

ЕВОЛЮЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто процес становлення та розвитку внутрішнього державного фінансового контролю в Україні, виокремлено основні етапи. Визначено здобутки та проблеми внутрішнього державного фінансового контролю, проаналізовано сучасний стан його розвитку та відповідність вітчизняних засад міжнародним принципам у цій сфері. Окреслено перспективи розвитку державного фінансового контролю.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній державний фінансовий контроль, державна фінансова інспекція України, контрольно-ревізійне управління, аудит.

Актуальність проблеми. Зміни внутрішнього фінансового ладу, політичного й економічного курсу України в напрямі інтеграції до міжнародного простору повинні супроводжуватися докорінною перебудовою управлінських функцій держави, в тому числі й контрольних. Ефективна система державного фінансового контролю є необхідним атрибутом сучасної демократичної держави, запорукою ефективності використання державних фінансових ресурсів. Внутрішній державний фінансовий контроль як невід'ємний елемент цієї системи є важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання поставлених завдань та зменшити кількість проблемних питань і порушень, пов'язаних із діяльністю органів державного і комунального секторів.

Для визначення перспектив розвитку внутрішнього державного фінансового контролю необхідно проаналізувати процес його становлення, історичні надбання у сфері внутрішньовідомчого фінансового контролю, виокремити існуючі недоліки, проблеми та аспекти, які потребують удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та раціоналізації фінансового контролю досліджені в наукових працях таких зарубіжних дослідників, як: Р. Адамс, А. Аренс, Є. Аткинсон, Дж. Бейлі, Ш. Бланкарт, Дж. Бюкенен, Дж. Ваттс, Р. Зоді, Д. Ірвін, Дж. Робертсон, П. Самуельсон, Дж. Стігліц, Д. Хан та ін.

Проблеми формування системи державного фінансового контролю досліджувало багато вітчизняних науковців, серед яких необхідно відзначити таких учених, як В. Базилевич, О. Барановський, І. Басанцов, М. Білуха, Ф. Бутинець, О. Василик, Т. Васильєва, Н. Виговська, М. Єрмошенко, Т. Ковальчук, І. Лютий, П. Мельник, Ю. Осадчий, В. Федосов та ін.

Незважаючи на високий рівень розробки зазначеного питання, актуально залишається проблема визначення подальших перспектив розвитку внутрішнього державного фінансового контролю в Україні.

Метою статті є дослідження процесу становлення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні та визначення основних шляхів його подальшого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Про необхідність здійснення державного фінансового контролю свідчить те, що історія служби фінансового контролю починається з часів становлення державності і виступає як складова її фінансової безпеки.

Входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю, а контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно з "Положенням про місцеві контрольні установи в імперії" від 3 січня 1866 р. Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 р.

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці і банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний

апарат Державного контролера з надзвичайними правами і повноваженнями.

З цього часу до 1937 р. органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але функції фінансового контролю залишилися незмінними.

Перший нормативний акт, що фактично розпочав відомчий контроль, було прийнято у 1936 р. [2, с. 41]. Цим актом було закріплено низку базових принципів відомчого контролю, до яких належить принцип обов'язковості та періодичності у відносинах між суб'єктами та об'єктами контролю.

Відправною точкою розвитку відомчого контролю стає побудова єдиної системи, що містила в собі обов'язковість організації відомчого контролю на всіх рівнях державної влади, від її центральних органів до виконавчих комітетів обласного рівня, а також здійснення контрольно-ревізійних заходів не рідше одного разу на рік щодо кожного об'єкта контролю.

З того часу до 1956 р. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Міністерства УРСР [1].

У Радянському Союзі також відбувалось удосконалення методів і принципів внутрішнього фінансового контролю, про що свідчить прийняття положення "Про заходи з поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління" Постановою Ради міністрів УРСР № 294 від 26.05.1981 р. Варто зауважити, що особливості державного фінансового контролю були зумовлені укладом економіки в Радянському Союзі, тому після виходу України зі складу СРСР виникла потреба в підвищенні ролі державного фінансового контролю і постала необхідність формування власних контрольних органів, зміни методологічної бази контролю тощо.

