷.

С.О. Шохін і Л.І. Вороніна серед завдань державного фінансового контролю вирізняють забезпечення дотримання чинного законодавства в галузі оподаткування, використання бюджетних ресурсів і коштів позабюджетних фондів, державної і муніципальної власності; правильність валютних операцій, ведення бухгалтерського обліку; перевірку стану і ефективності використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів підприємств; виявлення резервів зростання фінансових ресурсів; попередження розтрат і фінансових зловживань⁸.

І.А. Белобжецький вважає діапазон дії фінансового контролю досить широким, оскільки “контроль за формуванням більшості вартісних (фінансових) показників – собівартості, прибутку, фондодідачі, матеріалоємності та інших – в плані, обліку і звітності неминуче охоплює різні сторони виробничої, постачальницької і збутової діяльності⁹”.

Історично, до проведення ринкових реформ та використання міжнародного досвіду у управлінні державними ресурсами держава через інструменти фінансового контролю забезпечувала підтримку законності шляхом відслідковування технологій і процесів виробництва, розподіл суспільного продукту, використання матеріальних і грошових засобів.

Основним завданням державного фінансового контролю була перевірка виконання фінансових планів підприємств, дотримання положень господарського розрахунку і фінансової дисципліни, здійснення заходів для виявлення резервів покращення господарської діяльності. Разом з тим фінансовий контроль сприяв збільшенню накопичень, підвищенню рентабельності, запровадженню режиму економії і ефективному використанню матеріальних і фінансових ресурсів; забезпечував перевірку законності витрачання коштів¹⁰. При цьому, основиною вимогою була перевірка законності, тобто дотримання вимог нормативно-правових

актів, які регламентували використання державних ресурсів та обов'язкове при-тягнення винних осіб до відповідальності.

Якщо проблему, яка зумовила прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю розглянути в більш широкому аспекті, то загальною підставою для запровадження всебічного фінансового контролю за фінансово-господарськими правовідносинами виступають наступні фактори:

по-перше, необхідність втручання держави в економіку, зокрема, потреба створення умов для ефективного функціонування самого ринкового механізму, усунення негативних наслідків ринкових процесів (безвідповідальності, здійснення незаконної діяльності та інших), захисту національних інтересів на світовому ринку, вирішення проблем, які ринковий механізм вирішити не може або вирішує неефективно;

по-друге, нагальна потреба мінімізації державних та соціальних витрат, зумовлена негативними явищами світової фінансової кризи.

Однак не зважаючи на прийняття зазначеної Концепції на сьогодні в Україні продовжує мати місце певна недооцінка ролі контролю у фінансово-господарському секторі суспільних відносин, внаслідок чого суспільство фактично не має здатності оперативного впливати на процеси в господарському середовищі та чітко розмежування таких понять як «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит».

Зокрема, за неприйняття Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль», який необхідний для створення правової основи у ході розвитку державного внутрішнього фінансового контролю з ініціативи Головки КРУ постановою Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 2 затверджено Порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади¹¹.

За наведеною термінологією у вказаному порядку – «внутрішня контрольно-ревізійна робота» – це процес планування, організації та здійснення контрольних заходів, реалізації їх результатів, моніторингу усунення виявлених порушень законодавства і недоліків, узагальнення та подання інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни.

Внутрішня контрольно-ревізійна робота є складовою частиною внутрішнього контролю, відокремленою від виконання інших функцій, і проводиться у формі виїзних інспекційних (ревізія, перевірка, розслідування) та камеральних неінспекційних (оцінка, вивчення) контрольних заходів.

Тобто, з урахуванням положень Концепції та Бюджетного кодексу поняття «внутрішня контрольно-ревізійна робота» у даному значенні більш відповідає поняттю «внутрішній аудит». Тобто, діяльності, яка надає впевненість на відповідному рівні щодо належного функціонування системи внутрішнього контролю.

Розглянувши ситуацію яка сформувалась у правовому полі, можна стверджувати, що на сьогодні основна роль Головного контрольно-ревізійного управління України у реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю фінансовий контроль в Україні це побудова відповідної правової основи, необхідної для належного функціонування сфери державного внутрішнього фінансового контролю, усунення розбіжностей положень нормативно-правових актів у цій сфері.

Першочерговим завданням є підготовка законопроекту «Про державний

внутрішній фінансовий контроль» та його супроводження.

В послідуючому прийняття відповідних підзаконних актів, що унормують права, обов'язки, функції та завдання всіх суб'єктів, на яких поширюються відповідні норми.

1. *Розпорядження* Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р) «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224. 2. *Закон* України 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110. 3. *Бюджетний кодекс* України // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 183. 4. *Порядок* проведення органами ДКРС аудиту ефективності виконання бюджетних програм: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Ст. 2144. 5. *Порядок* проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року № 1777 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 1. – Ст. 14. 6. *Білуха М.Т.* Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с. 7. *Ірвін Дзвид.* Фінансовий контроль: Пер. с англ. И.М. Шетинской, В.В. Быкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 253 с. 8. *Штейман М.Я., Бутынец Ф.Ф.* Ревизия и контроль сельскохозяйственных предприятий. – М.: Колос, 1976. – 223 с. 9. *Белобжецкий И.А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с. 10. *Бабич В.П., Сало И.В.* Государственное управление финансами в рыночной экономике. – К.: УкрИНТЗИ, 1994. – 100 с. 11. *Постанова* Кабінету Міністрів України від 6 січня 2010 р. № 2 «Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади» // Офіційний вісник України. – 2010. – № 1. – Ст. 20.