

УДК 351.72:341.233.1(477)
DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.4.29>

О. В. Духневич

аспірантка кафедри менеджменту
Львівського регіонального інституту державного управління
Національної академії державного управління
при Президентіві України

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Статтю присвячено дослідженню нормативно-правової бази, яка забезпечує реалізацію та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Проаналізовано Бюджетний Кодекс України; «Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядником бюджетних коштів», затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 зі змінами, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062; «Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах», затверджені Наказом Міністерства Фінансів від 14 вересня 2012 року № 995; «Стандарти внутрішнього аудиту», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04 жовтня 2011 року № 1247 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14 серпня 2019 року № 344); досліджено напрацювання вітчизняних вчених і практиків щодо нормативно-правових аспектів врегулювання.

Звертається увага на необхідність вдосконалення нормативно-правової бази для збереження та дотримання ключових принципів системи внутрішнього контролю в органах державної та муніципальної влади розпорядниками бюджетних коштів усіх рівнів в Україні: безперервності, об'єктивності, делегування повноважень, відповідальності, відкритості, розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, відкритості, ефективності.

Здійснюється аналіз нормативно-правових актів із державного внутрішнього фінансового контролю щодо забезпечення правового поля функціонування системи контролю у сфері публічного управління України. Наголошується на важливості дотримання розпорядниками бюджетних коштів усіх рівнів законодавства у сфері управління державними фінансами: бюджетної політики, внутрішнього контролю та аудиту. Зазначається, що внутрішній контроль переважно виступає превентивним методом.

Наголошується на важливості обопільного й однозначного розуміння ключових засад і цілей, що ставить перед собою Державний внутрішній фінансовий контроль усіма учасниками процесу. Заходи щодо впровадження повинні бути систематичними й системними, мати за основу планування та програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. Акцентовано увагу на небезпеці, що несе за собою відсутність стратегічного планування та часом застаріле сприйняття заходів внутрішнього контролю термінів, норм, засад. Наголошено на рекомендаціях науковців і практиків щодо шляхів впровадження державного внутрішнього фінансового контролю, а також необхідності використання в практиці сучасних прогресивних методик.

Ключові слова: державний внутрішній контроль, контроль, внутрішній аудит, Бюджетний Кодекс, Міністерство Фінансів, центральний підрозділ гармонізації, Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, розпорядник бюджетних коштів.

Постановка проблеми. Результати ведення фінансово-господарської діяльності істотно впливають на процес соціально-економічного розвитку будь-якої

країни. Підвищення добробуту людства дедалі більше залежить від здатності держави бути ефективним менеджером та управителем ресурсів, отримувати нові знання та застосовувати їх на основі наявного досвіду, у тому числі досвіду інших

прогресивних економік світу. У результаті євроінтеграції та розвитку економіки країни в цілому управління державними фінансами, ресурсами й контроль за ефективністю їх розподілення все більше набуває синергетичних проявів, що своєю чергою спонукає до пошуку нових шляхів реалізації політики ефективності й економічної доцільності витрат державного бюджету. Стратегія планування видатків і формування державного бюджету, а також способи її реалізації визначаються на державному рівні. Оскільки законодавство України й підзаконні нормативні акти останнім часом зазнають частих змін, що своєю чергою додає ризиків у ході їх виконання, контроль за управлінням державними коштами найбільше з усіх сфер державного управління підпадає під поняття відкритості й прозорості. Своєю чергою контроль за видатками й прийняття тих чи інших управлінських рішень здійснюється за допомогою таких заходів, як внутрішній аудит і внутрішній контроль. На останній покладено чималі сподівання. Щодо нормативно-правової бази, яка забезпечує ефективну систему внутрішнього контролю, то світове товариство активно застосовує та постійно вдосконалює практики міжнародно визнаних стандартів: Інституту внутрішніх аудиторів (IIA), Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), (INTOSAI) й методології, а також найкращу практику Європейського Союзу (далі – ЄС) щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах[4] Що ж до врегулювання системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) в Україні, нормативно-правова база потребує аналізу на предмет об'єктивного й однозначного сприйняття всіма сторонами процесу.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю установи, організації в публічному управлінні є однією з найважливіших функцій господарського керівництва й управління.

