

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.7.202](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.202)

УДК 336.1

*Л. М. Борисенко,
аспірант, ПВНЗ «Європейський університет»
ORCID ID: 0000-0002-9789-9256*

СУЧАСНИЙ СТАН СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*L. Borysenko
Postgraduate student of «European University», Higher private educational institution*

CURRENT STATE OF THE STATE FINANCIAL CONTROL SYSTEM

У статті проаналізовано аналіз чинної системи державного фінансового контролю, окреслено її наявну структуру в Україні, що має вигляд трирівневої моделі: зовнішній державний контроль, фінансовий контроль (аудит) за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням, внутрішній державний контроль (аудит). Побудовано та описано динаміку основних показників, що характеризують діяльність Рахункової палати України. Визначено низку проблемних аспектів, зокрема недосконалість чинного законодавства. Наголошено на тому, що формування чіткої системи державного фінансового контролю здатне забезпечити законність фінансової діяльності держави та оцінити її ефективність та доцільність. Відсутність системного підходу до вирішення проблемних питань пов'язана з тим, що в сучасних умовах немає дієвого управлінського впливу держави на сам процес фінансового контролю.

The article analyzes the analysis of the current system of public financial control, outlines its current structure in Ukraine, which has the form of a three-tier model: external state control, financial control (audit) for management of state (local) resources and their use, internal state control (audit). The dynamics of the main indicators characterizing the activity of the Accounting Chamber of Ukraine is constructed and described. It is emphasized that the formation of a clear system of public financial control can ensure the legitimacy of financial activities of the state and assess its effectiveness and feasibility. The lack of a systematic approach to solving problems is due to the fact that in modern conditions there is no effective managerial influence of the state on the process of financial control. The system of financial control bodies in Ukraine is described, which consists of a large number of state institutions that have control powers in one or another sphere. There is no established mechanism for interaction and exchange of information between them. The functions of many subjects of financial control are limited to only one or two areas of public finance. At the same time, the main controlling structures are the State Audit Office, the State Tax Service, the State Customs Service, the Accounting Chamber, the State Financial Monitoring Service, the State Treasury Service, the National Bank of Ukraine.

Each of these control bodies has its own specific type of activity, in which control is not always given priority. In addition, in the structure of public financial control bodies of Ukraine there is no financial

control body, whose role would be to coordinate, plan and evaluate the effectiveness of the entire system of public financial control.

The author schematically depicts the system of elements of public financial control and emphasizes the characteristic feature of this system that financial and economic relations is an opportunity to identify and realistically assess the state of the main transformation of budgetary and market elements, the relationship of the new socio-economic system and find ways to more effectively interact.

The system of public financial control is an open system that responds to the influence of the external environment, but at the same time remains stable and adaptive.

Ключові слова: державний фінансовий контроль; державний аудит; державний внутрішній контроль; аудит ефективності; інспектування; ревізія; ризики.

Key words: state financial control; public audit; internal state control; performance audit; inspection; audit; risks.

Постановка проблеми. Одним із основних напрямів управління фінансами є державний фінансовий контроль. Якщо державний фінансовий контроль організовано ефективно то державі забезпечений економічний розвиток. Становлення системи державного фінансового контролю в Україні відбувалося одночасно із процесом формування ринкової економічної системи.

Вище викладене дає підстави вважати, що проведення досліджень в галузі державного фінансового контролю, як методу ефективного впливу, стають ще більш значущими в сфері пошукового, соціально перетворюючого впливу з метою більш ефективного, використання державних ресурсів при досягненні соціально заданого результату. З огляду на таку тенденцію, вважаємо за доцільне розглянути сучасний стан організації державного фінансового контролю в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблеми організації державного фінансового контролю присвятили свої наукові праці такі вітчизняні науковці, як Виговська Н.Г., Гупаловська М.Б., Жадан Т.А., Рисін В.В., Піхоцький В.Ф., Титенко Л.В., Шевчук О.А. та ін. Однак, незважаючи на значні здобутки, більшість дослідників розглядають окремі аспекти організації і функціонування державного фінансового контролю, проте мало уваги приділяється особливостям державного фінансового контролю в сучасних умовах, в умовах європейської інтеграції та в умовах реформування всієї системи загалом.

