

Ігор МИКИТЮК

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ЄДИНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*Розглянуто теоретичні засади побудови єдиної системи державного фінансового контролю. Визначено проблеми та передумови побудови єдиної системи, розкрито фактори, що визначають ці проблеми.*

*The theoretical basis of creating the state finance common system control are considered. The problems and preconditions are defined; factors that define these problems are shown.*

Процеси щодо зміцнення державності, які відбуваються сьогодні, об'єктивно пов'язані з необхідністю підвищення ролі в цьому контексті всіх видів фінансового контролю, особливо державного. Світова практика свідчить, що ефективний державний фінансовий контроль – найважливіша умова існування сильної держави й важливий фактор державотворення.

Останніми роками опубліковано низку статей та монографій вчених і практиків, присвячених теоретичним, правовим і методологічним проблемам державного фінансового контролю. Серед наукових досліджень заслуговують на увагу праці О. Барановського, М. Білухи, Ф. Бутинця, О. Василика, І. Ващенко, І. Дрозд, В. Мамишева, В. Мельничука, Н. Рубан, Л. Савченко, В. Симоненка, І. Стефанюка, В. Шевчука та ін. Однак слід зазначити, що у своїх публікаціях ці науковці здебільшого розглядають окремі практичні аспекти організації і функціонування державного фінансового контролю. Досліджують питання державного фінансового контролю і російські вчені, такі як: В. Андреев, В. Бурцев, Ю. Воронін, О. Дадашев, Л. Дробозіна, О. Грачова, А. Овсянников, В. Родіонова, С. Степашин, С. Шохін, В. Шлейніков та ін. У їхніх працях проблематика державного фінансового контролю висвітлюється з урахуванням специфіки організації бюджетної системи Росії.

Результати аналізу наукових праць і нормативно-правових документів засвідчили, що на сучасному етапі розвитку державності України не сформульовано концептуальних засад побудови єдиної системи державного фінансового контролю, відсутня необхідна аргументація для прийняття обґрунтованих державних рішень у формі законів, сучасних концепцій і стратегій у діяльності контролюючих органів.

Метою статті є поглиблення теоретичних засад формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю (ДФК), визначення проблем та передумов щодо її побудови.

Узагальнення наукових думок у площині цього дослідження засвідчує, що у працях вітчизняних вчених і практиків, присвячених теоретичним проблемам ДФК, відсутнє як однозначне тлумачення поняття “система державного фінансового контролю”, так і повна, розгорнута характеристика її складових. Вивчення позицій різних авторів дозволило узагальнити, уточнити й конкретизувати це поняття з метою найбільш повного й точного розкриття соціально-економічної сутності сучасного етапу розвитку системи ДФК.

Існує багато формальних визначень цього поняття, але сутність його, на нашу думку, полягає в тому, що система повинна розглядатися як цілісний комплекс взаємопов'язаних

елементів, об'єднаних загальною метою і завданнями. Але при цьому необхідно враховувати, що, по-перше, кожний елемент, який входить в систему, може розглядатися як система, що складається із елементів іншого типу, тобто система – це ієрархічна структура; по-друге, взаємозв'язки між елементами системи можуть змінюватися в часі відповідно до виконання функцій, що покладені на них.

Наукове визначення поняття “система державного фінансового контролю”, на наше переконання, має базуватися на принципах системного дослідження економічних явищ. Застосування системного підходу забезпечує досягнення: синергічного ефекту; взаємного доповнення елементів; багатопланову взаємодію елементів через єдину спрямованість на досягнення стратегічної мети; постійний розвиток елементів системи та стосунків між ними, що надає дієвість елементам системи.

Розвиток ДФК на сучасному етапі та підвищення його ефективності передбачає формування такої системи, яка могла б реагувати на чисельні проблеми ринкової економіки й державної фінансової політики та охоплювала всі рівні економіки, була би цілісною, побудованою на єдиних методологічних і організаційних принципах. На сьогодні йде процес накопичення теоретичного й практичного досвіду з питань формування системи державного фінансового контролю, підвищення його дієвості й ефективності. Актуальність цієї проблеми полягає ще й у тому, що її вирішення сприятиме успіху адміністративної реформи, що проводитиметься в державі.

