

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СВІТЛІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ЗМІН

Романченко Юлія Олександрівна

кандидат економічних наук, доцент, Полтавська державна аграрна академія, e-mail: iuliia.romanchenko@pdaa.edu.ua, м. Полтава, Україна

Анотація: Розкрито економічну сутність державного фінансового контролю та його складових, визначено мету, завдання та структуру. Обґрунтовано доцільність та стан інспектування, державного аудиту та перевірок державних закупівель. Автором проаналізовано ефективність сучасних форм контролю в державному секторі економіки України.

Ключові слова: державний фінансовий аудит, державний фінансовий контроль, інспектування, перевірка державних закупівель, ревізія, фінансові порушення.

Державний фінансовий контроль є головним інструментом підвищення ефективності управління державою та її фінансовими ресурсами. В умовах поглиблення загальноекономічної кризи та дефіциту бюджетних коштів удосконалення організації контролю та підвищення його дієвості і результативності набуває все більшої актуальності.

Інтеграція в Європейський Союз змінили напрям державної політики у сфері фінансового контролю в державному секторі економіки. Як наслідок виникла потреба впровадження нових форм контролю з урахуванням міжнародного досвіду, міжнародних нормативно-правових актів, присвячених державному фінансовому контролю, наприклад, Стандартів з аудиту державних фінансів, прийнятих Міжнародною організацією вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (далі - INTOSAI)), що була створена у 1953 р. та налічує вже 194 країни, серед яких 190 мають повне і 4 – асоційоване членство [9].

INTOSAI – неурядова організація, згідно з її статутом, що був прийнятий у 1992 році, вона є самостійною, незалежною і неполітичною організацією, що має своєю метою забезпечення обміну ідеями і досвідом між вищими органами аудиту різних держав світу. Штаб-квартира INTOSAI розташована у Відні (Австрія). В Україні вищим органом контролю державних фінансів (вищим органом аудиту) є Рахункова палата, що розпочала свою діяльність у 1997 році. Незважаючи на незначний період існування, Рахункова палата України вже визнана світовою спільнотою однією з кращих серед вищих органів аудиту країн Європи. У 1998 році вона стала членом INTOSAI, у 1999 – Європейської організації Вищих органів аудиту (EUROSAI), у 2000 – Ради керуючих Вищих органів фінансового контролю країн – учасниць СНД. У 2009 році Рахункову палату було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ). Крім цього, Рахункова палата співпрацює зі

Світовим банком, зокрема перевіряє усі кредитні лінії, відкриті ним в Україні. Експерти GRECO визнали Рахункову палату України дієвою у питаннях боротьби з корупцією [8].

Державний фінансовий контроль - це встановлена фінансово-правовими нормами система здійснюваних органами публічної влади контрольних заходів, спрямованих на моніторинг і забезпечення дотримання узаконених інтересів держави у фінансовій сфері.

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [6], державний фінансовий контроль забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю – Державна фінансова інспекція України.

Державному фінансовому контролю як функції управління властиві загальні управлінські принципи, а також спеціальні принципи, які ще у 1977 р. були закріплені у Лімській декларації керівних принципів контролю [], що прийнята на IX Конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), у якій узагальнено досвід організації і діяльності державних органів фінансового контролю різних країн. До таких принципів віднесено: незалежність, об'єктивність, компетентність та гласність.

Державний фінансовий контроль відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [6] та Положенням «Про Державну фінансову інспекцію України» [4] забезпечується через проведення інспектування, перевірки державних закупівель та державного фінансового аудиту.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті. Інспектування за ініціативою органу державного фінансового контролю не проводиться на об'єктах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності було проведено державний фінансовий аудит.

Перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю 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 аудиту та їх оцінка викладаються у звіті [6].

Сьогодні необхідність державного фінансового контролю полягає ще й допомозі розпорядникам бюджетних коштів попередити фінансові порушення або мінімізувати наслідки вчинених, а не лише в знаходженні за результатами бюджетного періоду максимуму порушень (при цьому збитки важко або з неможливо відшкодувати). Так, державний фінансовий аудит є менш фіскальною, але оперативною та партнерською формою контролю.