Актуальність дослідження зумовлюється необхідністю аналізу нормативно-правового забезпечення функціонування державного внутрішнього фінансового контролю, пошуку його якісного вдосконалення в системі органів

державного управління для ефективного застосування та подальшого розвитку системи внутрішнього контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами. У контексті розвитку внутрішнього контролю актуальні питання, пов'язані із забезпеченням інформативною підтримкою щодо визнаних стандартів і методик, актуальні як з позицій забезпечення доступу до програм і методик, так і в контексті формування відповідних компетентностей керівників.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. Для дослідження нормативно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю презентативними джерелами є Бюджетний Кодекс України, «Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони», підзаконні нормативні акти: «Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядником бюджетних коштів», «Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах», методології та регламенти, забезпечені Міністерством Фінансів. Усе показує, що питання забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю набуває дедалі більшої актуальності. Різні питання розвитку й забезпечення повноцінного функціонування системи Державного внутрішнього фінансового контролю в Україні у своїх наукових працях розглядали провідні вітчизняні практики й науковці, а саме Ю. Футуранська, Г. Дмитренко, Р. Рудніцька, І. Чугунов, А. Мамишев, І. Дрозд, Н. Рубан, І. Дрозд, а також зарубіжні автори: Р. де Конінг, Т. Англєрид, Дж.Е. Стігліц, Е. Ведунг, І. Белобжецький та інші. Ці джерела розкривають необхідність впровадження методів і сповідування принципів державного внутрішнього фінансового контролю задля дотримання підвищення культури державного управління, дотримання принципів прозорості, відкритості в управлінні державними ресурсами. Наявність незначної кількості правових документів, які регулюють

ключові аспекти забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю та масив оновлення методичних рекомендацій щодо впровадження ДВФК, вимагають їх комплексного аналізу й з'ясування перспектив удосконалення нормативно-правової бази ДВФК як інструменту державного управління. Тому є потреба в комплексному викладенні нормативно-правових актів у галузі державного внутрішнього фінансового контролю.

Мета статті полягає в проведенні аналітичного дослідження нормативно-правових засад ДВФК на предмет актуальності сьогоденним реаліям, відповідності прогресивним зарубіжним практикам і тотожності сприйняття сторонами процесу нормативно-правових актів, зокрема законів України, постанов Кабінету Міністрів, підзаконних нормативних актів, інших розпорядчих документів і методологій, які стосуються правового регулювання здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Виклад основного матеріалу. В умовах розбудови держави й процесу євроінтеграції державний внутрішній фінансовий контроль є потужним інструментом забезпечення правового поля державного управління, дотримання принципів відкритості, чесності, управлінської відповідальності державного управління. Сучасні тенденції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю свідчать, що тенденція до розвитку стало збережена, але чи є динаміка в забезпеченні процесів безпосереднього впровадження?

Забезпечення функціонування державного внутрішнього фінансового контролю регулюється нормами як національного законодавства, так і міжнародно-правовими актами. Відповідно до ст. ст. 346, 347 Глави 3 «Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» Україна зі свого боку взяла на себе зобов'язання щодо вдосконалення системи управління державними фінансами: бюджетної політики, внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту. Міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою

України, є частиною національного законодавства України. Це положення передбачене також у Законі України «Про міжнародні договори України» від 29 червня 2004 р. № 1906-IV, де закріплюється, що чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства [14].

Зі сторони Європейського Союзу задекларовано підтримку в співробітництві в галузі управління державними фінансами, що спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики й надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності й результативності. Окрему й надважливу увагу варто приділити вдосконаленню планування в бюджетній сфері й програмно-цільовим підходам різнострокового планування. П. 3 ст. 347 «Угоди про асоціацію» присвячений державному внутрішньому фінансовому контролю та декларує спільну згоду сторін у співпраці щодо подальшого розвитку системи ДВФК шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА)), Міжнародною федерацією бухгалтерів (ІFAC), INTOSAI і методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [3]. Підписання такої Угоди сторонами-учасниками своєю чергою свідчить про те, що сучасні тенденції розвитку державного управління в Україні спрямовані на забезпечення принципів відкритості й публічності. А вміле й активне впровадження кращих європейських практик сприятиме забезпеченню успішної реалізації як короткострокових, так і довгострокових планів і завдань держави в сучасних умовах світової економіки. Європейські практики декларують як ключові такі складові частини ДВФК: розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; подальше удосконалення та розвиток різнострокового планування; прогнозування продуктивності запроваджених програм, інвестицій і видатків; боротьба з корупцією. Ефективність сис-

теми державного внутрішнього фінансового контролю має широкі можливості для реалізації як внутрішньо-, так і зовнішньоекономічної політики держави, формуючи водночас довіру світової спільноти до процесів, подій і до держави України в цілому як надійного партнера, декларуючи за такої умови абсолютну нетерпимість до таких явищ, як шахрайство й корупція.

Відповідно до положень Конституції України, бюджетна система України формується на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами й територіальними громадами [1]. Отже, ми констатуємо, що поняття справедливості й неупередженості, які є одними з ключових для ДВФК, ототожені з бюджетною системою України ще в головному Законі держави. Тобто факт декларування державою основних засад можна розглядати із часу прийняття Верховною Радою Конституції України.

