

Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского
Серия «Юридические науки». Том 27 (66). 2014. № 1. С. 112-118.

УДК 346.2

МОДЕРНІЗАЦІЯ ІНСТРУМЕНТІВ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Никитченко Н. В.

*Інститут економіко-правових досліджень Національної академії наук України,
м. Донецьк, Україна*

Стаття присвячена дослідженню проблем державного внутрішнього фінансового контролю в частині визначення правової суті внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на підприємствах державного сектору, принципових відмінностей між цими поняттями, а також формулюванню проблемних питань, які потребують правового удосконалення. Відносини контролю у сфері господарської діяльності – це відносини між Урядом України в особі його органів, що здійснюють управління в сфері господарювання з підконтрольними йому господарюючими суб'єктами. Державні органи в даному випадку виступають як суб'єкти господарських відносин, що здійснюють господарсько-організаційну функцію держави. Тобто діяльність останніх не обмежується суто адміністративним або технічним контролем. Потреба у збереженні ресурсів в державному секторі ставить перед органом державного контролю завдання здійснювати саме управлінський контроль. Тому нині особливої актуальності набуває розвиток інструментів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Ключові слова: правове регулювання, внутрішній контроль, внутрішній аудит, суб'єкти господарювання державного сектору, господарський контроль.

Вступ. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про управління об'єктами державної власності», управління об'єктами державної власності – це здійснення Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами, іншими суб'єктами, визначеними даним Законом, повноважень щодо реалізації прав держави як власника таких об'єктів, пов'язаних з володінням, користуванням і розпорядженням ними, у межах, визначених законодавством України, з метою задоволення державних та суспільних потреб. Щоб досягти виконання поставлених задач в управлінні державними фінансами та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з реалізацією окремими органами центральної та місцевої влади господарської компетенції щодо ввірених їм в управління об'єктів державної власності здійснюється державний внутрішній фінансовий контроль. Зазначений контроль передбачає здійснення внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації.

Стан дослідження. Проблема модернізації державного внутрішнього фінансового контролю та приведення його у відповідність з найкращими європейськими практиками досліджувалася у наукових працях: Андрєєва П. П., Віхрова О. П., Зельдиної О. Р., Мамутова В. К., Лаптева В. В., Рубан Н. І., Стефанюка І. Б. та інших науковців.

Постановка завдання: дослідження особливостей внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту як складових державного внутрішнього фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до розділу IX Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль.

Внутрішній контроль – це інструмент управління, що дозволяє керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Це динамічний цілісний процес, що постійно адаптується до змін, які зазнає орган державного сектора. Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що цілі діяльності органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економичності, ефективності, результативності та прозорості [1].

Внутрішній аудит – це діяльність, яка допомагає керівнику в досягненні поставленої перед організацією мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит допомагає керівнику здійснювати управління, але не може і не повинен підміняти менеджерів і керівників – він не може замінити систему внутрішнього контролю. Реалізація такої діяльності передбачає створення в кожному органі державного сектора функціонально незалежного підрозділу внутрішнього аудиту. Це визначено постановою Уряду від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» (далі – постанова 1001).

Відповідно до положень згаданої постанови Уряду основними завданнями підрозділу внутрішнього аудиту є: 1) проведення оцінки: ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах; ефективності планування та виконання бюджетних програм та результатів їх виконання; якості надання адміністративних послуг та виконання центральним органом виконавчої влади контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства; стану збереження активів та інформації; стану управління державним майном; правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової та бюджетної звітності; ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань державного сектора; 2) аналіз проектів управлінських рішень, які готуються до прийняття. При цьому основною метою діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в органах державного і комунального секторів є надання керівнику організації об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій з функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; вдосконалення системи управління; запобігання фактів незаконного, неефектив-

ного та нерезультативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади (територіального підрозділу).

З огляду на викладене, внутрішній контроль є елементом управління, тому його зміст повинен відображати наступне: процес забезпечення та досягнення цілей [2, с. 586]; діяльність, завданням якої є кількісна та якісна оцінка і облік результатів роботи організації [3, с. 31]; діяльність, що пов'язана з формуванням інформації про стан і функціонування об'єкта управління (облік), вивченням інформації про процеси та результати діяльності (аналіз), роботою з діагностики й оцінки процесів розвитку та досягнення цілей, ефективності стратегій, успіхів і прорахунків у використанні коштів і методів управління [4, с. 94].