Мета статті полягає у дослідженні системи державного фінансового контролю в Україні в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вплив фінансового контролю на розвиток соціально-економічних структур можливий через виявлення зон виникнення бюджетної нестійкості, які сприяють виникненню: порушень правового поля по факту фінансово-господарської та функціональної діяльності, прояву соціально-економічних збурень, неврахування соціальних зобов'язань держави і місцевих утворень при плануванні витрат і розробці управлінських пропозицій, спрямованих на коригування процесу управління в соціальній сфері. Це можливо за умови, що контроль включений в механізм внесення змін законодавства від імені суспільства, в якому переважна, частина населення не володіє легітимними правами на управління. Верхівка українського суспільства, представлена правлячими елітами, які в населенні становлять частки відсотка, акумулює в своєму розпорядженні ресурси, які можна порівняти з ресурсами решти суспільства. Причому власники прав, власності на активи володіють не тільки механізмами їх захисту (примусу), а й механізмами індукції. У результаті рядові члени інституційного простору змушені використовувати для регулювання своєї діяльності і можливості використовувати певні активи (ресурси) інституційні правила, що не є формальними, не отримуючи ефекту від масштабу, який дає формалізація правил.

Система органів фінансового контролю в Україні складається з великої кількості державних інститутів, які володіють контрольними повноваженнями в тій чи іншій сфері. Між ними відсутній налагоджений механізм взаємодії та обміну інформацією. Функції багатьох суб'єктів фінансового контролю обмежені лише однією або двома сферами державних фінансів. При цьому, основнимиконтролюючими структурами виступають Державна аудиторська служба, Державна податкова служба, Державна митна служба, Рахункова палата, Державна служба фінансового моніторингу, Державна казначейська служба, Національний банк України.

Кожен із зазначених органів контролю має свій специфічний вид діяльності, в якому контролю не завжди відводиться першочергове значення. Крім того, в структурі органів державного фінансового контролю України відсутній орган фінансового контролю, роль якого полягала б в координації, плануванні та оцінці ефективності роботи всієї системи державного фінансового контролю. У системах органів державного фінансового контролю зарубіжних країн ця роль відведена Вищому контрольному органу.

В Україні, з огляду на приналежність різних органів державного фінансового контролю до різних гілок влади, виникають складнощі підпорядкування даних суб'єктів єдиному органу державного фінансового контролю. Тому в такій системі мова повинна йти, перш за все, про Вищий координуючий орган. Зауважимо, що Рахункова палата України не може виступати в якості вищого органу фінансового-контролю, адже що органу

парламентського контролю не можуть підкорятися органи фінансового контролю, що входять до системи виконавчої влади. Наявність Вищого контрольного органу є нагальною необхідністю і підтверджена позитивним досвідом функціонування контрольних органів зарубіжних країн. Вважаємо, що утворення єдиного контрольного органу над усіма існуючими органами державного фінансового контролю допоможе вирішити багато проблем і підвищити ефективність контрольних заходів.

Оцінка сучасного стану державного фінансового контролю в Україні зводиться до простої процедури вибудовування органів державного фінансового контролю за типом вертикального централізованого утворення. Але таке просте рішення проблеми не забезпечить системі гнучкості та оперативності. Крім того, система державного фінансового контролю повинна бути не чимось фрагментарним, а постійно діючою системою з певною періодичністю такою, що забезпечує суцільний контроль за державними ресурсами.

Аналіз існуючих відносин у фінансовій сфері, на наш погляд, показує, що основними складовими частинами системи взаємодій і результативності державного фінансового контролю, що забезпечують її стійке функціонування і вирішення поставлених завдань, є: нормативно-правова база, органи, що здійснюють державний фінансовий контроль, та органи, що використовують певні форми і методи контролю (рис. 1).



Рис. 1. Система елементів державного фінансового контролю
Джерело: розроблено автором.

Характерною особливістю даної системи елементів державного фінансового контролю в системі, що фінансово-економічних відносин є можливість виділити і реально оцінити стан основних схильних до трансформації бюджетно-ринкових елементів, взаємин нової соціально-економічної системи та знайти шляхи їх більш ефектної взаємодії.