Історія внутрішнього державного фінансового контролю України починається після здобуття Україною незалежності. Власний орган внутрішнього державного фінансового контролю було створено у 1993 р. з прийняттям Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", згідно з яким державна контрольно-ревізійна служба діяла при Міністерстві фінансів України й підпорядковувалась Міністерству фінансів України.

Тоді ж було вирішено питання про статус, повноваження, структуру, штатну чисельність контрольно-ревізійної служби, умови оплати праці її працівників, матеріально-технічне забезпечення, що забезпечувало б виконання завдань, покладених на цю службу.

Зазначеним законом визначалось, що головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах вико-

навчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно, виконання місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [3, ст. 2]. Таке формулювання вказує на появу превентивної функції внутрішнього контролю.

Державний фінансовий контроль здійснювався державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Пізніше, у 2006 р., було законодавчо закріплено визначення зазначених термінів.

Указом Президента України від 27.08.2000 р. № 1031 "Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи" з метою посилення контролю за дотриманням фінансової дисципліни, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, активізації роботи щодо усунення виявлених недоліків і порушень були здійснені такі зміни в системі внутрішнього державного фінансового контролю:

- Державному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади;

- надано органам Державної контрольно-ревізійної служби права звертатися в інтересах держави до судів і арбітражних судів;

- встановлено періодичність проведення Державною контрольно-ревізійною службою планових ревізій і перевірок використання коштів бюджетів усіх рівнів, позабюджетних фондів, використання і збереження державного і комунального майна не рідше одного разу на три роки;

- встановлено адміністративну відповідальність за недотримання порядку проведення операцій із бюджетними коштами, нецільове використання коштів бюджетів усіх рівнів, позабюджетних фондів, за невиконання вимог органів Державної контрольно-ревізійної служби щодо усунення виявлених порушень [3].

Цей указ втратив чинність у 2010 р., коли кардинально трансформувалась система внутрішнього державного фінансового контролю.

За часів ринкових перетворень в економічній системі України відбулися докорінні зміни, а саме: процеси приватизації, роздержавлення, зменшення державного сектору, орієнтація суспільства на ринкові принципи господарювання.

Грунтовний підхід до вирішення проблем державного фінансового контролю передбачає вироблення та реалізацію стратегії розвитку системи державного контролю в країні, тому важливим було прийняття такого документа в Україні у 2003 р. "Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади" була розроблена та прийнята з метою підвищення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотримання принципів ефективності, доцільності та економності управління суспільними ресурсами.

Основними напрямками реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю було визначено:

- формування цілісної системи контролю;
- розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;

- удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення [4].

В сучасних умовах значення внутрішнього державного фінансового контролю посилилось, а з урахуванням інтеграційних процесів в Україні постала також необхідність приведення національної системи державного фінансового контролю у відповідність до міжнародних принципів та стандартів.

Економічні тенденції й наслідки світової фінансової кризи показали необхідність удосконалення фінансової політики й формування відповідних механізмів державного фінансового контролю як вагової складової фінансової системи країни. Тому розробка Міністерством фінансів та Головним контрольно-ревізійним управлінням України "Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю" та її схвалення урядом 22 жовтня 2008 р. було важливим і своєчасним кроком у сучасних економічних умовах.

Концепція визначає методологічні й організаційні засади державного внутрішнього фінансового контролю та спрямована на поліпшення бюджетного процесу, підвищення ефективності функціонування державних фінансів, що має істотне значення для економічного розвитку України і суспільного добробуту, чого можливо досягти шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, поліпшення якості державного регулювання.

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, визначена в Концепції, ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами, згідно з цим, державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових:

- внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального секторів перевірити стан виконання завдань органу;

- внутрішній аудит – діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій забезпечення впевненості в межах розумного в досягненні органами державного і комунального секторів мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності, та надання консультацій.

- гармонізація внутрішнього контролю та аудиту [5].

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС, складовими яких є фінансове управління й контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

Основними нормативно-правовими документами, які регламентують проведення внутрішнього аудиту, є Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001, Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Мінфіну від 04.10.2011 р. № 1247, та Кодекс етики внутрішнього аудитора, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217.

