

## **УДК 657**

**Позняковська Н. М., к.е.н., доцент** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

### **ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

**У статті досліджуються питання виникнення і розвитку державного фінансового контролю. Автор аналізує сучасний стан державного фінансового контролю в Україні. Пропонуються шляхи розв'язання проблем державного фінансового контролю на підставі Міжнародних стандартів INTOSAI та кращої світової практики.**

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, зовнішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, стандарти INTOSAI.

**Постановка проблеми.** Державний фінансовий контроль є однією з найважливіших функцій управління державними фінансовими ресурсами. Від організації цілісної системи державного фінансового контролю залежить ефективність здійснення державної фінансової політики. В Україні існує значна кількість державних органів і служб, які наділені повноваженнями здійснювати контроль, зокрема фінансовий. Діяльність державних органів, які виконують функції контролю, здійснюється без чіткої взаємодії. На практиці фінансовий контроль існує не як єдина система, а у вигляді вирішення окремих проблем, виконання певних завдань, покладених на ці установи. За таких умов відбуваються дублювання, неузгодженість функцій контролюючих установ, що позначається на результативності фінансового контролю та державного управління у цілому. Для розуміння вирішення цієї проблеми слід проаналізувати процес становлення державного фінансового контролю.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** У науковій літературі активно обговорюються проблеми державного фінансового контролю. Теорія і практика фінансового контролю досліджується у роботах М. Базася, М. Білухи, Ф. Бутинця, Н. Вітвицької, П. Германчука, М. Голованя, В. Дерія, І. Дрозд, Є. Калюги, М. Кужельного, Н. Рубана, В. Симоненка, І. Стефанюка, В. Шевчук ін. Утім, недостатньо уваги приділяється питанням становлення державного фінансового контролю як системи, оптимізації його суб'єктів та розмежування їх повноважень.



**Мета статті** – дослідити проблеми становлення системи державного фінансового контролю в Україні та обґрунтувати пропозиції щодо їх розв'язання, враховуючи Міжнародні стандарти з контролю та кращу світову практику.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні розвиток системи державного фінансового контролю відбувався шляхом відокремлення її складових. Контроль за справлянням ввізного і вивізного мита у 1992 році було покладено на Державну митну службу. У другій половині 90-х років на базі Головної податкової інспекції України та податкових інспекцій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі було утворено Державну податкову адміністрацію, а також спеціальний підрозділ по боротьбі з податковими правопорушеннями у її складі – податкову міліцію. Законодавчо визначено правові основи діяльності державних органів, які повинні були здійснювати контроль за дотриманням податкового законодавства, достовірністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, внесків до державних цільових фондів.

У 1993 році прийнято Закон «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [1], який визначив мету цієї служби – здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і організаціях, які отримують кошти із бюджетів і державних валютних фондів.

Пізніше у сфері державного фінансового контролю виникло ще дві інституції – Державне казначейство й Рахункова палата. Так, за умов змішаної системи касового виконання бюджету за доходами і видатками – через банківські установи і фінансові органи – постало питання оперативного управління бюджетними коштами, спрямування їх на першочергові соціально-економічні потреби, що можливо було здійснити лише через створення нової структури з налагодженим прозорим механізмом виконання державного бюджету. У 1995 році було створено Державне казначейство України, на яке покладено виконання всього комплексу завдань, пов'язаних з касовим виконанням бюджетів та управлінням бюджетними коштами.

Конституційний статус Рахункової палати закріпила прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року Конституція України. Основний закон країни визначив палату як самостійний контрольний орган, який має діяти від імені Верховної Ради України і здійснювати

контроль за використанням коштів Державного бюджету України. Вже 11 липня 1996 року Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» [2].

З того часу і до сьогодні було розглянуто більше десяти законопроектів, у яких було запропоновано реформувати тим чи іншим шляхом систему державного фінансового контролю у цілому. Проте ці проекти закону про фінансовий контроль не визначили належним чином поняття державного фінансового контролю та системи його органів, їх повноваження та функції, взаємодію. Так, найбільш дискусійним виявилось питання встановлення суб'єктів фінансового контролю.