Крім того, враховуючи, що внутрішній контроль здійснює, як правило, керівник організації та менеджери середньої ланки, останні мають право, більш того, повинні безпосередньо втручатися в управлінські процеси з метою досягнення цілей організації. Такими повноваженнями не володіють підрозділи внутрішнього аудиту, діяльність останніх полягає у нагляді, який реалізується за допомогою перевірки стану законності управлінських рішень в частині відповідності їх положенням чинного законодавства, програмам, планам, договорам, проектам, угодам [5, с. 447], а також у встановленні відхилень, зборі інформації для оцінки ситуації [6, с. 15].

Тобто управління об'єктами державної власності та державними фінансами в частині виконання економічних функцій органами влади носить господарсько-правовий характер і має на меті забезпечення активної участі суб'єктів господарювання державного сектора у розвитку економіки як бази самостійності та самоуправління. Відтак відносини, що складаються в результаті прийняття планових актів, затвердження державних замовлень, здійснення контрольних функцій власників по відношенню до підприємств, що отримали від них майно для ведення господарської діяльності, а також здійснення державного впливу шляхом встановлення норм і стандартів складають значний масив регулювання, а тому також підлягають державному контролю. І такий контроль повинен проводитися по принципу допомогти суб'єкту господарювання діяти в законодавчому полі, стимулювати його до цього, а не будь що його покарати. Саме в цьому повинна полягати господарсько-правова суть організації і здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі.

Разом з тим і внутрішній контроль, і внутрішній аудит потребують модернізації, оскільки для їх повноцінного становлення необхідно вирішити низку проблемних питань, розглянемо окремі з них.

По-перше, в основу внутрішнього контролю покладено принцип відповідальності керівника, а, як відомо, людина поводить себе так, як це прийнятно у тому середовищі, де вона знаходиться. Відповідно, виникає проблема врахування людського фактору, який лежить в основі ефективності і достовірності здійснення внутрішнього фінансового контролю. І тут на його ефективність і дієвість впливає кадрова політика держави. Так, від організації роботи щодо підготовки та перепідготовки кадрів у сфері здійснення державного контролю залежатиме, наскільки якісно будуть виконуватися покладені на внутрішній контроль і внутрішній аудит функції і яку користь матиме держава від їх діяльності. Тому в майбутньому важливо приділяти увагу роз-

робці програм, що дозволяли б забезпечувати ефективну та якісну кадрову політику в державному секторі. Це є курси підвищення кваліфікації керівного складу суб'єктів господарювання державного сектору, а також підготовка та сертифікація державних аудиторів, контролерів, інспекторів, які задіяні у сфері державного внутрішнього фінансового контролю. Адже лише досвідчені кадри в змозі забезпечити якісний і дієвий контроль в усіх галузях економіки.

По-друге, потребує модернізації нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю в органах державного сектору. При цьому окреслення відповідних положень повинно бути саме у законодавчому акті. Так, нині базовим документом щодо організації внутрішнього контролю в органах державного сектору є Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, затверджені наказом Мінфіну від 14.09.2012 № 995. Проте цей документ не обов'язковий до виконання розпорядниками бюджетних коштів, оскільки за вимогами Положення про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств, інших органів виконавчої влади, затвердженого постановою Уряду від 28.12.92 № 731, будь-які затверджені документи державних органів, які не пройшли державної реєстрації, мають виключно рекомендаційний, роз'яснювальний та інформаційний характер та не є обов'язковими до виконання органами державної влади. Фактично центральні органи виконавчої влади (далі – ЦОВВ) не вважають їх обов'язковими для виконання та не користуються ними в практичній діяльності. За інформацією Державної фінансової інспекції України, п'ята частина усіх ЦОВВ повідомила про фактичне незастосування в роботі Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю. Що стосується роботи підрозділів внутрішнього аудиту, то на сьогодні у цій сфері затверджено низку нормативно-правових актів, які регулюють діяльність підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного сектору (постанова Уряду № 1001, Стандарти внутрішнього аудиту та Кодекс етики внутрішніх аудиторів).

Таким чином, основними перешкодами на шляху реалізації функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору є відчутна недостатність кадрового потенціалу для забезпечення потреб органів державного сектору спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконалість нормативно-правової бази з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, і саме головне – неусвідомлення керівниками органів державного сектору ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і, як наслідок, відсутність їх підтримки у розвитку цієї діяльності.