Стандарти внутрішнього аудиту для державного сектору України розроблені відповідно до понятійного визначення внутрішнього аудиту у Бюджетному кодексі та на основі ключових положень Стандартів внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішнього аудиту (IIA, США), Стандартів аудиту INTOSAI, які розроблені міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю, та основних принципів фінансово-

го контролю, зафіксованих у Лімській декларації керівних принципів контролю, що прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного й комунального секторів перед парламентом і громадськістю, тому у країнах ЄС таким елементом є фінансове управління й контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

Важливим кроком у реформуванні внутрішнього державного фінансового контролю України стало видання Указу Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади", відповідно до якого Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

Реформування вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням досвіду країн кандидатів у члени ЄС проводиться протягом тринадцяти років трьома етапами:

1. До 2011 р. передбачалося за участю європейських експертів розробити методологію управління ризиками, порядку звітування про внутрішній контроль та внутрішній аудит, стратегію навчання і підвищення кваліфікації працівників служб внутрішнього аудиту тощо.

2. У період 2012–2016 планується здійснити запровадження в органах державного і комунального секторів нової моделі внутрішнього контролю:

- утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів із поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит;
- запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду;
- запровадження щорічного звітування про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- удосконалення методології та розроблення посібника з питань внутрішнього аудиту;

➤ створення Міністерством фінансів та Державною фінансовою інспекцією єдиної бази даних внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів.

3. Під час здійснення заходів третього етапу, у 2017 р., планується забезпечити підбиття підсумків двох етапів реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення пріоритетів її подальшого розвитку на центральному та місцевому рівні відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку країни [5].

В Україні європейський досвід проведення внутрішнього аудиту враховано у ряді інших нормативно-правових актів: Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженого постановою Уряду від 28.09.2011 р. № 1001, та Стандартах внутрішнього аудиту, затверджених наказом Міністерства фінансів від 04.10.2011 р. № 1247. Цим наказом були затверджені ключові принципи щодо планування діяльності з внутрішнього аудиту вітчизняними підрозділами, які закладено у Стандартах внутрішнього аудиту.

Європейська практика планування діяльності із внутрішнього аудиту визначає цей процес як фундамент для реалізації цілей внутрішнього аудиту. Основою для розробки планів роботи служб внутрішнього аудиту є процес управління ризиками в установі.

Основні етапи аудиту, які в Україні визначені у Стандартах внутрішнього аудиту, розроблені відповідно до Міжнародних Стандартів внутрішнього аудиту і передбачають такі етапи:

- організація аудиту;
- проведення аудиту;
- документування аудиту;
- моніторинг впровадження рекомендацій за результатами аудиту.

Отже, дослідивши історію створення та вдосконалення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні, можна виділити основні етапи його розвитку (табл. 1).

Таблиця 1. Основні етапи розвитку внутрішнього державного фінансового контролю в Україні

Етап	Період	Характеристика
За часів Російської Імперії	1866–1919	Створення та функціонування Управління державного контролю при Міністерстві фінансів
За часів Директорії	1920–1935	Створено спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами і повноваженнями
За часів СРСР	1936–1956	Створено та закріплено базові принципи відомчого контролю, зокрема обов'язковості та періодичності. Фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше – при Міністерстві фінансів УРСР
	1957–1990	Вдосконалення методів та принципів внутрішнього фінансового контролю, прийняття положення "Про заходи з поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління"
За часів незалежної України	1991–2002	Створення Державної контрольно-ревізійної служби України, визначення основних засад внутрішнього контролю
	2003–2008	Створення Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, де закріплені основні напрями реформування внутрішнього державного фінансового контролю
	2009–дотепер	Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України. Запроваджено поділ на внутрішній аудит та контроль. Прийнято ряд нормативно-правових актів щодо наближення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні до міжнародних стандартів

Джерело: складено автором.

Сьогодні в Україні проводяться не всі види аудиту, характерні для розвинених країн, наприклад операцій-

ний аудит, спрямований на оцінку якості функціонування процедур внутрішнього контролю і загальної основи

внутрішнього контролю всередині операційних процесів. Першочергові цілі цього аудиту полягають у наданні керівництву висновків про досліджені операції, програми, проекти, визначенні можливостей для покращення, розробленні рекомендації та коригуючих заходів.