Реформа системи державного контролю в Україні, що розпочалася у новому столітті, повинна була врахувати пріоритети національної внутрішньої і зовнішньої політики, а саме входження України до європейського політичного, економічного і правового простору. На початку 2015 року в Україні відбулися визначні події – підписання та ратифікація Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони, що є вирішальним кроком на шляху до майбутньої євроінтеграції України. Країна отримала інструмент та дороговказ для своїх перетворень [3]. Побудова нової моделі соціально-економічного розвитку України викликала необхідність розробок концепцій секторальних економічних реформ, особливо у сфері управління державними фінансами, зокрема державного фінансового контролю. У світовій практиці існують різні підходи до організації та функціонування контролю в державному секторі економіки. У своїй діяльності міжнародна організація вищих контрольних органів (далі – INTOSAI), що діє під егідою ООН або її спеціалізованих агенцій, та кожна її країна-член, при проведенні фінансового контролю різних сфер діяльності держави керуються Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, що містить основні філософські та концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю [4]. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів поділяє державний фінансовий контроль на зовнішній та внутрішній (рис. 1).

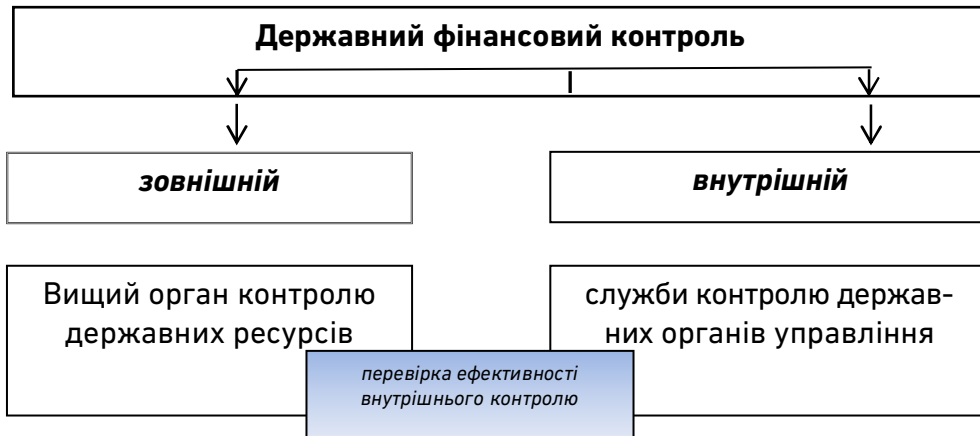


Рис. 1. Класифікація державного фінансового контролю (розробка автора на основі [4])

Вищі органи контролю державних фінансів є органами *зовнішнього* контролю, вони не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Аналіз стандартів INTOSAI та кращої практики свідчить, що зовнішній контроль повинна здійснювати законодавча (представницька) влада і незалежний орган державного фінансового контролю спеціальної конституційної компетенції, основним призначенням якого є контролювати виконавчу владу. *Внутрішній фінансовий контроль* є урядовим контролем. У країнах Європейського Союзу найчастіше це міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Польща, Росія, Угорщина, Японія та ін.).

Отже, в основі класифікації зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю – основоположні принципи розподілу влади – на представницьку (законодавчу), виконавчу і судову.

В Україні функціонує до ста органів контролю, які слабо взаємодіють між собою в організаційному, інформаційному та методичному плані. Законодавчо не визначено органи зовнішнього і внутрішнього контролю, як і поняття «зовнішній» і «внутрішній» державний фінансовий контроль.

Прийняття Верховною Радою України у 2015 році нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» [5] стало ключовою подією для Рахункової палати, важливим кроком в її інституційному розвитку та новим етапом впровадження в Україні системи управління державними фінансами. Закон передбачив, що повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через впровадження заходів державного *зовнішнього* фінансового конт-

ролю (аудиту). Задекларовано, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Прийняття нової редакції закону поставило перед Рахунковою палатою нові розширені завдання та можливості подальшого інституційного розвитку.

Важливу роль у системі державного фінансового контролю виконують центральні органи виконавчої влади, які виступають органами *внутрішнього* державного контролю. Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю було поставлено за мету реформування системи внутрішнього фінансового контролю і передбачено вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю. Передбачалось запровадження і поширення нових форм контролю – внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю.