Тобто для розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Україні потрібне чітке усвідомлення того, що кожен в організації має певні обов'язки. Так, керівники безпосередньо відповідають за усі види діяльності, зокрема планування, організацію та належне виконання роботи, нагляд за достовірністю документування господарських операцій тощо. Їх обов'язки, як правило, визначаються відповідними локальними нормативно-правовими актами. Внутрішні аудитори досліджують і сприяють якісному функціонуванню системи внутрішнього контролю через оцінки і рекомендації, однак не несуть першочергової відповідальності за планування, реалізацію, підтримку та документування внутрішнього контролю, як керівники. Тобто саме керівництво несе безпосередню відповідальність за задум, реалізацію, нагляд за належним функціонуванням, підтримку і документування системи внутрішнього

контролю. Власне, саме керівник повинен забезпечити розробку, схвалення, застосування і удосконалення організаційних структур, методологічних правил, процедур, критеріїв оцінки для того, щоб виконати свої функції та досягти загальних цілей організації (підприємства). Останні полягають у систематичній оцінці ситуації; прийнятті управлінських рішень, які є адекватними, зрозумілими і обґрунтованими по відношенню до досягнення загальної мети того чи іншого суб'єкта господарювання державного сектора, а також у здійсненні управлінського нагляду на постійній основі за реалізацією як управлінським персоналом так і штатними співробітниками своїх посадових обов'язків, дотриманні ними принципів законності, ефективності, компетентності та результативності.

В міжнародній практиці керівники суб'єктів господарювання досить часто створюють підрозділи внутрішнього аудиту, оскільки останні є цінним освітнім і консультативним джерелом з питань внутрішнього аудиту. Проте в Україні спостерігається ворожість керівників підприємств державного сектору до діяльності внутрішніх аудиторів. Відтак ефективність внутрішнього аудиту у таких умовах знижується, оскільки не забезпечується тісна співпраця з структурними підрозділами, що відповідно не сприяє тому результату, який би забезпечив дієвість системи державного контролю в цілому.

Фактично підрозділи внутрішнього аудиту надають інформацію керівництву для моніторингу ефективності внутрішнього контролю, зокрема оцінюють схеми і функціонування внутрішнього контролю, повідомляють дані про сильні і слабкі сторони та надають рекомендації щодо покращення ефективності управлінських рішень. При цьому для забезпечення ефективності здійснення внутрішнього аудиту важливо, щоб даний підрозділ був незалежний від керівництва. Це дозволить останньому надавати неупереджені судження на базі своїх досліджень, а також пропозиції, спрямовані на виправлення виявлених недоліків.

Таким чином, діяльність підрозділів з внутрішнього аудиту передбачена ст. 26 Бюджетного кодексу України. Організаційно-правові засади здійснення такої діяльності визначено постановою № 1001, яка встановлює порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту, організацію та проведення внутрішнього аудиту, критерії для визначення чисельності працівників служб внутрішнього аудиту та інші аспекти діяльності з внутрішнього аудиту. Відповідно до цієї постанови підрозділи внутрішнього аудиту утворюються в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах на базі контрольно-ревізійних підрозділів, а також у бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органах виконавчої влади, обласних та міських держадміністраціях. Водночас норми постанови № 1001 щодо утворення підрозділів внутрішнього аудиту лише у вищезазначених органах дещо звужують вимоги ст. 26 Бюджетного кодексу, яка передбачає, що всі розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній аудит та забезпечують його здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. Крім того, відповідно до роз'яснення Міністерства юстиції (лист від 01.03.2013 № 1732-0-4-13/11) усі органи державної влади, незалежно від того, до якої гілки влади вони належать, мають обов'язково виконувати постанови та рішення Кабінету Міністрів України, видані в межах його повноважень. Таким

чином, дія постанови № 1001 має стосуватися не лише органів виконавчої влади, що входять до системи ЦОВВ та місцевих органів виконавчої влади, а й поширюватися на всіх інших розпорядників бюджетних коштів, уповноважених на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету. Відповідно в цій частині чинне законодавство потребує певних змін.

