

вичерпним, буде змінюватися підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства і забезпечення достовірних даних у звітності.

1. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкту оподаткування / [Т.І.Єфименко, Л.Г.Ловінська, Ф.О.Ярошенко та ін.]; за ред. Ярошенко Ф.О.; Наук.-досл. фін. ін-т – К.: НДФІ, 2004. – 192 с. 2. Ловінська Л.Г., Податковий облік – підсистема бухгалтерського обліку [Текст] / Л.Г.Ловінська

// Фінанси, облік і аудит: Зб. наукових праць, Вип. 3. – К.: КНЕУ, 2004. – С.191–197. 3. Блейк Дж., Европейский бухгалтерский учет [Текст]: [Довідник] / Дж.Блейк, О.Амат – М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1997. – 400 с. 4. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль": [Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19.11.02 №114] [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [сайт]. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>.

Надійшла до редколегії 15.04.11

УДК 657.633

П. Андреев, канд. екон. наук

ПРОБЛЕМИ ЕФЕКТИВНОСТІ ВІДОМЧОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено стан контрольно-ревізійної роботи центральних органів виконавчої влади, визначено фактори неефективності його проведення, розроблені пропозиції щодо поліпшення організації та функціонування відомчого контролю.

Ключові слова: відомчий контроль, ефективність контролю, контрольно-ревізійна робота.

Исследовано состояние контрольно-ревизионной работы центральных органов исполнительной власти, определены факторы неэффективности его проведения, разработаны предложения по улучшению организации и функционированию ведомственного контроля.

Ключевые слова: ведомственный контроль, эффективность контроля, контрольно-ревизионная работа.

The control and revision state of the central authorities is studied, the inefficiency factors of its arranging are identified, proposals on improving the organization and operation of internal control are worked out

Key Words: internal control, efficiency control, control and revision work.

Модернізація управління системою державних фінансів потребує ефективної та дієвої контрольної функції. На рівні міністерств та відомств, де безпосередньо здійснюється поточний контроль за використанням державних коштів функціонує так званий відомчий контроль, який у контексті впровадження нової концепції державного внутрішнього фінансового контролю потребує нових наукових підходів щодо організації та функціонування.

Еволюціонування цієї ланки державного фінансового контролю в Україні докладно розглядалось ученими, що працювали над проблемами контролю в Україні. Так, питанням організації відомчого контролю та його взаємодії з ревізійними органами присвячені роботи М.Т. Білухи, І.К. Дрозд, І.Б. Стефанюка, Б.Ф. Усача, В.О. Шевчука. Метою даної статті є обґрунтування напрямків реформування відомчого контролю на засадах сучасних теоретичних підходах до його побудови з урахуванням практичного досвіду в Україні. Відомчий контроль у контексті впровадження нової концепції державного внутрішнього фінансового контролю потребує нових наукових підходів щодо організації та функціонування.

Очевидно, що в теорії контролю виникла суттєва проблема, яка полягає в необхідності визначення результативності контролю в цілому, як функції управління, і, зокрема, ефективності окремої ланки внутрішнього державного фінансового контролю – відомчого контролю. Про це свідчить оцінка наслідків проведення контрольних заходів в системі органів виконавчої влади. Систематизація напрацьованих досліджень учених у напрямку визначення ефективності контролю підкреслює необхідність продовжувати вивчення цього питання. Так, суттєві здобутки щодо оцінки результативності та ефективності контролю отримали І.К. Дрозд, В.Ф. Максимова, В.О. Шевчук, російські вчені В.В. Бурцев, В.М. Родіонова, В.І. Шлейніков, які започаткували напрями та основні підходи до зазначеної проблеми. Розвиваючи такий комплексний підхід, автор даної статті, вивчаючи практику відомчого контролю, упорядковуючи, систематизуючи негативні результати його виконання, пропонує удосконалити функціонування відомчого контролю для підвищення його ефективності та дієвості.