Також в Україні відсутній ІТ-аудит, спрямований на оцінку достовірності, цілісності і безпеки інформаційних систем, які використовуються в операційних процесах і процесах підтримки організації [6, с. 115].

Таким чином, вітчизняна система внутрішнього державного фінансового контролю не в усіх аспектах відповідає європейським вимогам і перебуває у стані реформування.

Висновки. Важливим інструментом державного управління, що надає можливість виконати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів державного й комунального секторів, є державний внутрішній фінансовий контроль, який сприяє фінансово-економічній збалансованості в разі певного екзогенного впливу на розвиток суспільства.

У зв'язку з цим, із метою вдосконалення системи державного управління, запровадження інноваційних досягнень з урахуванням інституційних змін, необхідно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність до сучасного етапу соціально-економічного розвитку країни.

Крім того, потрібно вирішити питання організації й функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного управління шляхом упорядкування понятійної бази та проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення стратегічних напрямів і основних етапів його розвитку.

Завдання Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю були реалізовані не повною мірою, про що свідчать недоліки державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку. Говорити про функціонування органів державного фінансового контролю як єдиної системи зарано, оскільки відсутній достатній рівень комунікації та координації їх дій, не налагоджена співпраця між Державною фінансовою інспекцією України та Рахунковою Палатою України, в той час як світова практика наголошує на необхідності такої взаємодії як інструмента підвищення ефективності реалізації контрольної функції держави в цілому.

П. Андреев, канд. экон. наук,
Глава Государственной фин. инспекции Украины, Киев

ЕВОЛЮЦІЯ ВНУТРІНЬОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАЇНІ

Рассмотрен процесс становления и развития внутреннего государственного финансового контроля в Украине, выделены основные этапы. Определены достижения и проблемы внутреннего государственного финансового контроля, проанализировано современное состояние его развития и соответствие отечественных принципов международным принципам в этой сфере. Обозначены перспективы развития государственного финансового контроля.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внутренний государственный финансовый контроль, государственная финансовая инспекция Украины, контрольно-ревизионное управление, аудит.

P. Andreyev, PhD.
Head of the State Financial Inspection of Ukraine, Kyiv

EVOLUTION OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Process of formation and development of public internal financial control in Ukraine is considered, its main stages are determined. Achievements and issues of public internal financial control are defined, current state of its development and compliance of national principles with international principles in this area are analyzed. Prospects for the public financial control development are outlined.

Keywords: public financial control, internal public financial control, the state financial inspection of Ukraine, control-revision department, audit.

Нормативно-правова база у сфері фінансового контролю також не досконала, відсутнє трактування основних понять, не вироблено єдиного категоріального апарату та методології контролю. В Україні на сьогодні існують нормативно-правові акти, які регулюють здійснення внутрішнього державного фінансового контролю та функціонування Рахункової Палати України, засади ж формування єдиної системи контролю не закріплені законодавчо.

Таким чином, внутрішній державний фінансовий контроль в Україні пройшов декілька етапів розвитку і все ще перебуває на стадії вдосконалення та трансформації з урахуванням надбань світової практики у сфері внутрішнього фінансового контролю.

Список використаних джерел

1. Про органи Держфінінспекції України. Загальні положення [Ел. ресурс] // Державна фінансова інспекція України [сайт]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84005>.
2. О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строительства: Постановление Совета Народных Комиссаров СССР № 708 от 15.04.1936 г. // Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве [Текст]: в 2 ч. Ч. 1 / под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева; М-во сел. хоз-ва СССР. – М.: [б. и.], 1979. – С. 41.
3. Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи [Електронний ресурс]: Указ Президента України від 27.08.2000 № 1031/2000. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1031/2000>.
4. Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади [Електронний ресурс]: Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2003 р. № 1156. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1156-2003-%D0%BF>.
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс]: Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
6. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід / навчальний посібник / Ян ван Тайнен, П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, М. Г. Тимохін, та ін. – К: Європейський інститут державного управління та аудиту, 2012. – 184 с.
7. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

Надійшла до редакції 04.03.13