До того ж перед контрольними органами в силу певних причин завдання повноти охоплення всіх розпорядників бюджетних коштів, суворой суцільної періодичності фінансових ревізій та перевірок реально навіть не ставиться, але ж вона може дати цілісну і повну картину цільового використання коштів, може підвищити надійність висновків контрольних дій та управління в цілому бюджетними коштами, ефективності та оцінки результативності бюджетних витрат.

В цілому перша складова системи державного фінансового контролю – його нормативно-правова база – все ще відстає від економічної реальності, завдань держави у фінансовій сфері.

Правова база державного фінансового контролю з організаційними процедурами в документальному вираженні системно повинна бути визначена конституційним закріпленням основних цілей контролю, законодавчим встановленням завдань, функцій, повноважень контрольних органів, з регламентуванням можливостей регулювання змісту, деталей та особливостей процесу контролю шляхом опублікування підзаконних нормативно-правових актів, в тому числі і власних актів контрольних органів.

Контрольна діяльність, що не забезпечує такої впевненості, втрачає сенс, стає по суті фікцією. Або ще гірше того – маскуванням недоробок, недоліків, порушень.

Як бачимо з урахуванням «оцінки наслідків застосування або незастосування фінансового контролю в сфері управління фінансово-економічними відносинами (рис. 2), приймати обґрунтовані рішення можливо лише будучи досить впевненим у змісті отриманої інформації. В інших випадках рішення стануть неминуче ймовірними.

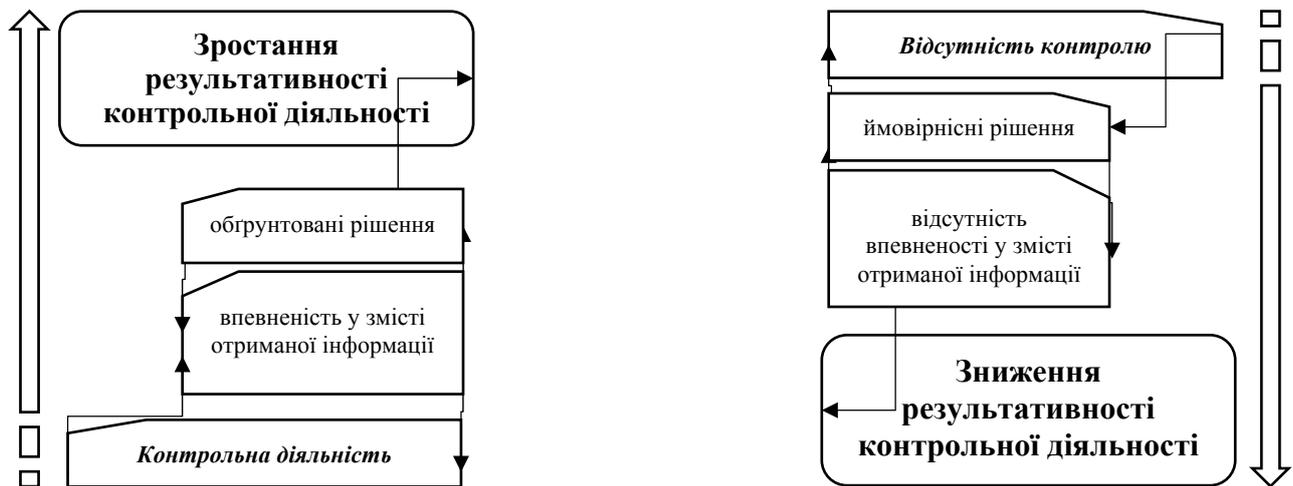


Рис. 2. Наслідки застосування та незастосування контрольної діяльності
Джерело: розроблено автором.

Процес управління, контрольний етап якого ненадійний, а результат ненадійності підсумовується в інформації служб контролю, не може впевнено вирішувати поставлені перед ним завдання. Фахівці давно вже звернули увагу, що дієвий контроль повинен передувати господарську роботу, супроводжувати її, слідувати за нею [1].

В існуючих офіційних документах державного рівня України, наприклад: законі «Про Рахункову палату України» [2] «Положенні про Державну аудиторську службу України» [3], відображені функції, принципи, завдання діяльності окремо взятих органів, але немає формулювання мети державного фінансового контролю. Чітке формулювання цілей і формування системи взаємозв'язків між органами контролю, організація контрольної діяльності відповідно до поставлених цілей, їх узгодженість з органами влади представницького і виконавчого рівнів (включаючи місцевий), допоможе зняти міжсистемні протиріччя, що заважають сформувати єдину професійну методологію, таку, що гармонійно враховує об'єктивність перевірконого процесу, вбудованість його в загальнодержавну систему управління. Таким чином, організаційно допоможе перетворити контроль в реальний інструмент державного управління в інтересах громадян України.