Запровадження аудиту у державному секторі економіки України, вважаємо, стало прогресивним кроком з огляду на розвиток ринкових відносин, удосконалення управлінських функцій держави та прийняття європейських стандартів. Проте такий захід потребував реформування усієї системи державного контролю і, передусім, її законодавчого урегулювання, затвердження методик аудиту у державному секторі економіки, розробки методичних вказівок, робочих документів тощо.

Наприкінці 2005 року відповідні зміни були внесені до законодавчих актів України: Господарського кодексу України, Законів України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», «Про аудиторську діяльність».

Уточнено головне завдання державної контрольно-ревізійної служби щодо здійснення державного фінансового контролю не тільки в бюджетних установах і у суб'єктів державного сектору економіки, підприємств, організацій, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, а й таких, що використовують (використовували) державне і комунальне майно. Визначено основні форми державного фінансового контролю – державний фінансовий аудит та інспектування.

Передбачено здійснювати державний фінансовий аудит: законності і правильності – щодо діяльності бюджетних установ і інших суб'єктів господарювання; ефективності – бюджетних програм і бюджетів.

Аналіз положень законодавства з аудиту дає змогу класифікувати аудит у державному секторі економіки України за видами: аудит бюджетних програм, бюджетних установ, інших суб'єктів господарювання та місцевих бюджетів. Аудит ефективності бюджетних



програм, як і аудит місцевих бюджетів, є за змістом операційним аудитом, який проводиться з метою визначення ефективності бюджетних програм або бюджетів у цілому.

Утім, аудит діяльності бюджетних установ, так само як і аудит інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки, ставить за мету не лише оцінити відповідність вимогам законодавства (узгодженість); а й виявити стан збереження активів, визначити достовірність обліку і звітності, що є завданнями традиційної форми контролю контрольно-ревізійних органів – ревізії, а не фінансового аудиту.

Отже, запровадження в бюджетній сфері аудиту відбувається до цього часу переважно формально ніж за змістом. Розробка методичних рекомендацій не гарантує перебудову системи, форм і методів органів державного контролю, яким необхідно відійти від практики традиційних перевірок і ревізій. Залишаються невизначеними для державного сектору такі важливі питання, за якими аудит відрізняється від інших форм контролю, як критерії суттєвості, оцінка ризиків і вибірок даних, доцільність вибору методики і техніки аудиту. Звичайно, кожна країна обирає спосіб і форми включення європейських стандартів до національної системи норм, державного контролю зокрема, і підходи мають бути обґрунтованими і зваженими. Таким чином, системних змін у діяльності органу фінансового контролю не відбулось, не зважаючи на нову з 2011 року назву та статус – Державна фінансова інспекція України.

А вже у червні 2015 року Кабінет Міністрів своєю постановою № 419 скасував державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ. Це було зроблено з огляду на його неефективність через значні витрати робочого часу та людських ресурсів, дублювання на практиці із іншими формами державного фінансового контролю, зокрема аудитом бюджетних програм та інспектуванням (ревізією). Разом з тим наголошувалося на зростанні ролі внутрішнього аудиту бюджетних установ, спрямованого на надання керівникові об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо ефективності функціонування внутрішнього контролю, ефективності планування і виконання бюджетних програм, якості надання послуг, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності.

Статистика правопорушень у бюджетній сфері в Україні показує, що аудит не став дієвою формою державного фінансового контролю (табл. 1, 2). Основна частина фінансових порушень (90%, крім 2014 року) виявлена за допомогою ревізій та зустрічних перевірок (табл.2).

Таблиця 1

Фінансові порушення, виявлені Державною фінансовою інспекцією /Держаудитслужбою України у 2013-2016 рр. [7]

Показники фінансових порушень	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відносне відхилення, %		
					2014/2013	2015/2014	2016/2015
<b>Сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів, усього, тис. грн.:</b>	<b>3406225</b>	<b>7583880</b>	<b>3870585</b>	<b>2612572</b>	<b>222</b>	<b>51</b>	<b>67</b>
Недоотримання фінансових ресурсів	1249440	3159448	790529	1298099	253	25	164
Незаконні витрати ресурсів	1823165	3888087	2737245	1070963	213	70	39
Нецільові витрати ресурсів	122892	160538	82145	163405	131	51	199
Недостачі ресурсів	210729	301571	260625	80105	143	86	31

Основними фінансовими порушеннями у державному секторі економіки зафіксовано: недоотримання фінансових ресурсів, незаконні витрати ресурсів, нецільові витрати ресурсів та недостачі ресурсів (табл. 1). Отже, спостерігаємо домінування пріоритетів законності і цільового призначення державних ресурсів замість доцільності і ефективності їх витрачання.