Висновки. Модернізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту потребує запровадження ряду заходів, які забезпечуватимуть їх розвиток та приведення інструментів державного внутрішнього фінансового контролю до найкращих європейських практик, зокрема:

– посилення особистої відповідальності керівників суб'єктів господарювання державного сектора сприятиме ефективному та розумному витрачання державних ресурсів;

– забезпечення незалежності підрозділу внутрішнього аудиту запровадить підготовку достовірної, неупередженої інформації про недоліки в управлінні та слабкі сторони організації, які підлягають виправленню;

– чітке розуміння своїх обов'язків керівництвом, підрозділом внутрішнього аудиту та іншими штатними співробітниками налагодить належний інформаційно-комунікаційний обмін даними;

– достовірне здійснення оцінки якості внутрішнього контролю допоможе виявити прогалини у нормативному та методологічному забезпеченні та сприятиме нормальній реалізації суб'єктом господарювання своїх прав та законних інтересів.

Список літератури:

1. Керівні принципи аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI // Режим доступу. – [Електронний ресурс] : <http://www.undp-opg.ua/fies/ua-80742audit.pdf>.
2. Мескон М. Х. Основы менеджмента / Мескон М. Х., Альберт М., Хдоури Ф. – М. : Дело, 1992. – 702 с.
3. Поршнев А. Г., Румянцева З. П. Управление организацией : учебник / А. Г. Поршнев, З. П. Румянцева. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 669 с.
4. Менеджмент (Современный российский менеджмент) : учебник / под ред. Ф. М. Русинова, М. Л. Разу. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. – 504 с.
5. Економічна енциклопедія : [у 3-х т.] / [редкол. : С. В. Мочерний]. – К. : Академія, 2001. – Т. 2. – 848 с.
6. Коротков Э. М. Исследование систем управления / Э. М. Коротков. – М. : ДеКа, 2000. – 336 с.

Никитченко Н. В. Модернизация инструментов государственного внутреннего финансового контроля / Н. В. Никитченко // Ученые записки Таврического национального университета имени В. И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2014. – Т. 27 (66). № 1. – С. 112-118.

Статья посвящена исследованию проблем государственного внутреннего финансового контроля в части определения правовой сущности внутреннего контроля и внутреннего аудита на предприятиях государственного сектора, принципиальных отличий между этими понятиями, а также формулированию проблемных вопросов, требующих правового урегулирования. Отношения контроля в сфере хозяйственной деятельности – это отношения между Правительством Украины в лице его органов, осуществляющих управление в сфере хозяйствования с подконтрольными ему хозяйствующими субъектами. Государственные органы в данном случае выступают как субъекты хозяйственных отношений, которые осуществляют хозяйственно-организационную функцию государства. Деятельность последних не ограничивается чисто административным или техническим направлением контроля. Потребность в сохранении ресурсов в государственном секторе ставит перед органом государственного контроля задачу о необходимости осуществления именно управленческого контроля. Поэтому сейчас особую актуальность приобретает развитие инструментов внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Ключевые слова: правовое регулирование, внутренний контроль, внутренний аудит, субъекты хозяйствования государственного сектора, хозяйственный контроль.

MODERNIZATION OF THE TOOLS OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL

Nykytchenko N. V.

*Institute of Economic and Legal Studies of the National Academy of Sciences of Ukraine,
Donetsk, Ukraine*

The article covers investigation of problems of public internal financial control in terms of defining legal essence of internal control and internal audit at the enterprises of public sector, fundamental differences between these notions, as well as formulating problems to be legally regulated.

Controlling relationship in the sphere of economic activity is the relationship between the Government of Ukraine in the person of its authorities that exercise administration of economic activity and controlled economic agents.

In this case state authorities are the participants of economic activity that fulfill economic-organizational function. At the same time any controlling state authority is the administrative authority and the methods that are used by this authority are regulated by the administrative law. As we can see the nature of this relationship has dual character. For example, controlling authorities impose administrative-economic sanctions to economic agents for the breach of legislation commitments in the terms of organization and conduction of economic activity in cases within the law. At the same time relationship between above-mentioned authorities has organizational-economic character. As a result further research is needed for the question of delimitation of organizational-economic relationship, that is understood as the control, and administrative-organizational – control over economic activity of economic agents.

It is assumed that state control is the vertical relationship between economic agents and controlling authorities and it is carried out in tough relationship “power-subjugation”. On the part of government administrative function is carried out by state authorities that according to their competence use instruments of control that are based on specific principles of state influence over controlled object. State authorities need to be subordinated to economic law in order that state control in the sphere of economic activity carries out economic function. That is the economic-legal essence of organizing and carrying out the state control in the sphere of economic activity. And only such legal relationships between controlling authorities and economic agents reflect the nature on the organizational-economic legal relationship that is developed by economic law.

Key words: legal regulation, internal control, internal audit, economic agents of public sector, economic control.