

**Р. В. Косинський**, аспірант Національної академії державного управління при Президентові України

## **РОЗВИТОК СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ**

*Проблеми формування і цільового використання бюджетних асигнувань завжди були актуальними для різних рівнів державної влади. Розв'язання цих проблем, насамперед, залежить від створення й ефективного функціонування системи державного фінансового контролю, невід'ємною частиною якого є організація дійового внутрішнього контролю. Місце, роль і перспективи розвитку системи внутрішнього контролю в органах державної влади в Україні висвітлено в цій праці.*

*Проблеми формирования и целевого использования бюджетных ассигнований всегда были актуальными для разных уровней государственной власти. Решение этих проблем, прежде всего, зависит от создания и эффективного функционирования системы государственного финансового контроля, неотъемлемой частью которого является организация действенного внутреннего контроля. Место, роль и перспективы развития системы внутреннего контроля в органах государственной власти в Украине освещено в данной статье.*

*Problems of forming and having a special purpose use of budgetary assignments always were actual for the different levels of state power. Working out this problems, above all things, depends on creation and effective functioning of the state financial checking inalienable part of which is organization of effective internal control system. A place, role and prospects of development of the internal checking system, in public authorities at Ukraine is reflected in this work.*

© Р. В. Косинський, 2009

**Ключові слова.** Державний фінансовий контроль, внутрішній контроль, державне управління, органи державної влади, бюджетні установи.

**Вступ.** Своєрідність державних фінансів перехідного періоду, їх глибока внутрішня суперечливість, незавершеність процесів переходу від економіки одного типу до економіки зовсім іншого найрельєфніше виявляються у фінансовому контролі. Це зумовлено його об'єктивною роллю в реалізації державної фінансової політики, складністю і всеосяжним характером [1]. Різними сторонами фінансовий контроль так чи інакше торкається інтересів практично кожного громадянина і всіх без винятку юридичних осіб.

Державний фінансовий контроль – це невід'ємна частина державного устрою, одна з найважливіших функцій управління країною, обов'язкова умова нормального функціонування фінансово-кредитної системи. Його основна мета – контроль за виконанням державного бюджету і позабюджетних фондів, організацією грошового обігу, використанням кредитних ресурсів, станом державного внутрішнього та зовнішнього боргу, державних резервів, здійсненням фінансових і податкових пільг.

У країнах із соціально орієнтованою економікою пріоритетними виділено завдання контролю за своєчасним і повним надходженням усіх видів державних доходів, використанням кредитних і залучених коштів на покриття дефіциту державного бюджету, своєчасним фінансуванням витрат на соціальну сферу, структурою і цільовим призначенням, у тому числі на оплату праці, виплати пенсій, стипендій та інших соціальних виплат.

Фінансовий контроль – одна із завершальних стадій управління фінансами. Водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена складністю самих фінансів. Так само, як фінанси є основою суспільної діяльності в будь-якій сфері й відображають її матеріальну результативність, так і фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, за допомогою якого зримо проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно для початку діяльності в будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності [2].

Особливе місце фінансового контролю в загальній системі контролю як елемента управління суспільними процесами зумовлюється його специфікою, що найяскравіше виявляється в контрольній функції самих фінансів. Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічний бік виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль всеосяжним.

Водночас, для того щоб з потенційно можливого фінансовий контроль дійсно став таким на практиці, завжди слід розрізняти базисні й надбудовні його елементи. Якщо контрольна функція фінансів – це властивість самих фінансів і виступає базисом фінансово-контрольних правовідносин, то власне фінансовий контроль є діяльністю відповідних органів і організацій, що його здійснюють [1].

Розвиток ринкових відносин не тільки не відмінняє необхідності існування державного фінансового контролю, а з посиленням соціальної орієнтації надалі ускладнюється. На державні органи покладається все

більше функцій із захисту фінансових прав та інтересів членів суспільства, введення способів запобігання зловживанням і крадіжкам. Усі цивілізовані розвинені країни продовжують постійно вдосконалювати системи контрольних органів, сукупності їх функцій і повноважень та методів контрольної діяльності.