Головне завдання відомчого контролю, на думку автора, є забезпечення законності та ефективності формування, використання і відчуження державних активів. Одночасно цей контроль має запобігати протиправним

діям в соціально-економічній сфері. Така мета відомчого контролю відповідає концептуальним засадам контролю відповідно до ст.1 Лімської декларації керівних принципів контролю, прийняту ІНТОСАІ [1].

Проаналізувавши практику відомчого контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) зазначимо наступне. Незважаючи на послідовну позицію органів ДКРС, направлену на покращення стану внутрішньої контрольно-ревізійної роботи, діяльність підрозділів децентралізованого інспектування в цілому залишається малоефективною.

Відповідно до звітних даних (форма звіту № 11 – ревізія) на сьогодні у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) перебуває близько 4,5 тисяч держпідприємств. Найбільша кількість держпідприємств – у сфері управління Мінтрансв'язку (близько 500) та його органу управління ДП "Укрзалізниця" (понад 900), а також в системах Мінагрополітики (486), Мінпромполітики (423), Мінвуглепрому (416), Держкомлісгоспу (338), Міноборони (243) тощо. Аналізуючи стан охоплення відомчим контролем держпідприємств, слід констатувати, що він залишається вкрай незадовільним. Так, впродовж 2010 року ревізорами Мінагрополітики було охоплено контролем лише 4,3 % держпідприємств, що належать до сфери його управління (тобто 21 з майже 500), відомчим контролем Мінпромполітики охоплено 2,8 % держпідприємств (а понад 400 залишилось поза їх увагою), в системі Держкомлісгоспу забезпечено охоплення – 2,4 % держпідприємств, Національного космічного агентства – 3,7 %, Укравтодору – 4,1 %, Мінкультури – 4,6 %, Мінвуглепрому – 6,7 %, Мінрегіонбуду – 8,5 %. Такі невістні результати свідчать про те, що для повного охоплення підконтрольної мережі держпідприємств відомчими ревізорами Мінагрополітики, Мінпромполітики та іншим знадобиться від 20 до 35 років. До того ж, існують ЦОВВ, відомчим контролем яких впродовж 2010 р. взагалі не охоплювалися держпідприємства, що належать до сфери їх управління, наприклад, Держспоживстандарт не перевірено жодного з 39 підприємств держпідприємств, Мінохорони здоров'я – жодного з 31, Нацагенством з питань забезпечення ефективного використання енергетичних ресурсів – жодного з 12. Слід зазначити, що проведені органами ДКРС впродовж останніх років аудити організації та стану

внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в ЦОВВ, засвідчили, що далеко не всі відомства взагалі володіють точними даними щодо кількості суб'єктів, що належать до сфери їх управління в цілому та держпідприємств, зокрема. Так, ревізорами Мінохорони здоров'я жодного разу не перевірялися територіальні органи Державної санітарно-епідемічної служби (а це майже 80 % загальної кількості суб'єктів, що належать до сфери управління міністерства). І лише під час аудиту, проведеного органами ДКРС у 2009 році, понад 740 установ додатково включено до мережі підконтрольних суб'єктів та враховано у звітності.

Не усвідомлюючи власної персональної відповідальності за стан фінансово-бюджетної дисципліни у ввіреній їм галузі, керівники окремих ЦОВВ помилково вважають, що контролювати їх трансакції мають органи ДКРС чи Рахункова палата. Тому вони формально ставляться до функції внутрішнього контролю, яка є невід'ємною складовою управління державними фінансами. Як наслідок, ця функція у такому міністерстві, ЦОВВ ні організаційно, ні ресурсно не забезпечена. Тому принцип системності внутрішнього контролю не може бути реалізованим у міністерствах, де на одного ревізора припадає 256 підконтрольних суб'єктів, як наприклад, у Мінагрополітики, значна частка яких (близько 500) є держпідприємствами. В системі Міносвіти та Мінохорони здоров'я на 1 ревізора припадає відповідно 243 та 134 підконтрольних суб'єктів. Зрозуміло, що у таких ЦОВВ внутрішній контрольно-ревізійний підрозділ в змозі вирішувати лише окремі кадрові питання, чи виконувати достатньо вибіркового контролю, який не забезпечує належної якості в цілому.

