

УДК 657.633

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Ю.О. Голуб, к.е.н.

О.Г. Сотник, магістр

Харківський національний економічний університет, Харків, Україна

Голуб Ю.О., Сотник О.Г. Теоретичні аспекти та особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю в органах державної контрольно-ревізійної служби України.

Уточнено поняття державного внутрішнього фінансового контролю, визначено його зміст та обґрунтовано особливості здійснення внутрішнього контролю в органах Державної контрольно-ревізійної служби України.

Ключові слова: фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, фінансова діяльність, контрольні заходи, фінансові ресурси

Golub Yu.A., Sotnik O.G. Theoretical aspects and features of realization of internal financial control in organs of government control-revision service of Ukraine.

Уточнено понятие государственного внутреннего финансового контроля, определено его содержание и обоснованы особенности проведения внутреннего контроля в органах Государственной контрольно-ревизионной службы Украины.

Ключевые слова: финансовый контроль, государственный внутренний финансовый контроль, финансовая деятельность, контрольные мероприятия, финансовые ресурсы

Golub Yu.A., Sotnik O.G. Theoretical aspects and features of realization of internal financial control are in organs of government control-revision service of Ukraine.

The concept of state internal financial control is specified, his maintenance is certain and the features of realization of internal control are reasonable in the organs of Government control-revision service of Ukraine.

Keywords: financial control, state internal financial control, financial activity, control measures, financial resources

В сучасних умовах господарювання фінансовий контроль передусім належить до інтелектуальної діяльності, і передбачає аналіз, спостереження та дослідження щодо законного та ефективного здійснення підприємствами, установами, організаціями своєї діяльності. Особливою складовою фінансового контролю є внутрішній контроль, який забезпечує не тільки своєчасний аналіз, спостереження та дослідження, а й сприяє збалансуванню таких дій з метою профілактики помилок та порушень в господарській діяльності. Розуміння сутності, змісту та особливостей здійснення внутрішнього фінансового контролю є дуже важливим для визначення його інформаційного, нормативно-правового, методичного і кадрового забезпечення. Тому важливим і необхідним на сьогодні є висвітлення існуючих теоретичних напрацювань щодо здійснення внутрішнього фінансового контролю, зокрема внутрішнього аудиту, а також підтвердження їх практичними даними з метою подальшого вдосконалення теоретичних аспектів та нормативно-правових засад державного внутрішнього фінансового контролю, розробки практичних рекомендацій для підвищення ефективності діяльності підрозділів внутрішнього контролю (аудиту) в державному секторі.

Дослідженням сутності та особливостей здійснення державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) присвячено роботи вітчизняних та зарубіжних вчених: Л.В. Дікань [1], Ю. Суркова [2], В. Гоменюк [3], І.А. Бланка [4] та інші, що підтверджує багатогранність поглядів та думок на визначене питання. Тому визначення теоретичних аспектів та обґрунтування особливостей здійснення ДВФК є вчасним і актуальним.

Метою статті є теоретичне обґрунтування сутності, змісту та особливостей здійснення ДВФК в органах ДКРС України, шляхом аналізу існуючих поглядів та узагальнення практичного досвіду в цій сфері.

В результаті поставленої мети в роботі вирішені наступні завдання: проаналізувати існуючі погляди на визначення поняття ДВФК та уточнити його сутність; визначити зміст ДВФК через розкриття основних компонентів; висвітлити засади

нормативно-правового забезпечення державного внутрішнього аудиту; проаналізувати результати діяльності відділу внутрішнього аудиту на прикладі КРУ в Харківській області; обґрунтувати особливості здійснення ДВФК в органах ДКРС України.

Під час вирішення зазначених завдань використовувалися наступні методи дослідження: аналіз, синтез, узагальнення, конкретизація, порівняння, огляд, обстеження та інші.

Внутрішній контроль як складова державного фінансового контролю є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного й комунального секторів перевірити стан виконання відповідних завдань, здійснити низку заходів з метою підвищення ефективності й результативності діяльності установи. Тому правильне розуміння сутності ДВФК буде істотно впливати на його головне призначення. Аналіз літературних джерел показав, що існує декілька поглядів на визначення поняття внутрішнього фінансового контролю. До того ж поняття внутрішнього фінансового контролю визначається не лише науковцями,

а ще й у нормативних актах різних міністерств та відомств. Найбільш поширені погляди на визначення внутрішнього фінансового контролю представлені у таблиці 1.