Порівняльна характеристика державного фінансового аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Особливості державного фінансового аудиту, інспектування та перевірок державних закупівель у бюджетних установах¹

Основні завдання	Методи контролю	Відображення результатів
Інспектування		
Виявлення фактів порушення законодавства. Встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально-відповідальних осіб	Ревізія	Акт ревізії. Установлення вимог
Перевірка державних закупівель		
Створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, а також запобігання проявам корупції у цій сфері. Забезпечення прозорості процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та досягнення оптимального і раціонального їх використання	Нагляд. Аналіз. Контроль.	Акт перевірки. Акт перевірки з окремих питань
Державний фінансовий аудит		
Сприяння бюджетній установі у забезпеченні: правильності ведення бух. обліку; законності використання бюджетних коштів; державного і комунального майна; складанні достовірної фінансової звітності; організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.	Камеральна перевірка. Моніторинг. Обстеження.	Аудиторський звіт. Надання рекомендацій

Процедуру проведення інспектування в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно, а на підставі рішення суду - в інших суб'єктів господарювання визначає Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами № 550 [5].

Визначимо послідовність дій державного фінансового інспектора на основних етапах ревізійного процесу, які змістовно діляться на 6 розділів:

Розділ 1 «Підготовка до проведення ревізії» включає:

¹ [3]

1.1. Аналіз ризиків та підстав, відповідно до яких заплановано проведення ревізії.

1.2. Аналіз матеріалів контрольних заходів, проведених в попередніх періодах. Аналіз нормативної бази.

1.3. Аналіз інформації про ймовірні порушення, отриманої від правоохоронних органів, громадян, юридичних осіб, зі засобів масової інформації, від податкових органів, у т. ч. щодо контрагентів об'єкта контролю. Аналіз доручень Верховної ради, Президента України, Уряду, правоохоронних органів.

1.4. Направлення повідомлення про проведення планової ревізії за 10 календарних днів до її початку, а також інформування правоохоронного органу про початок проведення ревізії.

1.5. Складання програми та робочого плану, визначення складу ревізійної групи, підготовка направлень на проведення ревізії.

Розділ 2 «Проведення ревізії» включає:

2.1. Вручення керівництву об'єкта контролю в перший день ревізії направлень програми ревізії та здійснення.

2.2. Інформування керівництва органу Держфінінспекції про наявність фактів, які унеможливають чи перешкоджають проведенню ревізії (за наявності таких фактів), для прийняття рішень.

2.3. Складання акта про не допуск, ненадання документів (за наявності таких фактів). Інформування органу управління. Складання адмінпротоколу за перешкоджання в проведенні ревізії.

2.4. Складання акта про відсутність бухгалтерського обліку (за наявності такого факту). Направлення вимоги об'єкту контролю щодо поновлення обліку у двомісячний термін. Інформування органів управління. Складання адміністративного протоколу за перешкоджання (в разі не поновлення обліку в установленій строк).

2.5. Звернення до суду у разі відмови у проведенні інвентаризації, а до ухвалення такого рішення опечатування в установленому порядку каси, складів. Складання адміністративного протоколу про перешкоджання проведенню ревізії.

2.6. Перевірка діяльності об'єкта контролю відповідно до питань ревізії та робочого.

2.7. Доручення до матеріалів ревізії копій документів, які свідчать про порушення, а за наявності передбачених законодавством обставин на підставі рішення суду – вилучення оригіналів зазначених документів до закінчення ревізії.

2.8. Здійснення (за необхідності) зустрічних звірок, контрольних обмірів, залучення спеціалістів та експертів, направлення запитів. Зупинення ревізії та складання акта про ці дії (у разі необхідності проведення зазначеної кількості зустрічних звірок та за наявності інших, передбачених законодавством, підстав).

2.9. Ініціювання питання щодо продовження термінів ревізії (за необхідності) на понад визначену законодавством тривалість – за рішенням

суду на строк, що не перевищує 15 робочих днів.

Розділ 3 «Документування результатів ревізії» включає:

3.1. Документування ревізії в розрізі кожного питання програми. Відображення способу проведення перевірки (суцільний, вибірковий). У випадку вибіркового способу відображення конкретного періоду чи операцій, щодо яких проводилася перевірка.