Існують значні відмінності в термінах і поняттях, що визначають сутність ДФК; у теорії та на практиці є невизначеність щодо його форм, видів, методів, засобів. Усе це не сприяє визначенню поняття “система державного фінансового контролю” та її елементів. Деякі автори до елементів системи ДФК відносять: суб'єкти та об'єкти контролю, предмет контролю, принципи контролю, метод контролю, механізм контролю [1, 94].

Інші науковці [2, 132] під системою фінансового контролю розуміють взаємопов'язану

“сукупність суб'єкта, об'єкта та засобів контролю, взаємодіючих як єдине ціле в процесі встановлення бажаних результатів виконання, вимірювання стану об'єкта контролю, аналізу й оцінки даних вимірювання, пошуку шляхів і розробки заходів коригувального впливу”.

Вважаємо, що від науково визначеного поняття “система державного фінансового контролю” та її елементів залежить чіткість у закріпленні цілей, завдань й функцій, а також ступінь результативності контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності органів державного фінансового контролю, які створені законодавчою та виконавчою владою.

Створення чіткої системи державного фінансового контролю, визначення місця та ролі органів ДФК в єдиній його системі, загальних принципів і механізмів їхньої організації та функціонування має забезпечити уніфікацію й узгодженість контролю бюджетних коштів.

Вирішення складних питань побудови єдиної системи державного фінансового контролю (ЄСДФК) потребує використання апробованих у деяких країнах загальних підходів і принципів побудови таких систем, застосування системного підходу до визначення її елементів, формування стандартів здійснення контрольних заходів, оцінки і надання їх результатів.

При цьому слід акцентувати увагу на тому, що система ДФК має бути єдиною і цілісною тому, що її побудову визначають принцип єдності бюджетної системи, а також вона має бути побудована на єдиних законодавчих нормах, принципах і вимогах функціонування, на вирішенні поставлених завдань щодо контролю державних і місцевих коштів, з чітким розмежуванням функцій та повноважень органів фінансового контролю.

При такому підході на кожному рівні реалізації державного фінансового контролю можуть діяти усі існуючі нині контролюючі органи при чіткому визначенні їхніх функцій, а системність зовсім не передбачає жорстку вертикальну структуру. Надмірна монолітність системи не дозволить оперативно реагувати на чисельні зміни ринкових відносин [3, 87].

При науковому дослідженні проблем формування ЄСДФК вихідними, на нашу думку, мають бути зазначені нижче концептуальні положення:

- по-перше, розмежування повноважень органів державного фінансового контролю при проведенні контрольно-ревізійної й експертно-аналітичної діяльності;
- по-друге, вдосконалення та координація діяльності існуючих органів державного фінансового контролю в ЄСДФК;
- по-третє, формування єдиної системи ДФК у повній відповідності з тими цілями, для досягнення яких вона створена і в рамках цього цілого повинно бути забезпечено певну взаємодію усіх її елементів;
- по-четверте, формування та зміцнення незалежного фінансового контролю, правових основ його діяльності, структури й організації.

Вважаємо, що недосконала система державного фінансового контролю є наслідком недооцінки його ролі та значення. Причина цього становища полягає, насамперед, у недостатньому розвитку теоретичних досліджень у сфері фінансового контролю, відсутності фахівців у цій галузі, у спрощеному розумінні проблем фінансового контролю керівниками установ та організацій. На сьогодні ще нерозвинена відповідна теоретико-методологічна база, практично відсутні сучасні науково-практичні розробки, недостатньо наукових публікацій щодо дієвості, результативності та ефективності ДФК.

Зазначене вище визначає пріоритети в дослідженні методологічних аспектів системи ДФК. Досягнути поставленої мети можна шляхом логічного аналізу проблем, які можуть виникнути в процесі створення ЄСДФК, причин їхньої появи й передумов вирішення (рис. 1).