Державний фінансовий контроль повинен бути не чимось раптовим, а постійно діючим механізмом, з певною періодичністю забезпечуючим контроль за державними ресурсами, причому при існуючій системі поділу влади повинен бути інструментом, що забезпечує реалізацію повноважень виконавчої та законодавчої влади. Аналогічна роль системи державного фінансового контролю властива в провідних іноземних державах.

Вітчизняна економіка в сучасному стані несе значні фінансові втрати через недостатньо ефективний рівень організації фінансового, зокрема, бюджетного та податкового процесів. Повсюдно мають місце нецільове використання державних ресурсів, розкрадання і незаконне вилучення державної власності, незаконне вивезення капіталів за кордон і легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом. Динаміка основних показників, що характеризують діяльність Рахункової палати України, відображена на рис. 3.

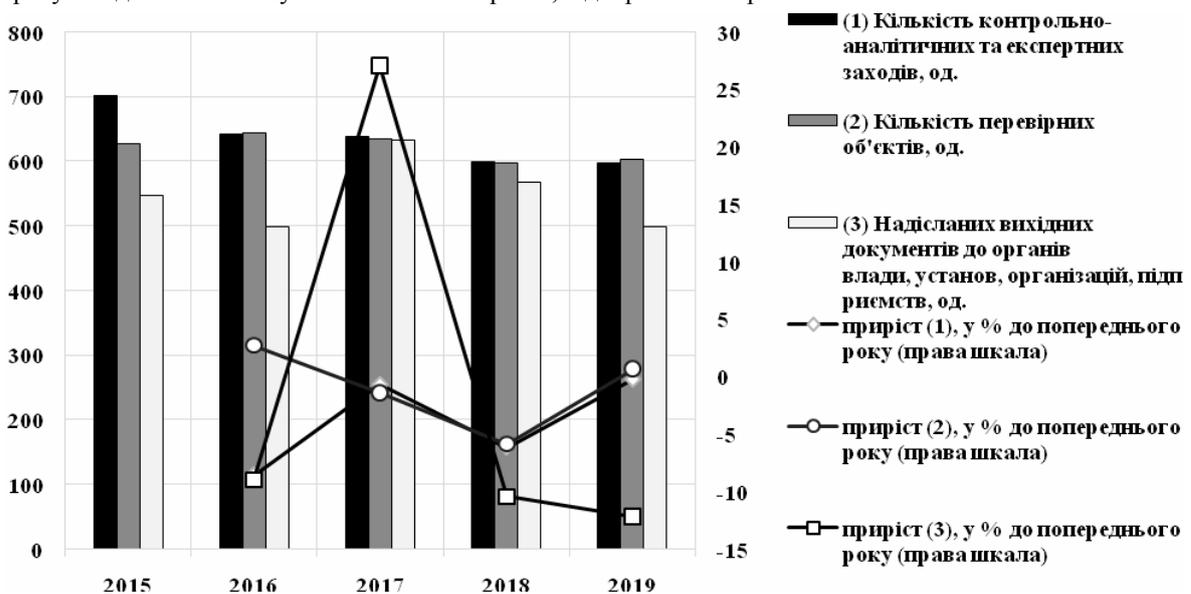


Рис. 3. Динаміка показників, що характеризують продукт діяльності Рахункової палати України у 2015-2019 рр.
Джерело: систематизовано автором за даними річних звітів [4]

Загальна кількість проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів протягом 2015-2019 рр. склала 3 179 од. Так, у 2019 році Рахунковою палатою України проведено 598 контрольно-аналітичних та експертних заходів (менше на 0,17% порівняно з попереднім роком), якими було охоплено 602 об'єкти (більше на 0,67% порівняно з попереднім роком). При цьому, кількість контрольно-аналітичних та експертних заходів у 2019 році порівняно з базисним роком зменшилась на 104 од. (або на 14,82%), що пов'язано із оптимізацією і перезавантаженням роботи Рахункової палати України. Протягом 2016-2018 рр. динаміка показників лишалась сталою.