Як видно з табл. 1, точки зору на трактування визначення внутрішнього фінансового контролю розділилися, до того ж їх можна згрупувати у певні підходи залежно від можливостей його застосування у господарській діяльності, а саме внутрішній контроль визначають як процес [2, 4], як самоконтроль або контроль [1, 3, 6, 7, 8], як комплекс заходів [10], як діяльність [5, 9].

Безперечно, кожний підхід має свої переваги і тому заслуговує на існування. Разом з цим, на думку авторів, визначення внутрішнього фінансового контролю як процесу є завузьким, адже такий підхід орієнтує лише на технологічне розуміння такого поняття. Схожим є підхід, що базується на визначенні такого поняття як діяльності. Більш точним є підхід до визначення внутрішнього фінансового контролю як комплексу заходів, зокрема заходів контролю, які передбачають визначення інструментарію, суб'єкту та об'єктів контролю.

Таблиця 1. Визначення поняття внутрішній фінансовий контроль

Автор	Визначення поняття
Дікань Л.В.	Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства та установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу [1].
Суркова Ю.	Внутрішній фінансовий контроль – це цілісний процес, який здійснюється керівниками підприємств та їх адміністративним персоналом і має на меті забезпечити впевненість у досягненні мети та здійснення економних, ефективних та результативних операцій, захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва й виконавців [2].
Гоменюк В.	Внутрішній фінансовий контроль – це контроль фінансових ресурсів у міру їх надходження в компанію, руху в компанії та вибуття з неї [3].
Бланк І.А.	Внутрішній фінансовий контроль – це організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії і попередження кризових ситуацій, які ведуть до банкрутства [4].
Міністерство транспорту і зв'язку України	Внутрішній фінансовий контроль – це діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва [5].
Міністерство вугільної промисловості України	Внутрішній фінансовий контроль – це контроль, який здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання, до сфери управління якого суб'єкт фінансового контролю належить або якому він підпорядкований [6].
Міністерство аграрної політики України	Внутрішній фінансовий контроль – це контроль, який здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання, до сфери управління якого суб'єкт фінансового контролю належить або якому він підпорядкований [7].
Міністерство охорони здоров'я України	Внутрішній фінансовий контроль – це контроль, який здійснюється суб'єктом фінансового контролю (Контрольно-ревізійний відділ) щодо суб'єкта господарювання, який належить до МОЗ України [8].
Національна служба посередництва і примирення	Внутрішній фінансовий контроль – це діяльність відділу фінансів НСПП, спрямована на забезпечення структурних підрозділів НСПП достовірною інформацією про використання відділеннями НСПП фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх фінансово-господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів [9].
Міністерство фінансів України	Внутрішній фінансовий контроль (далі - фінансовий контроль) – це комплекс експертно-аналітичних, ревізійно-перевірочних та інших форм контрольних заходів, що забезпечують достовірну інформацію про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, інших матеріальних активів спрямовані на виявлення та запобігання відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню бюджетних коштів і майна [10].

Слід зазначити, що незважаючи на існуюче різноманіття поглядів на визначення поняття внутрішнього фінансового контролю, в дослідженій літературі поняття «державного внутрішнього фінансового контролю» відсутнє, тому авторами наведено власне визначення такого поняття. ДВФК – це управлінський контроль, що здійснюється спеціалізованим підрозділом за допомогою комплексу заходів з метою допомоги керівництву органів державного та комунального секторів в управлінні і виконанні покладених на них завдань, задля забезпечення дотримання законності та ефективності використання державних коштів і майна.

Наведене визначення поняття ДВФК враховує існуючі підходи до визначення поняття

«внутрішній фінансовий контроль» та відображає вид контролю, суб'єкта, інструменти та мету здійснення. Тобто таке визначення найбільш повно висвітлює призначення ДВФК.

Висвітлення теоретичних аспектів ДВФК передбачає визначення його змісту. В основі змісту внутрішнього фінансового контролю лежать компоненти, що його характеризують. До основних компонентів ДВФК можна віднести: суб'єкти, об'єкти, цілі, види, форми, елементи, принципи, техніку, технологію та нормативне і методичне забезпечення.

На рис. 1 представлені основні компоненти, які визначають змістовне підґрунтя внутрішнього фінансового контролю на державному рівні.