Поняття контролю в бюджетному процесі розкриваються в ст. 26 Бюджетного кодексу України, відповідно до якої контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного й результативного управління бюджетними коштами й здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками [6]. Така стаття Кодексу визначає основні цілі контролю в бюджетному процесі. Окреслено місце внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у всіх органах державної влади й місцевого самоврядування та загалом вказано на персональну відповідальність керівника за впровадження таких заходів на ввірених йому підприємствах, установах, організаціях. Надано визначення внутрішньому контролю та внутрішньому аудиту, а також зазначено їх роль і місце в системі державного внутрішнього фінансового контролю. Відповідальним органом за надання методологічних підтримок із внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, згідно з Положенням про Міністерство Фінансів і Бюджетним Кодексом України, є Міністерство Фінансів України. Виходячи з того, що в переліку нормативних законодавчих актів у сфері врегулювання ДВФК Бюджетний кодекс має найвищу юридичну силу, очевидно, що

заходи щодо ДВФК зводяться виключно до усунення фінансових порушень. Ця лінія сприйняття системи Державного внутрішнього фінансового контролю прослідковується на всіх трьох лініях системи, жодним чином не відбиваючи й не аналізуючи об'єктивність управлінських рішень, що призвели до так званих «порушень». А аудиторські заходи у своїх підходах і цілях наслідують «ревізійні методики» й зводяться виключно до аналізу первинної бухгалтерської документації. Ураховуючи наведені проблеми, вважаємо, що потрібно сформувати такий комплекс стратегічних нормативно-правових документів, який дасть можливість зрозуміти, що порушення бюджетного процесу відбувається внаслідок певних дій або бездіянь, які спричинені певними виконавцями / організаторами, й причини цих процесів безперечно потребують оцінки. Повноваження та завдання внутрішнього контролю – мінімізувати такі ризики.

Кабінет Міністрів України відповідно до ч. 3 ст. 26 Бюджетного кодексу України затвердив своєю Постановою № 1001 від 28 вересня 2011 року зі змінами, затвердженими наказом № 1062 від 12 грудня 2018 року, «Основні засади здійснення внутрішнього фінансового контролю розпорядниками бюджетних коштів». Документ є насправді довгоочікуваним офіційним джерелом, яке конкретно й на законодавчому рівні визначає принципи й елементи внутрішнього аудиту, питання організації та здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у підконтрольних їм установах. У засадах також значну увагу приділено визначенню ролі й цілей керівника, а також окреслено сфери його впливу й відповідальності. Визначено організаційні основи документів у системі внутрішнього контролю в установі, а саме:

- організація внутрішнього середовища;
- управління ризиками;
- здійснення заходів контролю;
- здійснення комунікаційного й інформаційного обміну;
- моніторинг.

Майже паралельно, у 2011 році, затверджено «Стандарти внутрішнього аудиту» – визначальний документ, який регламентує та досить ґрунтовно визначає сферу,

принципи застосування та ключові функції внутрішнього аудиту, відбиває діяльність внутрішніх аудиторів, їхні кваліфікаційні критерії, стандарти діяльності.

Ці два документи дають розуміння основних принципів як внутрішнього аудиту, так і внутрішнього контролю, а найважливіше – наголошують на тому, що ці два процеси різні за своєю суттю та не можуть бути ототожненими. Наголошено, що заходи, притаманні організації внутрішнього контролю, не є заходами внутрішнього аудиту й не можуть бути делеговані аудитору.

У «Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах» детальніше визначають схему застосування внутрішнього контролю в установах, підприємствах, організаціях. Описують елементи, середовище, можливості. По суті, методичні рекомендації є «дорожньою картою» для керівника з досить зрозумілими визначеннями для впровадження внутрішнього контролю. Можна вважати досить стислим і таким, що потребує додаткових роз'яснень, розділ V. Моніторинг, оскільки напевно не розкрито поняття сфери застосування моніторингу.

Висновки і пропозиції. Основними завданнями державного внутрішнього фінансового контролю є досягнення високої культури фінансової грамотності в бюджетних установах, прозорості й ефективності бюджетних програм, продуктивності управлінців та їх особистої відповідальності. Держава в особі Міністерства Фінансів узагальнює інформацію щодо заходів ДВФК і надає методологічну й роз'яснювальну роботу, в тому числі за допомогою спільних проектів і програм із науковцями, західними партнерами й організаціями.