Динаміка вартісного обсягу перевірок Рахункової палати України протягом 2015-2019 рр. відображена на рис. 4.

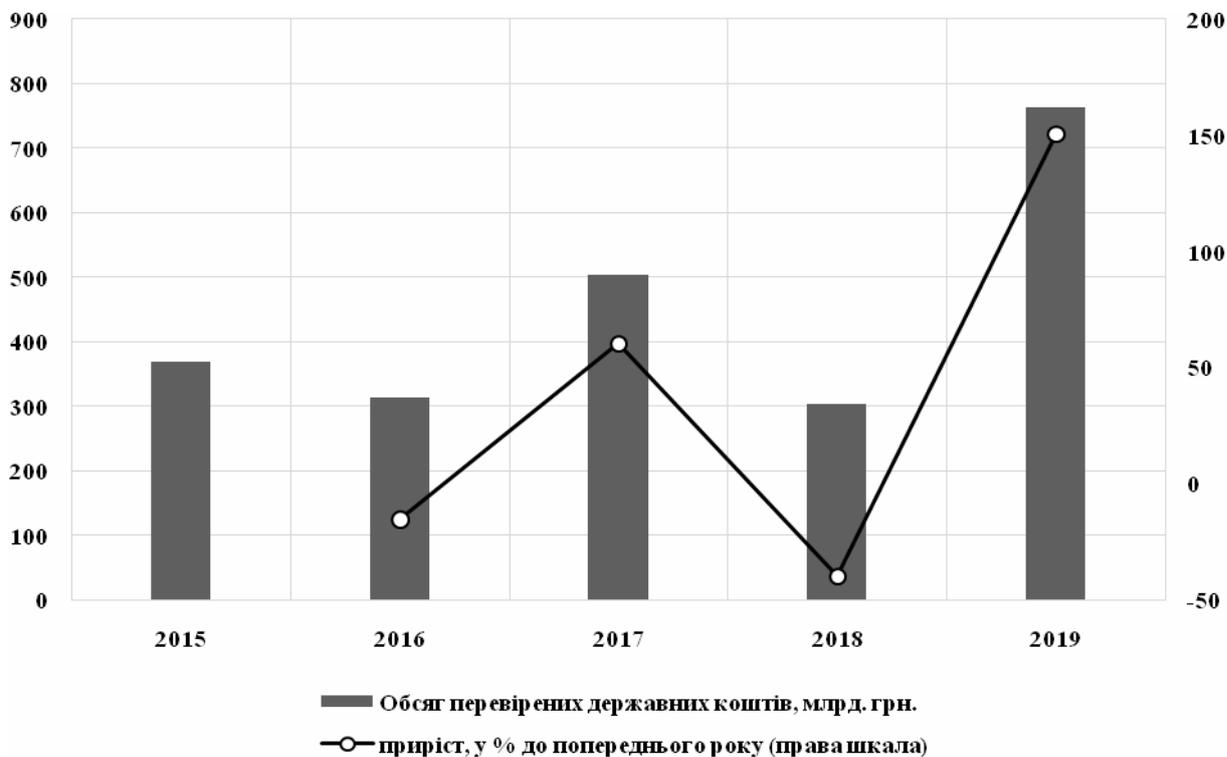


Рис. 4. Динаміка обсягу перевірених державних коштів в межах контрольно-аналітичних заходів Рахункової палати у 2015-2019 рр.

Джерело: систематизовано автором за даними річних звітів [4]

Загальний обсяг перевірених державних коштів Рахунковою палатою протягом 2015-2019 рр. складає 2 255,9 млрд. грн., при цьому найбільший обсяг перевірених державних коштів припадає на 2019 рік – 763,2 млрд. грн., найменший на 2018 – 304,7 млрд. грн. Перевірка гіпотези, чи залежать показники обсягу перевірених коштів та обсягу виявлених порушень потребує дослідження динаміки вартісних показників виявлених порушень.