У розвиток теоретичних основ контролю як функції управління значний внесок зробили такі вчені-економісти: Р. Адамс, Е. Аренс, Дж. Венсен, К. Друрі, Д. Ірвін, Ф. Дефліз, Дж. Лоббек, Г. Дженік, Г. Манн, Е. Майєр, Д. Хенлі, М. Хірш, Д. Хитфінд, П. Фрідман. Питанням розвитку методології, організації та технології господарського контролю присвятили свої праці такі вітчизняні та російські дослідники, як В. Д. Андреев, Н. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Гаджієв, В. Т. Жила, В. В. Гусєв, Ю. А. Данілювський, Е. А. Кочергин, В. М. Митрофанов, М. В. Романів, В. П. Суйц, Л. С. Шатковська, М. Я. Штейман. Проблеми становлення державного фінансового контролю знайшли своє відображення у працях І. А. Белобжецького, В. Г. Белоліпецького, В. В. Бурцева, Н. С. Вітвицької, Е. А. Вознесенського, П. К. Германчука, С. В. Калюги, М. М. Коцурпатово, Л. М. Пісьмаченко, І. Ю. Чумакової, І. Б. Стефанюка, С. О. Шохіна та ін. Проте існує ряд актуальних сучасних проблем, що не отримали належної уваги з боку дослідників-економістів. Поступова інтеграція до світового простору, зростання обсягів тіньової та “сірої” економіки, постійні новачі в системі оподаткування в Україні вимагають внесення значних змін до наукового і методичного апарату державного фінансового контролю.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є висвітлення теоретичних і практичних проблем та визначення перспективних напрямів розвитку системи внутрішнього контролю в органах державної влади.

**Результати дослідження.** Нині, бюджетні установи потребують державного регулювання з питань реформування існуючої системи державного фінансового контролю й розробки його нормативно-правової бази. Економічні передумови діяльності внутрішнього контролю в бюджетних установах обумовлюються загальним становищем України сьогодні. Нестабільність законодавства, фінансові кризи, зростання податкових зборів, дефіцит бюджету – усе це ознаки молодої ринкової економіки. У ринкових умовах зростає роль внутрішнього контролю в бюджетних установах, оскільки потрібно не тільки порівнювати здійснені витрати з отриманими доходами, але й провадити активний пошук ефективного використання кожної вкладеної гривні та здійснювати чіткий контроль за витратами.

Необхідність організації внутрішнього контролю в бюджетних установах обумовлюється тим, що нині спостерігається тенденція зростання різних видів надаваних платних послуг і робіт, які виконують бюджетні установи залежно від профілю своєї діяльності, платне навчання у вищих навчальних закладах, платні медичні послуги, науково-дослідні роботи, транспортні послуги тощо [3].

Розглядаючи позицію державного регулювання у розв’язанні назрілих питань внутрішнього контролю в державному секторі, слід зазначити, що Міністерство фінансів України разом із Головним контрольно-ревізійним управлінням розробили Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України 24 травня № 158-р. Концепція спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу (ЄС) удосконалення правового поля у сфері державного фінансового контролю [4]. Система державного внутрішнього фінансового контролю ставить за мету гарантувати відповідність системи фінансового менеджменту та контролю, а також внутрішнього аудиту правовим вимогам, принципам фінансового менеджменту, прозорості, економності, ефективності й результативності.

Існуючі системи аудиту та контролю державного сектора мають бути проаналізовані та порівняні на відповідність міжнародним стандартам і “кращому досвіду” ЄС. “Кращий досвід” ЄС дуже різниться й залежить значною мірою від традицій і правової та політичної систем, характерних для певної країни [5].

Внутрішній контроль – це цілісний процес, який здійснюється керівниками управлінь та його персоналом і має на меті визначити ризики й забезпечити раціональну впевненість у досягненні місії управління, а також таких цілей:

- здійснення етичних, економних, ефективних і результативних операцій, що узгоджуються із завданнями та цілями управління;
- достовірність звітності про результати діяльності управління;
- законність – дотримання нормативно-правових актів та встановлених правил, що регулюють діяльність управління;
- захист ресурсів від утрат, нецільового використання і пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва.