Рис. 1. Основні компоненти змісту ДВФК

Представлені компоненти змісту ДВФК (рис. 1) визначають його спрямованість на діючу структуру внутрішнього контролю країн ЄС. Проте, на даному етапі розвитку система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового, інформаційно-технічного, кадрового а також нормативно-правового забезпечення. Саме тому Концепція розвитку ДВФК визначає необхідність створення єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової частини державного управління та внесення відповідних змін до законодавства. Чітке визначення на законодавчому рівні сутності та змісту державного внутрішнього фінансового

контролю дасть змогу оптимізувати і збалансувати організаційні структури контролю, відокремити підрозділи з інспектування, в тому числі ті, що здійснюють його за зверненнями правоохоронних органів, від підрозділів внутрішнього аудиту, а підрозділи внутрішнього аудиту - від внутрішнього контролю та не допустити дублювання контрольних функцій.

Важливу роль у даній системі займає контроль діяльності підрозділів ДКРС. Цю функцію виконують відділи внутрішнього аудиту.

На даному етапі розвитку і реформування контролюючих органів України одним з найважливіших питань є створення нормативно-правового підґрунтя для діяльності саме внутрішнього ауди-

ту діяльності контролюючих органів ДКРС. Це пов'язано з необхідністю оцінки якості проведення перевірок, а також контролю компетентності ревізорів та державних аудиторів.

На сьогодні прийнято ряд нормативно-правових актів, які регламентують діяльність підрозділів внутрішнього аудиту органів ДКРС України і вступають в дію з 1 січня 2012 року.

Важливим серед них є «Порядок 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».

Згідно цього документу об'єктом перевірки відділу внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Основним завданням відділу внутрішнього аудиту є надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо: функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Також прийнято «Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту». Даним нормативним документом задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності. Дотримання працівниками норм цього Кодексу враховується кадровою службою органу ДКРС при проведенні щорічної оцінки та атестації. Кодекс враховує морально-етичні принципи професійної діяльності, контроль і нагляд за дотриманням вимог Кодексу, а також обов'язки щодо протидії одержанню неправомір-

ної вигоди та дарунків (пожертв).

Ще одним важливим документом у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту є Стандарти внутрішнього аудиту. Даний нормативний акт розроблено з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої, оцінки якості такого аудиту. Важливе місце приділяється внутрішнім документам з питань внутрішнього аудиту, які розробляються керівником даного підрозділу.

Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту є Положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту.

Зазначені нормативні акти регламентують питання компетентності та підвищення кваліфікації працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

Важливими моментами в таких документах є також питання незалежності та об'єктивності внутрішнього аудиту, адже саме виконання цих норм є запорукою чесності та неупередженості аудитора.

Необхідними документами для здійснення ДВФК є Стандарти діяльності та планування діяльності внутрішнього аудиту. Вони регламентують сферу застосування, періодичність перевірок, оцінку ризиків, ефективність використання трудових ресурсів тощо.

Обов'язково підрозділом внутрішнього аудиту установи складається та ведеться інформаційна база, яка містить дані щодо об'єктів внутрішнього аудиту.

Серед Стандартів особливе місце займають Стандарти організації внутрішніх аудитів, що передбачають визначення вимог до розподілу трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми.

Таким чином, Стандарти внутрішнього аудиту регламентують проведення внутрішнього аудиту, документування його ходу та результатів, а також моніторинг врахування рекомендацій за результатами перевірок.

Зазначені нормативні документи і визначають особливості здійснення ДВФК підрозділами внутрішнього аудиту органів ДКРС України.

Також особливості здійснення ДВФК обґрунтовуються специфікою діяльності відділів внутрішнього аудиту, зокрема в частині реалізації результатів перевірок.

Підрозділи внутрішнього аудиту повинні звітувати про свою діяльність, формувати та зберігати справи внутрішнього аудиту, надавати відповідну інформацію щодо проведених перевірок, а

також проводити оцінку якості внутрішнього аудиту.

До того ж відділ в межах своєї компетенції взаємодіє з центральними і місцевими органами виконавчої влади, іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями та громадянами.

В результаті цієї взаємодії проводяться перевірки відділів контрольно-ревізійного управління і вживаються заходи по усуненню виявлених пору-

шень.

На прикладі діяльності відділу внутрішнього аудиту КРУ в Харківській області проведемо аналіз результатів перевірок діяльності контрольно-ревізійних відділів.

Так, протягом 2008-2011 років відділом внутрішнього аудиту здійснено 34 перевірки діяльності контрольно-ревізійних відділів, підпорядкованих КРУ в Харківській області. Аналіз таких результатів представлено на рис. 2.