Звертаючись до питання про взаємодію органів контролю, не можна не відзначити один момент. Сьогодні система органів державного фінансового контролю України є простим набором різного роду контролюючих органів, які виконують неузгоджені, роз'єднані і непорядковані контрольні заходи. Їх завдання і функції в сфері формування і використання бюджетно-фінансових ресурсів дуже часто переплетені, характеризуються елементами дублювання, паралелізму. У діяльності контрольних органів відсутня чітка взаємодія. Функції контрольних органів, їх статус та сфери контрольної діяльності визначені різними законами, указами Президента України і постановами Кабінету Міністрів України. Найчастіше дані нормативно-правові акти не тільки не забезпечують системність державного фінансового контролю, а встановлюють неефективне дублювання. Плани контрольних заходів контрольних відомств, як правило, не узгоджуються. В результаті одні й ті ж об'єкти контролю перевіряються протягом року кілька разів різними контролюючими органами.

Не відрегульовані багато питань у професійних взаємовідносинах ревізорів, прокурорів, слідчих, які вирішуються в «робочому порядку», що викликає різні труднощі при вирішенні спільних завдань. Зокрема потребує вдосконалення Порядок взаємодії Рахункової палати з Генеральною прокуратурою України. Також чимало проблем існує із притягненням до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Крім того, не можна не відзначити дуже часту зміну тексту Бюджетного Кодексу України, що призводить до появи нових суперечностей.

Необхідно відзначити, що головний недолік контрольної складової Бюджетного кодексу України [5] в тому, що документ фактично ставить знак рівності між бюджетним контролем і державним фінансовим контролем. Такий підхід є помилковим як з точки зору теорії, так і в межах сформованої вітчизняної практики управління фінансами.

Бюджетний контроль – основна, але не вичерпна і не виняткова сфера діяльності органів фінансового контролю. Одночасно в Бюджетному кодексі України відсутнє змістовне визначення і державного, і бюджетного контролю, не сформульовані їх завдання. Вже тільки тому контроль повинен регламентуватися самостійним законодавчим актом. Також слід врахувати, що інтереси держави в сфері фінансів не обмежуються лише бюджетом, контрольна діяльність стосується також податкової, митної, банківської сфер.

Заслуговує на увагу В.Ф. Піхоцького та В.В. Рисіна, які відзначають, що невідповідності і недоліки в системі фінансового контролю простежуються як по горизонталі (законодавчих і виконавчих органів державної влади), так і по вертикалі (місцевих рівнів влади) [6].

Очевидно, при вирішенні питання про наділення того чи іншого органу повноваженнями вищого органу виникне проблема розмежування сфер впливу. Положення щодо того, що Рахункова палата України перебуває поза структурою виконавчої влади і контролює діяльність цієї гілки влади держави, хоча і підтверджує справжню незалежність цього органу, тим не менш, не може не позначитися на ефективності всієї системи державного контролю. Отже, слід наділити Рахункову палату України додатковими повноваженнями щодо координації діяльності всіх суб'єктів державного фінансового контролю. При цьому функції і компетенція Рахункової палати України повинні концептуально відрізнятися від інших органів фінансового контролю. Перш за все, необхідно надати Рахунковій палаті України вищі владно-розпорядчі повноваження. Також необхідно наділити Рахункову палату України правом безпосередньої законодавчої ініціативи з питань фінансового контролю (не просто підготовка і внесення до Верховної ради пропозицій щодо усунення порушень і відхилень бюджетному процесі, а також щодо вдосконалення бюджетного законодавства, в цілому (ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату України») [7], правом розглядати справи про адміністративні правопорушення в галузі законодавства про фінансовий контроль, правом звернення з позовом до судів, що поки не вирішено в чинній нормативній базі.

Зазначені теоретичні положення: про необхідність зміцнення статусу Рахункової палати України підтверджуються безпосередньо владними структурами. Очевидно, що Рахункова палата України, як будь-який інший державний орган не може бути абсолютно незалежний, адже є частиною державного механізму. Разом з тим діяльність Рахункової палати України охоплює всі галузі державного устрою, економіки і повний комплекс соціальних питань, робить цей орган унікальним проявом конституційного принципу права. У зв'язку з цим вкрай важливо зберегти закріплені за Рахунковою палатою України права і функції, не допустити їх перерозподілу в систему виконавчої влади.

Крім цього, необхідний подальший розвиток законодавства про державний фінансовий контроль в рамках положень Лімської декларації – керівних принципів контролю і принципів EUROSAI [8].