У окремих ЦОВВ керівництво не повністю розуміючи роль та функції внутрішньої контрольно-ревізійної роботи та ігноруючи вимоги як постанов Уряду, так і теоретичних основ контролю, з метою штучного підвищення статусу підрозділів апарату включає ревізійний підрозділ до складу підрозділів бухгалтерії та фінансової звітності (у Мінагрополітики, Держкомпідприємстві, територіальних органах Держкомветмедицини). Таким чином дискредитується сама ідея правильної організації внутрішньої контрольно-ревізійної роботи, адже внутрішні ревізори фактично потрапляють у пряме підпорядкування до тих, кого повинні перевіряти.

Поширеною останнім часом стала тенденція поєднання в одному структурному підрозділі інспекційних функцій та діяльності з протидії і запобігання корупції (в Мінвуглепромі, МНС, Мінекономіки). В окремих ЦОВВ керівники, ігноруючи державну політику у сфері державного внутрішнього фінансового контролю та вимоги постанов Уряду взагалі не вважають за потрібне створювати контрольно-ревізійні підрозділи (Вища атестаційна комісія, Державна міграційна служба, Держкомнацрелігій, Держкомінформатизації, Нацеконінвестагенство, Держкомархів). Впродовж 2009-2010 років органами ДКРС досліджено стан організації та здійснення внутрішнього контролю у системах 22 ЦОВВ. Нажаль, і результати таких аудитів, і постійний моніторинг щоквартальної звітності ЦОВВ щодо наслідків внутрішньої контрольно-ревізійної роботи, засвідчують низку системних недоліків у діяльності підрозділів децентралізованого інспектування.

Першим з них слід зазначити недосконалість внутрішньої нормативно-правової бази з питань контрольно-ревізійної роботи у переважній більшості ЦОВВ, а в окремих – навіть повну її відсутність. Зрозуміло, що недоопрацьовані внутрішні регламенти, інструкції, положення мають невід'ємним наслідком недоліки у пла-

нуванні, організації, проведенні та документуванні контрольних заходів, реалізації їх результатів.

По-друге переважна більшість відомчих контрольно-ревізійних підрозділів не в повному обсязі усвідомлюють саму ідею планування контрольних заходів. В більшості ЦОВВ планування контрольно-ревізійної роботи здійснюється формально, без урахування обсягів, напрямів бюджетного фінансування, фінансових показників держпідприємств, ризиків, періодичності чи інших критеріїв.

В свою чергу невміння планувати роботу має наслідком численні позапланові доручення і, як наслідок, системне невиконання планів. Так, наприклад, аналіз співвідношення планових та позапланових контрольних заходів при проведенні аудиту в Мінохорони здоров'я засвідчив, що контрольно-ревізійний відділ міністерства замість системного планового інспектування виконує роль "пожежної команди". Впродовж дослідженого періоду (2007 – 2008 рр.) кількість позапланових перевірок окремих питань становила 88 % загальної кількості контрольних заходів. При цьому зміни до планів контрольних заходів не вносились, про позапланові перевірки Головкин не інформувалось або інформувалось несвоєчасно.

Аудит у Держкомрибгоспі засвідчив, що близько 70 % підконтрольних суб'єктів, у т. ч. центральний апарат, жодного разу не перевірялися. Ревізійна робота переважно спрямовувалася на виконання позапланових доручень (кількість яких вдвічі перевищує кількість планових перевірок), наслідком чого стало невиконання у 2008 році плану.