3.2. Наведення висновку про наявність чи відсутність порушень із кожного питання; визначених винних осіб, визначення наявності та суми збитків.

3.3. Подання проекту акта на узгодження керівництву галузевого підрозділу не пізніше ніж 3 робочих дні до направлення акта об'єкту контролю на підписання.

3.4. Подання витягів з проекту акта на узгодження юридичній службі не пізніше ніж на 3 робочих дні до направлення акта об'єкту контролю на підписання.

Розділ 4 «Підписання акта ревізії об'єктом контролю» включає:

4.1. Підписання, реєстрація акта ревізії та направлення протягом 5 робочих днів після закінчення ревізії його 1-го і 3-го примірників об'єкту контролю для підписання.

4.2. Направлення об'єкту контролю 2-го примірника акта ревізії не пізніше наступного робочого дня після надходження підписаних об'єктом контролю примірників акта.

4.3. Складання акта про відмову від підпису у разі ненадходження підписаних об'єктом контролю примірників акта протягом 3 робочих днів після їх отримання об'єктом контролю.

4.4. Надання в установленому порядку об'єкту контролю висновку на заперечення (зауваження) у строк не пізніше ніж 15 робочих днів після їх отримання в установленому порядку (у разі їх надходження).

Розділ 5. «Реалізація матеріалів ревізії» включає:

5.1. Складання протоколів про адміністративні правопорушення за ст. 164-2, 164-12, 164-14, 163-12, 166-6 КУпАП (ст. 38, 234-1 та 255 КУпАП) за необхідності.

5.2. Застосування фінансових санкцій: попередження; зупинення операцій; призупинення асигнувань; повернення коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів (ст. 117 Бюджетного кодексу).

5.3. Направлення об'єкту контролю письмових вимог щодо усунення виявлених ревізією порушень, ініціювання питання про відповідність займаних посаді винних у вчиненні порушень осіб та пред'явлення цивільних позовів до винних осіб у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновків на них

5.4. Інформування органів управління про результати ревізії, ініціювання питань про відповідність займаних посаді винних осіб (у т. ч. керівників об'єктів контролю), пред'явлення цивільних позовів до винних осіб, а також надання пропозицій щодо внесення змін до актів законодавства у відповідній сфері та актів об'єкта контролю (його органу управління) – у строк не пізніше

ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) – не пізніше ніж 3 робочі дні після направлення висновків на них. Також інформування правоохоронних органів та інших про результати ревізії за необхідності.

Розділ 6 «Формування ревізійної справи» включає:

6.1. Формування справи за матеріалами закінченої ревізії протягом 3 робочих днів після закінчення акта ревізії.

6.2. Заповнення інформаційної картки про результати ревізії протягом 6 робочих днів після завершення ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) – протягом 3 робочих днів після надання висновків на них.

Кількість проведених контрольних заходів Державною фінансовою інспекцією протягом 2011-2015 рр. за даними рис. 1 зменшилась на 10427 фактів, або на 77,9 %, серед них фактів ревізій фінансово-господарської діяльності зменшило на 9611, або на 77,7 %. При незмінних факторних ознаках, існує тенденція до зменшення кількості фактів контрольних заходів (інспектування, державного аудиту) в цілому та ревізій фінансового – господарської діяльності зокрема.