Рис. 1. Проблеми і передумови побудови єдиної системи державного фінансового контролю

Наведені на рис. 1 проблеми засвідчують, що побудова ЄСДФК потребує вирішення взаємопов'язаних завдань:

- по-перше, розробки і реалізації концепції єдиної системи державного фінансового контролю, заснованої на єдиних принципах, правилах і єдиній методології, та прийняття закону “Про Єдину систему державного фінансового контролю”, який би передбачав створення такої системи контролю, що охоплює всі рівні бюджетної системи;
- по-друге, розробки організаційно-управлінських основ системи державного фінансового контролю, а також механізму взаємодії органів ДФК законодавчої і виконавчої влади на державному та регіональному рівні;
- по-третє, приведення методологічної і методичної бази ДФК у відповідність до умов сьогодення та досягнень науки і практики;
- по-четверте, ширшого впровадження інформаційних технологій з метою підвищення інформаційної взаємодії контролюючих органів;
- по-п'яте, розробки та впровадження системи управління якістю ДФК;
- по-шосте, підвищення рівня організації бухгалтерського, бюджетного, податкового обліку, оскільки звітні документи є головними об'єктами ДФК.

Розгляд проблем і передумов побудови системи державного фінансового контролю дозволили окреслити фактори, що визначають ці проблеми (табл. 1). Слід зауважити, що до одного із головних факторів слід віднести невизначеність всіх складових ЄСДФК. На нашу думку, основоположними при формуванні єдиної системи державного фінансового контролю мають стати такі складові: сукупність органів ДФК; взаємовідносини між цими органами і органами державної влади; встановлення ієрархії контролюючих органів; перелік об'єктів контролю; визначення підконтрольних суб'єктів; перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо), які можуть бути застосовані конкретними суб'єктами контролю; права, обов'язки,

відповідальність суб'єктів контролю і підконтрольних об'єктів.

Отже, виникає необхідність упорядкування цих складових у певну, чітко вивірену систему, закріплення цієї системи в законодавчих та інших нормативно-правових актах, а це в свою чергу ставить питання про необхідність визначення концептуальних підходів до побудови ЄСДФК.

Заслугує на увагу думка В. Симоненка, О. Барановського, П. Петренка, що “концепція покликана визначити чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, за законністю використання бюджетних коштів та ефективністю розпорядження державною власністю з обов'язковим встановленням основних принципів і механізмів забезпечення належної взаємодії між усіма органами, які здійснюють державний фінансовий контроль” [4, 14].

На наш погляд, основне призначення концепції – бути базою для системного вирішення проблем державного фінансового контролю, тобто рішення реалізованого в єдиному ключі та з мінімумом протиріч щодо окремих проблем ДФК. Перш ніж запропонувати основні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю, вважаємо за необхідне визначити основні моменти актуальності такої концепції.

По-перше, концепція ЄСДФК має стати основою для вирішення актуальних проблем у сфері ДФК. Ігнорування концептуальних питань, як свідчить досвід, не є абсолютною перешкодою при вирішенні конкретних проблем, але суттєво перешкоджає і гальмує прийняття рішень. Отже, рішення, що не базуються на єдиній концепції, мають значні шанси бути несистемними, непослідовними або суперечливими.

По-друге, концепція має стати підґрунтям для керівників органів зовнішнього та внутрішнього ДФК при розробці перспективних напрямків їх розвитку.

По-третє, відсутність концепції, у якій визначено органи державного фінансово-

Таблиця 1

**Фактори, що визначають проблеми побудови єдиної системи державного фінансового контролю \***

Фактори	Проблеми
Невизначеність всіх складових ЄСДФК. Невизначеність суб'єкта контролю за процесом реалізації економічних і соціальних проєктів. Невизначеність функціонування внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю.	Відсутність законодавчого визначення єдиної системи державного фінансового контролю
Невизначеність чітких процедур контролю. Значна відірваність часу здійснення контрольного заходу від часу прийняття управлінських рішень. Відсутність дієвого механізму відшкодування незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів. Відсутність чіткої відповідальності за фінансові правопорушення.	Нерозвиненість нормативно-правової бази державного фінансового контролю
Недостатність наукових розробок у сфері фінансового контролю. Недостатність впровадження в практичну діяльність передового вітчизняного та зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю. Недостатність розроблення та впровадження сучасних інформаційно-технічних проєктів. Недостатність організації оперативного обміну інформацією між суб'єктами ДФК.	Недостатність наукового, інформаційно-технічного забезпечення.
Недостатність кваліфікованого кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю. Недостатність матеріально-технічного і фінансового забезпечення системи. Відсутність системного підходу щодо перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів.	Відсутність системного підходу до кадрового, матеріально-технічного та фінансового забезпечення ДФК.
Відсутність сучасних науково-дослідних розробок щодо питань ефективності ДФК. Відсутність критеріїв і показників ефективності ДФК. Відсутність методик оцінки ефективності та якості державного фінансового контролю.	Відсутність механізмів оцінки ефективності та якості державного фінансового контролю.