Фахівці у сфері державного фінансового контролю стверджують, що під час організації внутрішнього контролю мають бути чітко визначені та розподілені обов’язки окремих працівників для перевірки різних напрямків звітності, а також установлені межі їхніх повноважень, згідно з покладеними обов’язками. Не можна допускати, щоб одна особа контролювала всю операцію з початку до кінця. Контрольні заходи допоможуть керівнику установи переконатися, що управлінські вказівки виконуються, здійснюються на всіх рівнях управління і в усіх заходах, підрозділах та функціях.

Внутрішній контроль – не разова подія, а постійний процес застосування контрольних процедур під час проведення кожної операції організації.

Внутрішній контроль передбачає п’ять взаємопов’язаних компонентів:

- середовище контролю;
- оцінка ризиків;
- контролююча діяльність;

- інформаційне забезпечення;
- моніторинг [6].

Середовище контролю – це стан наявних в організації процесів, які характеризують загальне розуміння й ставлення керівництва і працівників організації до важливості функціонування та розвитку внутрішнього контролю. Складовими середовища контролю є: організаційна структура, кадрова політика, стиль керівництва, етика керівництва і працівників.

Оцінка ризиків – це процес визначення й аналізу ризиків діяльності організації, розробки та запровадження контрольних процедур з метою їх відвернення чи обмеження.

Контролююча діяльність – це сукупність запроваджених в управлінні контрольних процедур для управління ризиками, повноти досягнення мети діяльності управління та виконання покладених завдань. Контрольні процедури повинні містити: авторизацію та підтвердження; розподіл обов'язків і повноважень; контроль за доступом до ресурсів та їх обліку; контроль за достовірністю проведених операцій; звірку облікових даних з фактичними; оцінку загальних результатів діяльності організації; оцінку окремих операцій, процесів та видів діяльності; нагляд.

Інформаційне забезпечення – система збирання, документування, передачі інформації та користування нею для прийняття рішень. Керівництво і працівники організації для прийняття рішень, належного здійснення операцій та контролю за ними повинні мати повну, своєчасну, достовірну та доступну інформацію фінансового і нефінансового характеру як про зовнішні, так і внутрішні події.

Моніторинг – це постійний у часі процес оцінювання якості функціонування системи внутрішнього контролю, що передбачає систематичне й окреме оцінювання та їх комбінацію. Систематичний моніторинг включає постійні заходи та функції, які здійснюють працівники організації під час виконання покладених на них обов'язків з метою запобігання неправильних, неетичних, неекономічних, неефективних та недійових процедур внутрішнього контролю.

Можна зробити такий висновок:

- внутрішній контроль – це *процес*, засіб для завершення, але сам він не завершується;
- внутрішній контроль залежить від *людей*. Це не тільки політичні настанови та форми, але й люди на кожному рівні організації;
- внутрішній контроль – це інструмент для досягнення *цілей*.

Базисом нової системи державного внутрішнього фінансового контролю є відповідальність керівника. Внутрішній контроль у кожному органі розуміється не як ревізійна діяльність контролюючих підрозділів чи відомчих ревізорів, а як інструмент управління, чітка система та безперервний внутрішній процес, що організовує і забезпечує кожний керівник відповідно до специфіки діяльності й поставлених завдань. Упровадження дійової системи внутрішнього контролю – перший крок до освоєння державними службовцями сучасних підходів до управління на основі методів контролінгу та нового публічного адміністрування [7].

В Україні дійове функціонування внутрішнього контролю в органах державного сектора нині ще не забезпечено. А головне, керівники всіх рівнів недостатньо розуміють свою персональну відповідальність за діяльність очолюваних ними органів. Деякі керівники помилково вважають, що контроль – це справа ревізорів, хоча фактично у системі внутрішнього контролю мають бути задіяні всі підрозділи органу держсектора з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші служби [2].

Система державного внутрішнього фінансового контролю складається з трьох визначальних елементів: *внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації* [5].