Як зазначають фахівці в сфері фінансового контролю, правовим орієнтиром щодо стандартизації державного фінансового контролю може слугувати закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [9]. На нашу думку, з урахуванням, положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» можна зробити висновок, що необхідність і можливість упорядкування фінансового контролю шляхом визначення його правил (стандартів) в Україні законодавчо визнана. Разом з тим термін «стандарт» ще не став повноправним стосовно фінансово-контрольної практики. Його вживання краще в поєднанні з більш звичним для вітчизняного використання поняттям «правило».

Сьогодні існують внутрішні регламентуючі документи, в тому числі внутрішні стандарти контролю, документи по контрольному діловодству, норми поведінки контролерів, методики оцінки роботи фахівців тощо. Але між цими документами відсутній системний взаємозв'язок, а, отже, і немає взаємодії в роботі і її оцінки. Стандартизація на рівні окремих органів – лише часткове вирішення загального питання стандартизації, необхідна система спільних для всіх контрольних органів і обов'язкових для виконання стандартів.

Разом з тим треба врахувати ту обставину, що дане питання вже вирішене на світовому рівні: Комітетом по аудиторським стандартам Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) [10] розроблені стандарти державного контролю, рекомендовані до виконання органам контролю різних країн в тій мірі, в якій вони сумісні з національним законодавством цих країн.

Висновки. Державний фінансовий контроль, якими б органами він не здійснювався, повинен будуватися на принципі єдності системи, мати єдину методологічну та правову базу, тому необхідний подальший розвиток конституційної норми про механізм взаємодії органів законодавчої і виконавчої гілок влади, систем фінансування державного і регіонального рівнів, здійснення державного фінансового контролю та регіонального фінансового контролю, про відповідальність органів державного фінансового контролю, посадових осіб за порушення законодавства в галузі контролю тощо. Норми права про те, що органи місцевого самоврядування не входять до системи органів державної влади, не зовсім прийнятні в сфері державного фінансового контролю. Зрозуміло, що створення дієвої локальної нормативної бази проблеми не усуне. Потрібна як ефективна система реалізації права, так і підвищений рівень правосвідомості і правової культури, необхідних атрибутів ефективного юридичного процесу.

Список використаної літератури.

1. Титенко Л.В., Богдан С.В. Управлінський внутрішній контроль в системі забезпечення економічної безпеки підприємства. Економіка та суспільство. 2018. Вип. 19. С. 1358-1363
2. Про рахункову палату України: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25> (дата звернення: 01.06.2020)

3. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>(дата звернення: 01.06.2020)
4. Річні звіти. Рахункова палата України: офіційний сайт. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports>(дата звернення: 01.06.2020)
5. Бюджетний кодекс України: Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n527> (дата звернення: 01.06.2020)
6. Піхоцький В.Ф., Рисін В.В. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2019. № 28. Том 1. С.205-215
7. Про рахункову палату України: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25>(дата звернення: 01.06.2020)
8. Лімська декларація керівних принципів контролю: міжнародний документ від 01. 01. 1977. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 01.06.2020)
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 01.06.2020)
10. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю: офіційний сайт. URL: <https://www.intosai.org> (дата звернення: 01.06.2020)

References.

1. Tytenko, L.V. and Bohdan, S.V. (2018), "Management internal control in the system of economic security of the enterprise", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 19, pp. 1358-1363
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On the Accounting Chamber of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25> (Accessed 01 June 2020).
3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine " On approval of the Regulation on the State Audit Service of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (Accessed 01 June 2020).
4. Accounting Chamber of Ukraine, Annual reports, available at: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports> (Accessed 01 June 2020).
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Budget Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n527> (Accessed 01 June 2020).
6. Pikhotskyi, V.F. and Rysin, V.V. (2019), "Effectiveness of financial control and state audit to ensure the financial and economic stability of the state", *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky*, issue 28, vol. 1, pp.205-215.
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine "On the Accounting Chamber of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25> (Accessed 01 June 2020).
8. Lima Declaration of Control Guidelines: International document dated 01.01.1977, available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (Accessed 01 June 2020).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On the audit of financial statements and auditing activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (Accessed 01 June 2020).
10. International Organization of Supreme Audit Institutions, available at: <https://www.intosai.org> (Accessed 01 June 2020).

Стаття надійшла до редакції 11.07.2020 р.