\* Складено автором.

го контролю, їхні функції та повноваження, є однією з причин неприйняття закону про державний фінансовий контроль.

По-четверте, важливим для розуміння сутності ЄСДФК є визначення її завдань і цілей, що повинно бути відображено в концепції.

Відповідно до вищезазначеного, концепція єдиної системи має стати основою для створення раціональної та ефективної системи державного фінансового контролю, здатної гарантувати кардинальне посилення

контролю за бюджетними коштами, у тому числі попередження фінансових порушень в сфері економіки, підвищення ефективності та дієвості діяльності контролюючих органів.

Головна мета побудови єдиної системи ДФК полягає у забезпеченні законності й ефективності фінансової діяльності держави, національної безпеки держави шляхом захисту її фінансових інтересів, недопущення нецільового і незаконного використання державних коштів при проведенні єдиної фі-

нансової, бюджетної, грошової, податкової, валютної та інвестиційної політики.

Виконання головної мети передбачає наступні завдання: організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей державного та місцевого бюджету; оцінка обґрунтованості дохідних і витратних статей державного бюджету та державних цільових фондів; оцінка ефективності і доцільності витрачання державних коштів; забезпечення дотримання правил здійснення операцій з валютою і валютними цінностями; попередження правопорушень у фінансовій сфері; забезпечення фінансової безпеки держави; контроль за виконанням міжнародних фінансових зобов'язань держави, станом державного боргу; контроль за дотриманням бюджетного, податкового, митного, валютного законодавства; оцінка ефективності діяльності головних розпорядників бюджетних коштів щодо використання державних коштів; аналіз виявлених відхилень від встановлених показників державного бюджету і підготовка пропозицій, що направлені на їх усунення; фінансова експертиза проектів законів, що передбачають витрати бюджетних коштів чи впливають на формування та використання цих коштів тощо.

Сучасна практика в галузі розробки концептуальних засад формування системи державного фінансового контролю доводить, що було кілька спроб розробити таку концепцію. Наприклад, це – Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади [5]; Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [6]; проект Концепції про систему урядового фінансового контролю, розроблений урядом.

Слід зазначити, що ці концепції мають позитивне значення як спроба розробити концептуальні засади державного фінансового контролю. Але вони мають і певні вади. Так, Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю передбачає

реалізацію ДФК лише органами виконавчої влади, що звужує функції контролю. В ній не передбачено структуру, ієрархію органів внутрішнього контролю та засади їхньої взаємодії; не розкрито механізм співпраці між органами внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю; не визначено місце правоохоронних органів у системі фінансового контролю.

Аналіз Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю дозволяє констатувати, що в ній не визначено поняття “система внутрішнього державного фінансового контролю”, її функції; недостатньо чітко прописана організація й координація діяльності органів фінансового контролю; мають місце неузгодженості щодо делегування Кабінетом Міністрів України контрольних повноважень Міністерству фінансів України та Головному контрольно-ревізійному управлінню України.

У розробленій урядом Концепції, не враховані положення основних міжнародних документів у сфері державного фінансового контролю, зокрема Лімської декларації керівних принципів аудиту, відсутнє розмежування і не визначені поняття зовнішнього та внутрішнього контролю; функції зовнішнього державного фінансового контролю помилково покладено на уряд.

Таким чином, проведений аналіз розроблених концепцій дозволяє зробити висновок про відсутність концепції ЄСДФК та нагальну потребу в ній. При цьому доцільно використати теоретичні розробки, а також методи й інструменти, що застосовуються в управлінні економікою та у практиці ДФК.