Цілоком логічним результатом неякісного планування, як правило, стає повна безсистемність та нерівномірність охоплення мережі, тобто за наявності значної кількості не охоплених контролем суб'єктів окремі перевірялись по декілька разів. Так, територіальними органами Держкомзему окремі підконтрольні об'єкти не планувались та не перевірялись впродовж 3 – 4 та більше років, в той час як інші суб'єкти перевірялись по декілька разів на рік. Як наслідок, значна кількість державних підприємств, що належать до сфери управління міністерств, ЦОВВ залишається не охопленими відомчим контролем впродовж тривалого періоду або взагалі поза увагою відомчих ревізорів. Наприклад, понад 4 – 5 років залишаються неохоплені відомчим контролем Національного космічного агентства 63 % держпідприємств; 71 % господарських товариств з державною часткою понад 50 % та третина бюджетних установ. 46 % підконтрольних суб'єктів Держмитслужби взагалі не перевірялись від 4 до 10 років, при тому, що обсяги фінансування цих суб'єктів є значними. Поза відомчим контролем Міносвіти залишається понад 96 % підконтрольних суб'єктів.

60 % суб'єктів Мінохорони здоров'я залишаються необревізованими (щонайменше 5 років, а окремі взагалі не перевірялись з моменту їх створення, тобто понад 15 років), у т. ч. дипломатичні установи у інших країнах. Слід враховувати й те, що закордонні дипломатичні установи (на відміну від інших бюджетних установ, що розташовані і функціонують в Україні), практично перебувають поза зоною контролю інших державних органів, зокрема, ДКРС. Проте навіть той факт, що підконтрольний суб'єкт таки потрапив до поля зору відомчого ревізора (планово чи позапланово), аж ніяк не забезпечує впевненості у тому, що його фінансово-господарська діяльність досліджена якісно і в повному обсязі. Адже наступним, і найбільш суттєвим недоліком децентралізованих підрозділів інспектування залишається неякісне проведення контрольних заходів: відсутність комплексності, неповнота ревізійних дій, неякісне їх документування тощо. Так, через недостатню трива-

лість контрольних заходів та не завжди достатній рівень кваліфікації відомчих ревізорів у ряді ЦОВВ взагалі не практикується проведення повних ревізій фінансово-господарської діяльності, замість яких здійснюються лише перевірки вузьких питань. Проте, навіть якщо планом передбачено повноцінний контрольних захід, фактично далеко не всі питання, які характеризують діяльність підконтрольного суб'єкта, досліджуються всебічно, глибоко та головне комплексно.

Мають місце непоодинокі факти, коли при встановленні порушень чи їх ознак, відомчими ревізорами не проводиться належний комплекс ревізійних дій, як наслідок, такі факти не кваліфікуються як порушення, їх сума не обраховується та відповідно не пред'являється до відшкодування винним особам. У результаті порушення хоча і згадуються в акті (довідці), проте відповідальна особа не визначена і поверненням втрачених сум ніхто не займається. Майже системною стала практика неякісного документування порушень, починаючи від елементарної відсутності посилань на порушені нормативно-правові акти і граматичні помилки (через які унеможлиблюється іноді навіть розуміння суті викладеного в акті), і закінчуючи неправомірними та непідтвердженими висновками.

В ряді міністерств, ЦОВВ при проведенні аудитів працівники органів ДКРС взагалі зафіксували відсутність значної частини ревізійних матеріалів, навіть за поточні періоди. Зрозуміло, що цілком логічним та передбачуваним наслідком такої ситуації є вкрай низький рівень результативності відомчого контролю переважною більшістю ЦОВВ. Так, усі контрольні заходи, проведені ревізорами Держкомпідприємництва у 2007 – 2009 рр., взагалі були безрезультатні (в цьому органі останні фінансові порушення було встановлено в 2006 році). В той час як органами ДКРС за результатами ревізій в системі Держкомпідприємництва за період з 01.01.2007 р. по 01.04.2009 р. встановлено фінансових порушень на суму 5,3 млн. грн. та фактів неефективного використання бюджетних коштів на суму 8 млн. гривень.