Таблиця 2

Результати діяльності Державної фінансової інспекції / Держаудитслужби України та її територіальних органів за 2013-2016 роки [7]

Контрольні заходи	2013 рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік
<b>1. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі кількість:</b>	<b>6460</b>	<b>23802</b>	<b>4002</b>	<b>2668</b>
У %	100	100	100	100
1.1. Ревізій фінансово-господарської діяльності	6040	9804	3692	2361



продовження табл. 2

У %	93,2	41,1	92,3	88,5
1.2. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	164	40	18	17
У %	3	0,2	0,4	0,6
1.3. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	35	31	24	19
У %	0,1	0,1	0,6	0,7
1.4. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	122	147	97	86
У %	2	0,6	2,4	3,2
1.5. Перевірок державних закупівель	53	13688	101	147
У %	1	58	2,5	5,5
1.6. Оцінок якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади	46	8	8	11
У %	0,7	-	0,2	0,4
<b>2. Проведено зустрічних звірок</b>	<b>30244</b>	<b>28517</b>	<b>16320</b>	<b>10308</b>

В червні 2016 року урядом ухвалено розпорядження про створення Державної аудиторської служби України, яка повинна виконувати функції і повноваження Державної фінансової інспекції України, що припинила свою діяльність. Реорганізація служби покликана здійснити перехід контролюючих органів від функцій контролю до аудиту, що дозволить уникнути нецільового і неефективного використання державних коштів і майна.

**Висновки.** Отже, на практиці реформування системи державного контролю в Україні відбувається непослідовно та несистемно, часто за формою, а не за змістом. Курс на відповідність міжнародним стандартам діяльності органів державного фінансового контролю в Україні лише задекларовано. Для створення єдиної системи державного фінансового контролю в Україні необхідно визначити новим законом «Про державний фінансовий контроль» органи *зовнішнього і внутрішнього* державного фінансового контролю, організаційну структуру контролю в цілому; встановити об'єкти, предмет, види державного фінансового контролю, сфери діяльності його органів. Це дозволить уникнути дублювання завдань, повноважень і сфери діяльності зовнішніх і внутрішніх органів фінансового контролю, яке залишається до цього часу у вітчизняній системі державного фінансового контролю. У сфері внутрішнього державного контролю концептуальним завданням залишається запровадження державного аудиту,



який необхідно спрямувати на виявлення неефективного витрачання державних ресурсів, а також перевірку ефективності діяльності суб'єктів державного сектору.

1. Про державну контрольно-ревізійну службу : Закон України від 26 січня 1993 року № 2939. [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12/ed20120617>.
2. Про Рахункову палату : Закон України 11 липня 1996 року №316-96 вр. [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80>.
3. Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14. вересня 2014 року № 847-р. [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>
4. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу : <http://www.intosai.org>.
5. Про Рахункову палату : Закон України у ред. 26 квітня 2015 року №315-96 вр. [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 березня 1993 року № 2939-XII. [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
7. Звіти про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за 2013-2016 роки. [Електронний ресурс] – 2017. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

Рецензент: к.е.н., професор Зубілевич С. Я. (НУВГП)

---

**Pozniakovska N. M., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor** (National University of Water and Environmental Engineering, Rivne)

## **APPEARING AND DEVELOPMENT OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE**

**The appearing and development of state financial control are researched in the article. The author analyzes condition of the state financial control in Ukraine. There has been suggested the directions of improvement of the state financial control based on standards of (INTOSAI) and experience of developed countries.**

**Keywords:** state financial control, external control, internal control, standards INTOSAI.



**Позняковская Н. Н., к.э.н., доцент** (Национальный университет  
водного хозяйства и природопользования, г. Ровно)

## **ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ**

**В статье исследуются вопросы возникновения и развития государственного финансового контроля. Автор анализирует современное состояние государственного финансового контроля в Украине. Предлагаются пути решения проблем государственного финансового контроля на основе Международных стандартов INTOSAI и лучшей мировой практики**

***Ключевые слова:* государственный финансовый контроль, внешний финансовый контроль, внутренний финансовый контроль, стандарты INTOSAI.**

---