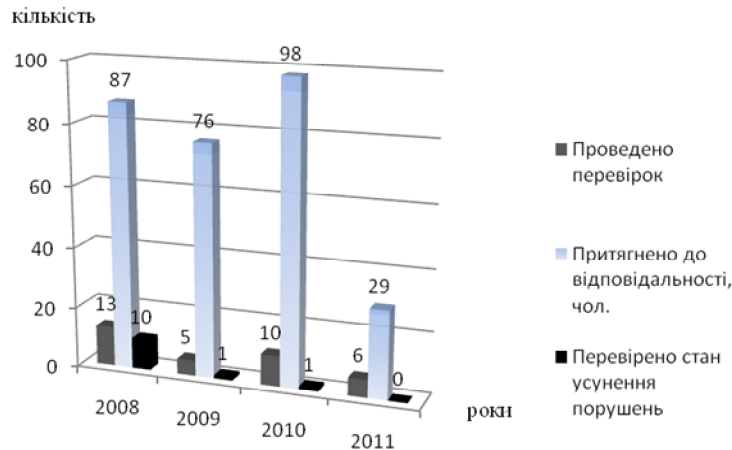


Рис. 2. Результати перевірки відділом внутрішнього аудиту діяльності контрольно-ревізійних відділів КРУ в Харківській області за 2008-2011 рр.

Аналізуючи представлені показники (рис. 2), можна зауважити, що динаміка кількості проведених перевірок відділом внутрішнього аудиту не стабільна. Це пов'язано зі специфікою діяльності об'єктів перевірки, а також з поступовим збільшенням кількості завдань та функцій, покладених на відділ внутрішнього аудиту. Разом з цим, необхідно зауважити, що кількість осіб, що були притягнені до відповідальності за результатами аудиту досить значна, незалежно від кількості проведених аудитів. Цей механізм є дієвим для стимулювання працівників об'єктів перевірки сумлінно виконувати свої обов'язки, не порушуючи при цьому законів України та нормативних актів стосовно їх діяльності. Про це свідчить скорочення кількості притягнених до відповідальності осіб у 2011 році.

Стосовно перевірок стану усунення порушень та недоліків, виявлених ДВФК в КРУ Харківської області, можна сказати, що у 2008 році їх було проведено 10. Надалі прослідковується ігнорування даним контрольным заходом. На думку авторів, цей процес повинен перевірятися шляхом звітування підконтрольних об'єктів.

Відділ внутрішнього аудиту КРУ в Харківській області значну увагу приділяє перевірці повідомлень за «телефоном довіри». Це механізм інформування відділу про порушення чинного законодавства при витрачанні бюджетних коштів, використанні державного чи комунального майна, неправомірні дії чи бездіяльність службових осіб органів ДКРС. На основі даної інформації форму-

ються звіти, що включають кількість та тематику повідомлень, вжиті заходи та її оприлюднення.

Заявок, що не входять до компетенції органів ДКРС у середньому 55,75%. Стосовно них органи ДКРС надають роз'яснення та рекомендують звернутися до відповідних органів, уповноважених розглядати порушені питання.

Впродовж 2008-2011 років щодо питань порушення чинного законодавства при витрачанні бюджетних коштів, використанні державного чи комунального майна підтверджено факти порушень у 44 випадках на загальну суму 26668.94 тис. грн. Динаміка виявлених порушень відділом внутрішнього аудиту КРУ в Харківській області за повідомленнями «телефону довіри» на протязі 2008-2011 років представлена на рис. 3. Таким чином, аналізуючи дані рис. 3, можна зробити висновок, що функціонування «телефону довіри» є доцільним, так як допомагає виявляти порушення на достатньо значні суми. А також дані повідомлення дають підстави для включення певних об'єктів у плани перевірок на наступний рік.

Відділ внутрішнього аудиту КРУ в Харківській області також приймає скарги громадян, посадових осіб підприємств, установ, організацій на дії працівників. Розглянемо на рис. 4 результати підтвердження або не підтвердження фактів, наведених у скаргах на прикладі звітності у першому півріччі 2011 року.

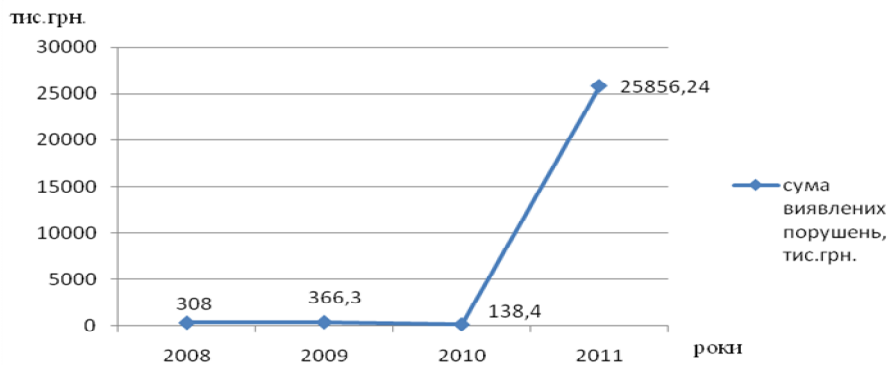


Рис. 3. Виявлені порушення відділом внутрішнього аудиту КРУ в Харківській області за повідомленнями «телефону довіри» на протязі 2008-2011 рр.