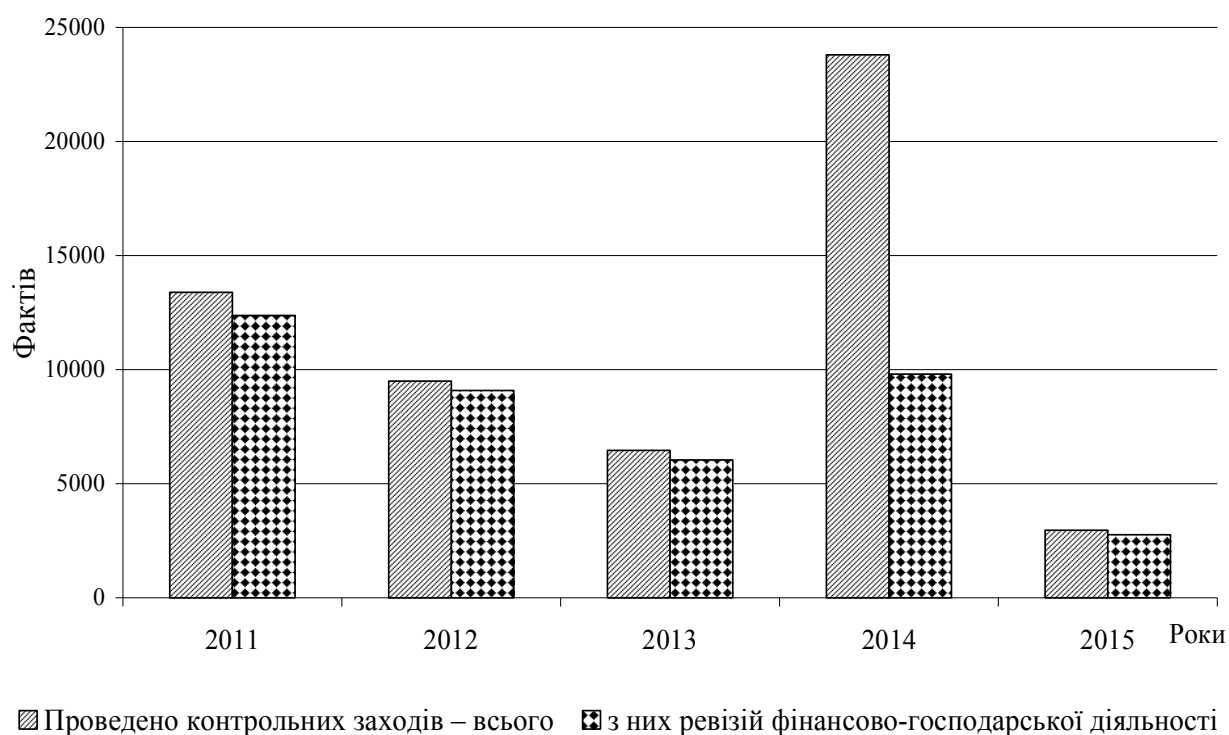


Рис. 1. Динаміка контрольних заходів, проведених Державною фінансовою інспекцією України у 2011 – 2015 рр., фактів²

У світовій практиці широко використовується єдина загальноприйнята термінологія у сфері державного аудиту. Основні положення й терміни, як правило, визначені у національних стандартах з аудиту на основі глосарію

² розраховано автором за статистичними даними Державної фінансової інспекції України, <http://www.dkrs.gov.ua>

термінів INTOSAI. Як впливає із загальноприйнятих стандартів INTOSAI:

- фінансовий аудит - це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях, його сутність полягає у встановленні порушень та розбіжностей між фактичними даними та законодавчими нормами. Він проводиться на щорічній регулярній основі у чітко визначеному колі підконтрольних організацій;

- аудит ефективності діяльності пов'язаний з аудитом економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності [7].

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності) - це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Результати аудиту ефективності та їх оцінка викладаються у аудиторському звіті.

Поняття аудит ефективності ширше від поняття інспектування, оскільки охоплює не лише перевірку достовірності фінансових показників, але і здійснення оцінки стану досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо їх усунення.

Основною відмінною рисою інспектування від аудиту ефективності є те, що основним завданням інспектування є пошук порушення і притягнення винних до відповідальності, а завдання аудиту ефективності – це попередження порушень та надання рекомендацій, за критеріями економічності, продуктивності та результативності [1].

Державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними завданнями аудиту виконання місцевого бюджету є:

- проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;
- встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету;
- визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, зокрема щодо можливості збільшення доходів, місцевого бюджету.

На основі зібраних даних встановлюються причини невиконання планованих показників доходів та/або видатків місцевого бюджету, що негативно впливає на ефективне використання комунальних коштів, майна та інших активів, а також можливість збільшення доходів місцевого бюджету.

За результатами проведеного аналізу розробляються пропозиції щодо удосконалення формування і виконання місцевого бюджету, управління комунальними коштами, майном та іншими активами.

Протягом 2011-2015 рр. за офіційними даними Державної фінансової інспекції зафіксовано зменшення державного фінансового аудиту за його

видами (табл. 2). Частка заходів з державного фінансового аудиту в загальній структурі контрольних заходів становить в середньому близько 1 %.

Державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету протягом досліджуваних років скоротився на 78 заходів, або на 87,6 %. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм у звітному 2015 р. було проведено 18 заходів, що на 34 факти, або на 65,4 % менше, ніж у базовому 2011 р.

Таблиця 2

Динаміка державного фінансового аудиту протягом 2011-2015 рр., фактів³

Показники	Роки					Відхилення 2015 р. до 2011 р. (+, -)	
	2011	2012	2013	2014	2015	абсолютне, фактів	відносне, %
А. Проведено контрольних заходів – всього	13388	9500	6460	23802	2961	-10427	-77,9
1. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	89	45	84	40	11	-78	-87,6
2. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	52	38	35	31	18	-34	-65,4
3. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	128	95	122	147	65	-63	-49,2

В умовах глибокої політичної та економічної кризи, яка нещодавно огорнула Україну особливої актуальності набувають питання заощадження фінансових ресурсів держави.

Посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових та матеріальних ресурсів бюджетними установами набуває першочергового значення, оскільки кількість порушень у державному секторі залишається настільки значною, що потребує безперервного контролю за ефективністю управління бюджетними коштами (табл. 3).

Дані табл. 3 вказують на скорочення загальних сум порушень у державному секторі економіки, проте наведені факти фінансових порушень залишаються небезпечними для економічної безпеки держави.

Доцільним в ефективній економії бюджетних коштів є посилення боротьби з порушеннями в державному секторі, що потребує удосконалення організаційно-методичного механізму діяльності органів державного фінансового контролю. Обсяги контрольних заходів надто значні, а схеми зловживань державними ресурсами постійно змінюються й удосконалюються.

³ розраховано автором за статистичними даними Державної фінансової інспекції України, <http://www.dkrs.gov.ua>

Таблиця 3

Динаміка виявлення фінансових порушень за результатами контрольних заходів протягом 2011-2015 рр., грн⁴

Показники	Роки					Відхилення 2015 р. до 2011 р. (+, -)	
	2011	2012	2013	2014	2015	абсолютне, фактів	відносне, %
1. Недоотримано фінансових ресурсів	1519165,2	813605,11	1276035,7	252942,53	492049,60	-1027115,59	-67,6
2. Проведено витрат з порушенням законодавства	3888575	2914252,16	2413142,49	737320,25	2579917,37	-1308657,63	-33,7
2.1. Нецільові витрати державних ресурсів	261169,7	112397,91	128689,92	96448,03	66147,66	-195022,02	-74,7
2.2. Незаконні витрати	3024132,7	2486291,63	2067988,3	620644,32	2310209,80	-713922,85	-23,6
2.3. Недостачі	603272,67	315152,62	216464,26	20227,90	203559,91	-399712,76	-66,3

Впровадження заходів щодо підвищення ефективності контролю і відповідальності за дотриманням бюджетного законодавства має здійснюватися шляхом продовження удосконалення процедур фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства та запровадження механізму моніторингу та оцінки ефективності здійснення контролюючими органами їх повноважень, підвищення відповідальності за здійснення таких повноважень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Возницька В. Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як новітня форма фінансового контролю в Україні / В. Ю. Возницька : [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://gisap.eu/ru/node/443>
2. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні / Л. Є. Клець : [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://econindustry.org/arhiv/mag/2008/vip_03_42/st_42_4.pdf.
3. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://law.edu.ru/book/book.asp?bookid=1269694>.
4. Положення Про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом президента України № 499/2011 від 23.04.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.
5. Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затверджений постановою КМУ від 20.04.2006 р. № 550 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua>.

⁴ розраховано автором за статистичними даними Державної фінансової інспекції України, <http://www.dkrs.gov.ua>

6. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

7. Романченко Ю. О. Фінансовий контроль в бюджетних та фінансових установах : [навч. посібник] / Ю. О. Романченко, Л. О. Дорогань-Писаренко, Я. С. Аранчій. – Полтава : ТОВ НВП «Укрпромторгсервіс», 2014. – 345 с.

8. Слободяник, Ю. Б. Професійні стандарти державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 3. – С. 249–252.

9. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/about-us.html>.