Яскравим прикладом майже повної бездіяльності контрольних ревізійних підрозділів є результати внутрішньої контрольної ревізійної роботи в Міносвіти, Держкомстаті та Національному космічному агентстві. Так, ревізорами Міносвіти впродовж 2008 року було проведено 19 контрольних заходів, і лише за результатами одного з них встановлено фінансове порушення – завищення кредиторської заборгованості на суму 6,9 тис. грн. Водночас результати ревізій органів ДКРС в системі Міносвіти за період 2006 – 9 місяців 2009 року засвідчили порушень бюджетного та фінансового законодавства на суму понад 783 млн грн. у т. ч. фінансових порушень, що призвели до втрат – 61,7 млн гривень. Аналогічно з 10 проведених ревізорами Національного космічного агентства впродовж 2008 – 2009 рр. контрольних заходів, результативним був лише 1, яким було встановлено надлишки на суму 2,6 тис. грн. Тоді як органами ДКРС в цій галузі виявлено низку проблемних питань, фінансові порушення на загальну суму 5,2 млн грн., а також порушень стосовно обліку науково-технічної продукції та необоротних активів в загальній сумі 33,5 млн гривень.

Необхідно підкреслити і основну проблему неефективності відомчого контролю – низький рівень відшкодування виявлених порушень. За звітними даними загальний по системі ЦОВВ рівень відшкодування порушень, що призвели до втрат, у 2010 р. становив лише 1,7 %, у 2009 р. – трохи більше 4 %. Наприклад, у 2010 році відомчими ревізорами Держкомрезерву за даними поданого ними звіту встановлено порушень, що призвели до втрат, на загальну суму 5,6 млрд грн., з яких відшкодовано лише близько 0,3 % (отже невідшкодованими залишаються 5,6 млрд грн.). Аналогічна ситуація і в системі Мінвуглепрому, де рівень відшкодування становить 0,2 % і невідшкодованими залишаються понад 250 млн грн. Відмічаємо системність такого підходу до повернення завданих збитків винними особами, адже така тенденція спостерігається в цих органах з року в рік. Аналіз фінансових порушень, встановлених відомчими ревізорами впродовж минулого року, дав змогу зробити висновок, що більшу частину з них можливо запобігти попереджувальними засобами, саме через налагодження надійної системи внутрішнього контролю. Підвищення дієвості відомчого інспектування можливе саме через перехід до його проведення на підставі аналізу ризиків діяльності підконтрольних об'єктів, розробки уніфікованої типології фінансових порушень з метою чіткого розмежування фінансових шахрайств від бухгалтерських помилок.

Держава і суспільство втрачають значні ресурси внаслідок неефективних управлінських рішень – адже саме керівник приймає рішення і підписує документи на відчуження майна, здійснення інших господарських операцій. І саме керівник за вимогами Бюджетного кодексу несе персональну відповідальність за ефективність системи фінансового управління і контролю в міністерствах, яка нині є вкрай недосконалою, призводить до значних збитків, що зростають з року в рік. Крім того, незадовільний факховий рівень відомчих ревізорів негативно позначається на результативності та ефективності відомчого контролю і, як наслідок, для більшості органів характерним є зосередження уваги на дріб'язкових порушеннях і помилках бухгалтерів замість глибокого вивчення наслідків управлінських рішень, тенденцій щодо зловживань та схем незаконного використання коштів і майна.

Таким чином, проведене дослідження дало змогу виявити фактори неефективності відомчого контролю в ЦОВВ, запропонувати напрямки його покращення шляхом посилення відповідальності керівництва органу державного управління за виконання контрольної функції управління, поліпшення планування контрольної ревізійної роботи, удосконалення організації підпорядкування підрозділу відомчого контролю, запровадження системи внутрішнього контролю з урахуванням ризиків підприємств-підконтрольних об'єктів, підвищення кваліфікації відомчих ревізорів, посилення контролю за стягненням з винних осіб нанесених державі збитків. Отже, реалізація пропозицій щодо запровадження дієвої системи відомчого контролю є однією з першочергових умов зміцнення фінансової дисципліни в державі.

1. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс] / Головне контрольне-ревізійне управління України: [сайт]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/38819.jsessionid>.