На нашу думку, важливим моментом при розробці концепції має бути чіткий розподіл державного фінансового контролю на внутрішній і зовнішній, визначення їхніх цілей і завдань, контролюючих органів та їхніх функцій і повноважень, що дозволить сформувати цілісну систему державного фінансового контролю. При цьому, ЄСДФК не повинна мати багаторівневу співвідповідність і ієрархічну замкнутість. 3



метою недопущення дублювання при здійсненні контролю за законністю витрачання державних коштів, необхідно методологічно обґрунтовано розмежувати основні контрольні функції контрольно-ревізійних управлінь, Рахункової палати, органів Державного казначейства і контрольних служб головних розпорядників бюджетних коштів.

Слід зазначити, що в концепції має бути визначено статус Рахункової палати з урахуванням положень Лімської декларації керівних принципів аудиту. При цьому функції і сфера діяльності Рахункової палати мають концептуально відрізнитися від завдань інших державних органів фінансового контролю. Окрім того, важливою сферою діяльності Рахункової палати має стати попередній фінансовий контроль усіх найважливіших законодавчих актів з питань економіки і фінансів.

Принциповим положенням концепції є питання щодо формування і функціонування регіональних незалежних контрольних фінансових органів. Сьогодні в регіонах фактично відсутня реальна незалежна система дієвого фінансового контролю за ефективністю формування і законністю витрачання бюджетних коштів. Постановою Кабінету Міністрів України "Про упорядкування структури місцевих адміністрацій" не передбачено у структурі апарату адміністрацій окремого підрозділу, на який покладалася б функція проведення фінансового контролю [7]. Це є однією з багатьох причин неефективного витрачання коштів місцевих бюджетів. З метою подолання цих явищ в концепції слід передбачити механізм взаємодії між контролюючими органами в усіх ланках бюджетної системи.

В рамках концепції слід вирішити ще одне важливе питання: розробити методологію і правову базу державного фінансового контролю. Сьогодні в законодавстві фактично відсутня чітка термінологічна визначеність таких понять, як неекономічне, незаконне, неефективне використання бюджетних коштів, неефективне розпорядження державною власністю або несвоєчасне,

неповне фінансування. Необхідно законодавчо чітко прописати ці поняття, визначити, які з них і в яких випадках повинні застосовуватися, при цьому вони мають бути єдині на всіх рівнях управління.

Відповідно до зазначеного, при розробці концепції ЄСДФК слід враховувати вищезазначені проблеми, які потребують свого поетапного вирішення. Пропонуємо наступні етапи розробки концепції: 1 етап – підготовчий, який передбачає обґрунтування мети та завдань ЄСДФК, визначення функцій, принципів та вимог її функціонування; 2 етап – аналітичний, що охоплює аналіз чинного нормативно-правового, методичного, інформаційно-програмного, кадрового та матеріально-фінансового забезпечення; 3 етап – завершальний, який обґрунтовує механізм побудови єдиної системи державного фінансового контролю.

Підсумовуючи вищезазначене, приходимо до таких висновків та узагальнень. Розробка концепції потребує вирішення на загальнодержавному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної методологічної, нормативно-правової бази державного фінансового контролю, його сучасного інформаційного і матеріально-технічного забезпечення. Логічним, на думку автора, для розробки концепції ЄСДФК є створення робочої групи, до складу якої мають входити представники Міністерства фінансів України, Рахункової палати, Головного контрольно-ревізійного управління України, науково-дослідних установ. Це дасть змогу ще до підготовки відповідного законопроекту "Єдина система державного фінансового контролю" узгодити всі питання стратегічного характеру.

#### Література

1. *Государственный финансовый контроль: Учеб. для высш. учеб. завед. / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб.: Питер, 2004. – 557 с.*
2. *Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и прак-*

тика применения в России. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 237 с.

3. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. – М.: Финансовый контроль, 2005. – С. 87.

4. Симоненко В. К., Барановський І. О., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). –К.: Знання України, 2006. – С.14

5. Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади: Постанова Кабінету

Міністрів України від 24.07. 2003 № 1156. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

6. Розпорядження КМУ "Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього контролю": від 24 травня 2005 р. № 158. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

7. Про затвердження рекомендаційних переліків управлінь, відділів та інших структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2007 р. № 996. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-2007-%EF>.