Рис. 4. Стан підтвердження інформації, наведеної у скаргах громадян, посадових осіб підприємств, установ, організацій на дії працівників КРУ в Харківській області у першому півріччі 2011 року

Приведені на рис. 4 дані вказують на те, що відсоток підтвердження фактів порушень дуже малий. Аналогічна ситуація за попередні роки. У 2008 році підтверджено 13% скарг, у 2009 році – 10%, у 2010 – 3%. Тобто не досить раціонально використовуються трудові ресурси. На думку авторів, більш раціонально було б відмовитись від даного виду прийому скарг, а приймати їх лише через «телефон довіри».

Таким чином, виникає необхідність удосконалення організаційних засад проведення перевірок відділом внутрішнього аудиту, розробки узгодженої нормативно-правової бази та, що є найголовнішим, зміни ідеології державного фінансового контролю з переорієнтацією його на внутрішній контроль.

В результаті теоретичного дослідження авторами запропоновано власне визначення ДВФК, яке, на відміну від інших визначень, найбільш повно висвітлює сутність та призначення ДВФК. Шляхом висвітлення основних компонентів ДВФК визначено зміст такого контролю, що дає змогу визначитися з основними теоретичними аспектами такого поняття.

Особливості ДВФК обґрунтовано через детальний розгляд нормативно-правової бази та аналіз результатів діяльності відділу внутрішнього аудиту КРУ в Харківській області.

Результати даного дослідження доцільно використовувати при подальшому теоретичному та правовому обґрунтуванні ДВФК, а також розробці інструментарію забезпечення ДВФК.

Список літератури:

1. Дікань Л.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія. Монографія / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с.
2. Суркова Ю. Фінансовий контроль як чинник оптимізації ціноутворення на будівельному ринку / Ю. Суркова // Фінансовий контроль. – 2008. – №3. – С. 25-30.

3. Гоменюк В. Ключевые вопросы при создании системы внутреннего контроля корпорации. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// stroymateriali.com.ua](http://stroymateriali.com.ua).
4. Бланк І.А. Фінансовий менеджмент : навч. курс / І.А. Бланк. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2004. – 656 с.
5. Про затвердження Інструкції про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підгалузей, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи Міністерства транспорту та зв'язку України: наказ Міністерства транспорту та зв'язку України. – (Інструкція, розд.2) 28.03.2006 N 275
6. Про затвердження Інструкції про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю за роботою державних підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України: наказ Міністерства вугільної промисловості України. – (Інструкція, розд.2) 06.12.2005 N 69
7. Про затвердження Інструкції про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю за роботою державних підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління Міністерства аграрної політики України: наказ Міністерства аграрної політики України. – (Інструкція, п.2) 22.02.2007 N 112
8. Про затвердження Порядку здійснення внутрішнього фінансового контролю за діяльністю підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління МОЗ України: наказ Міністерства охорони здоров'я України. – (Порядок, розд.2) 01.04.2009 N 202
9. Про здійснення відділом фінансів, бухгалтерського обліку і звітності та матеріально-технічного забезпечення Національної служби посередництва і примирення внутрішнього фінансового контролю: наказ Національної служби посередництва і примирення. – (Порядок, п.1) N 337 від 16.10.2002
10. Про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України: положення Міністерства фінансів України. – (Положення, п.1.4) 11.06.2004 N 383
11. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб./ Л.В. Гуцаленко, В.А. Деревій, М.М. Коцупатрий – К.: Центр учбової літератури. 2009. – 424 с.
12. Про схвалення Концепції розвитку державного фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету міністрів України від 24 травня 2005 року №158-р зі змінами, прийнятими 23.12.2009 року. – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

Надано до редакції 02.10.2011

Голуб Юлія Олександрівна / Yulia O. Golub
hneu_audit09@mail.ru

Сотник Оксана Геннадіївна / Oksana G. Sotnik
hneu_audit09@mail.ru