Головне у реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю – відповідальність керівника за всі аспекти діяльності очолюваного ним органу, за досягнення конкретних результатів діяльності, за виконання планових завдань тощо. При цьому відповідальність не слід затискати у вузькі рамки незаконного, нецільового використання ресурсів чи неефективного господарювання в цілому (ми розуміємо відповідальність лише як міру покарання). На сучасному етапі керівник має відповідати за те, щоб очолюваний ним орган працював прозоро, ефективно, продуктивно, економічно та раціонально.

На етапі створення в органах державного сектора внутрішнього контролю:

- керівництво відповідальне за внутрішній контроль: внутрішній контроль вдало поширюється поза фінансовим контролем на діяльність і звітність;
- внутрішній аудит упроваджується для спостереження за ефективністю системи внутрішнього контролю;
- центральна інструкція щодо розвитку стандартів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- зовнішній аудит проводить незалежне оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю;
- фокусування на економічності, ефективності та результативності управління й контролю за державними ресурсами;
- прозорість і відповідальність, а звідси й живучість (важливість) звітності [8].

Керівництво несе першочергову відповідальність за внутрішній контроль, тому воно:

- приймає рішення щодо економічності, ефективності та результативності;
- визначає пріоритети, що є менш важливим, а що релевантним;
- підзвітне за діяльність, яку здійснюють з погляду обсягів та якості послуг;
- підзвітне щодо управління фінансами з погляду ефективності та результативності рішень, які реалізуються [9].

Тому внутрішній контроль, ще більше, ніж традиційний фінансовий, стосується відповідності та безперервності й має забезпечувати:

- досягнення ефективності та результативності;
- якість діяльності інформаційних систем;
- якість систем звітності.

Запровадження в органах державного сектора служб внутрішнього аудиту має певні переваги та позитивні сторони, а саме:

- забезпечує необхідне доповнення до системи внутрішнього контролю;
- підтримує керівництво в оцінці переваг системи внутрішнього контролю;
- передбачає незалежність лінійного керівництва та його звітність вищому керівництву;
- має за мету підвищити цінність до майбутньої діяльності;
- розширює контрольні функції управління, які цілком відрізняються від “інспекцій та ревізій”.

Внутрішній аудит фокусує свою увагу на оцінці ризиків.

Ризик – імовірні майбутні події, які можуть вплинути на досягнення стратегічних, операційних та фінансових цілей організації.

Керівництво має визначити ризики, що можуть вплинути на управління й потім управляти цими ризиками з метою забезпечення впевненості в тому, що вони не вплинуть на досягнення управлінської мети та цілей діяльності. Управління ризиками повинно бути прозорим, скоординованим, ефективним та базуватися на довірі суспільства. Керівники мають знати і розуміти свою роль та відповідальність щодо ризиків. Власники ризиків повинні усвідомити свою відповідальність та вжити відповідних заходів. Внутрішній аудит відіграє особливу роль у перегляді управління ризиками та в сприянні розвитку культури управління ризиками.

На третьому етапі будуть визначені подальші цілі на загальнодержавному та регіональному рівнях відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку України та стратегічних пріоритетів Уряду [10].

У ГоловКРУ України вже функціонує управління гармонізації державного внутрішнього контролю, а відділ модернізації управління державними фінансами Департаменту реформування бюджетної системи Міністерства фінансів України координує діяльність ГоловКРУ, здійснює загальний нагляд та відповідає в цілому за реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю. Головне завдання управління на період реформ – допомогти створити надійну, адекватну, ефективну систему внутрішнього контролю, яка б запобігала фінансовим порушенням, а не мала на меті виявляти їх ревізійними діями.

Важливо розуміти, що ці реформи стосуються не лише органів ДКРС, це революційні зміни у всій вітчизняній системі управління державними фінансами. Це не просто зміни чи перейменування ревізійних відділів у відділи внутрішнього аудиту в усіх державних органах, це зміни в ідеології, викликані часом.

Отже, внутрішній фінансовий контроль і здійснення внутрішнього аудиту як невід’ємної частини системи місцевого фінансового менеджменту може ініціювати місцева влада.

Керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішніх перевірок економічної діяльності. Також відповідають за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту й у самій установі, і в підпорядкованих їй установах [11].

Створення системи внутрішнього фінансового контролю на місцевому рівні має бути невід’ємною частиною здійснення ринкових реформ, спрямованих на освоєння сучасних методів місцевих державних адміністрацій, та подальшої фіскальної децентралізації. Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 456-р “Про затвердження плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005–2009 рік” передбачено створення таких служб у центральних органах виконавчої влади, в органах місцевого самоврядування, у комунальних і державних підприємствах, державних цільових фондах, а також у суб’єктах господарювання, у статутних фондах яких більше 50 % належить державі [12]. У центральних органах влади мають створюватися служби внутрішнього аудиту, в інших державних установах і організаціях такі служби мають створюватися після формування законодавства про державний внутрішній фінансовий контроль, що до цих пір не вирішено.

У продовження ініціатив з упровадження внутрішнього фінансового контролю в державному секторі економіки у 2008 р. Уряд вніс суттєві зміни до даної Концепції (розпорядження КМУ № 1347-р), які спрямовані на активізацію та поліпшення якості системи державного внутрішнього фінансового контролю та його гармонізацію до міжнародного досвіду в цій сфері діяльності [5].

Реалізація основних положень Концепції дозволить розв’язати проблеми правового й методологічного забезпечення державного фінансового контролю, що дасть можливість створити:

- принципово нову систему державного фінансового контролю, у тому числі й внутрішнього аудиту на рівні всіх розпорядників бюджетних коштів;
- нормативно-правову базу державного фінансового контролю, у тому числі й внутрішнього аудиту;
- упровадити сучасний методичний, логічний, матеріально-технічний та інформаційний ефективний державний контроль.

**Висновки.** Таким чином, можна узагальнити, що удосконалення системи державного управління в Україні та її адаптація до міжнародних вимог і стандартів передбачає формування нових підходів до організації та здійснення державного фінансового контролю, який в умовах децентралізації влади та делегування повноважень і відповідальності безпосереднім виконавцям передбачає посилення ролі внутрішнього фінансового контролю. Вирішення даних завдань можливо лише за умови реорганізації системи державного контролю та наявності відповідного наукового, методичного, а головне, кадрового забезпечення органів державної влади. Реалізація основних положень оновленої “Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період

до 2015 року” має стати одним із пріоритетних завдань державних управлінських структур у найближчі 3–5 років, що дозволить Україні здолати корупційні схеми та відносини в органах державної влади, безконтрольне використання бюджетних коштів і розбазарювання національних ресурсів.

#### Література

1. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: формирование нормативно-законодательной базы [Текст] / В. В. Бурцев // Журнал российского права. – 2000. – № 7. – С. 22.
2. Газарян А. В. Система внутреннего контроля организации [Текст] / А. В. Газарян, О. П. Михайлова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 47–51.
3. Галицький В. Ф. Співпраця органів контрольно-ревізійної служби з підрозділами відомчого контролю [Текст] / В. Ф. Галицький // Фінансовий контроль. – 2001. – С. 23.
4. Мельничук В. Г. Фінансовий контроль як необхідна складова державного управління [Текст] / В. Г. Мельничук // Голос України. – 2001. – № 159. – С. 4–5.
5. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] : монографія / Нападівська Л. В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
6. Письмаченко Л. Контролінг в органах державної влади і органах місцевого самоврядування [Текст] : навч. посіб. / Письмаченко Л. М. – К. : НАДУ, 2008. – 72 с.
7. Положення про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління [Текст] : Постанова КМУ від 10.07.1998 р. № 1053 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. – К. : ДІА, 2001. – Т. 1. – С. 161–163.
8. Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю : Постанова КМУ від 22.05.2002 р. № 685 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
9. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері [Текст] : Указ Президента України від 25.12.2001 р. № 1251/2001 // Урядовий кур'єр. – 2001. – № 6. – С. 10.
10. Про затвердження плану заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005–2009 роки: Розпорядження КМУ від 16 листопада 2005 року № 456-р // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
11. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р. № 158-р // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
12. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року : Розпорядження КМУ від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.