Р. Рудницька, аналізуючи звіти по впровадженню ДВФК в Україні експертами SIGMA, вказує, що, вочевидь, це довготривалий процес, який вимагає вкладу від кожного учасника процесу [12]. Складність для України впровадження європейської моделі ДВФК полягає ще й у тому, що зазвичай розуміння контролю або фінансового контролю в Україні сприймається як «ревізія», несе вже зовсім інший зміст і зміщує фокус відповідальності з керівника.

У 2019 р. автори колективного практичного посібника для розпорядника бюджетних коштів місцевих бюджетів «Внутрішній контроль від теорії до практики» акцентували увагу на тому, від яких саме факторів залежать управлінські дії керівника по організації системи внутрішнього контролю [15].

Неефективні вітчизняні методи внутрішнього контролю, а саме формальне ставлення до процесу контролю, до оцінки внутрішнього середовища, управління ризиками, здійснення моніторингу; відсутність інформації та комунікації; ігнорування систематичної оцінки внутрішнього середовища несуть за собою відсутність результату насамперед для керівника як ефективного управлінця.

Список використаної літератури:

1. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
2. Основні засади здійснення внутрішнього фінансового контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 (зі змінами від 12 грудня 2018 р. № 1062) / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів від 14 вересня 2012 р. № 995 / Міністерство фінансів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>.
4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27 червня 2014 р. № 984-011. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.
5. Де Конинг Р.П.Дж. Государственный внутренний финансовый контроль / пер. с англ. Р.А. Рудницкой. Словения, 2007. 336 с.
6. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 липня 2010 р.

- № 2456-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
7. Лімська декларація керівних принципів контролю : Міжнародний документ від 01 січня 1977 р. № 604_001. База даних «Законодавство України». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text.
8. Методичні посібники щодо ДВФК / Міністерство Фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.
9. Роз'яснення з питань ДВФК / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozjasnennja-z-pitan-dvfk>.
10. Зразки документів з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту / Міністерство фінансів. URL: https://mof.gov.ua/uk/templates_on_internal_control_and_internal_audit-415.
11. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text>.
12. Рудніцька Р.М. Особливості розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Ефективність державного управління*. 2013. Вип. 34. С. 215–221. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2013_34_25.
13. Про затвердження Положення про Міністерство Фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п#Text>.
14. Про міжнародні договори України : Закон України від 29 червня 2004 р. № 1906-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15#Text>.
15. Внутрішній контроль: експерти підготували посібник для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів. *Децентралізація дає можливості* : веб-сайт. URL : <https://decentralization.gov.ua/news/12034>.

Dukhnevych O. Regulatory aspects of PIFC in Ukraine regulation

The article is devoted to the study of the regulatory framework ensuring implementation and functioning of public internal financial control in Ukraine. The Budget Code of Ukraine is analyzed; "Basic Principles of Internal Control by a Budget Manager" approved by the Resolution of the Ukrainian Cabinet of Ministers dated September 28, 2011 No 1001 with changes approved by the Resolution of the Ukrainian Cabinet of Ministers dated December 12, 2018 No 1062; "Methodological Recommendations for Organization of Internal Control by Managers of Budget Funds in their Institutions and Subordinate Budget Institutions", approved by the Order of the Ukrainian Ministry of Finance dated September 14, 2012 No 995; "Internal Audit Standards", approved by the Order of the Ukrainian Ministry of Finance dated October 04, 2011 No 1247 (as amended by the Order of the Ukrainian Ministry of Finance dated August 14, 2019 No 344); the work of this country scientists and practitioners on the regulatory and legal aspects of regulation are studied.

Attention is drawn to the necessity of improving the regulatory framework to preserve and comply with key principles of internal control in state and municipal authorities by budget managers at all levels in Ukraine: continuity, objectivity, delegation of authority, responsibility, openness, delimitation of internal control and internal audit, openness, efficiency.

The analysis of normative-legal acts on the state internal financial control concerning the provision of the legal sphere as to functioning of the control system in the sphere of public administration of Ukraine are carried out. The importance of compliance by budget managers with all levels of legislation in the sphere of public finance management: budget policy, internal control and audit as emphasized. It is noted that internal control is mainly a preventive method.

The importance of mutual and unambiguous understanding of key principles and goals of the State Internal Financial Control by all the participants in the process is emphasized. Implementation measures should be systematic and system, based on planning and program-target method in the budget process. Emphasis is placed on the danger posed by the lack of strategic planning, and sometimes, outdated perception of measures for internal control of terms, norms, principles. Emphasis is placed on the recommendations of scientists and practitioners on ways of implementing public internal financial control, as well as the need to use modern progressive methods in practice.

Key words: state internal control, control, internal audit, Budget Code, Ministry of Finance, central harmonization unit, Association Agreement between Ukraine and the EU, budget manager.