

УДК 35:341.233.1+351.82

Т. О. КУРЕННА

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В МІНІСТЕРСТВІ АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ

Розглянуто теоретичні основи формування системи внутрішнього фінансового контролю в Україні та в Міністерстві аграрної політики та продовольства України; досліджено принципи побудови моделі внутрішнього фінансового контролю; подано рекомендації зі створення системи внутрішнього фінансового контролю з метою підвищення ефективності управління і якості управління в Міністерстві аграрної політики та продовольства України.

Ключові слова: фінанси, внутрішній фінансовий контроль, державне управління, ефективність.

Theoretical bases of forming of the internal financial control system at the Ukraine (at the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine) are considered; research of principles of establishment of model of internal financial control was conducted; recommendations are given from establishment of the internal financial control system aimed at of incensement of management efficiency and management quality at the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine.

Key words: finances, internal financial control, state administration, efficiency.

Своєрідність державних фінансів перехідного періоду, їх глибока внутрішня суперечливість, незавершеність процесів переходу від економіки одного типу до економіки зовсім іншого типу найрельєфніше проявляються у фінансовому контролі. Це зумовлено його об'єктивною роллю в реалізації державної фінансової політики, його складністю і всеохопним характером. Різними своїми сторонами фінансовий контроль так чи інакше зачіпає інтереси практично кожного громадянина і всіх без винятку юридичних осіб [1].

Фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами. Водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена складністю самих фінансів. Так само, як фінанси є основою суспільної діяльності в будь-якій сфері і водночас відображають її матеріальну результативність, так і фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, з допомогою якого проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно для початку здійснення діяльності в будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності [12, 13].

Особливе місце фінансового контролю в загальній системі контролю як елемента в системі управління суспільними процесами зумовлюється його специфікою, що найяскравіше проявляється в контрольній функції самих фінансів.

Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль всеохопним і всеосяжним.

Для того щоб з потенційно можливого фінансовий контроль дійсно став таким і на практиці, завжди необхідно розрізняти базисні і надбудовні елементи фінансового контролю. Якщо контрольна функція фінансів є властивістю самих фінансів і виступає базисом фінансово-контрольних правовідносин, то власне фінансовий контроль є діяльністю відповідних органів і організацій, що його здійснюють.

Проблема вдосконалення відомчого фінансового контролю в Україні займає сьогодні одне з актуальних місць і вимагає внесення суттєвих змін практично в усіх центральних органах виконавчої влади.

Теоретичні та практичні аспекти внутрішнього фінансового контролю стали об'єктом активних досліджень, проведених М. Білухою, І. Белобжецьким, О. Василюком, П. Германчуком, Л. Дробозиною, І. Дроздою, О. Кириленком, В. Опаріним, І. Стефанюком, В. Шевчуком та ін.

Метою статті є дослідження проблем внутрішнього фінансового контролю в системі Міністерства аграрної політики та продовольства України.

Важливим інструментом державного управління, що надає можливість виконати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів державного й комунального секторів, є державний внутрішній фінансовий контроль, який сприяє фінансово-економічній збалансованості в разі певного екзогенного впливу на розвиток суспільства. У зв'язку з цим із метою вдосконалення системи державного управління, запровадження інноваційних досягнень із урахуванням інституційних змін необхідно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність до етапу соціально-економічного розвитку країни. Крім того, треба вирішити питання організації й функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного управління шляхом упорядкування понятійної бази та проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення стратегічних напрямів і основних етапів його розвитку [9].

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Внутрішній аудит може проводитися централізовано (органами державної контрольно-ревізійної служби) та децентралізовано (уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору). Подальший контроль використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану й достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного й комунального секторів із метою виявлення недоліків і порушень є інспектуванням, яке здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинне забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства [3; 5].

Інспектування відрізняється від внутрішнього аудиту фіскальною спрямованістю; за його результатами керівництву органів державного й комунального секторів, діяльність яких контролювалася, висувуються вимоги, а не надаються рекомендації. Централізоване інспектування здійснюється органами державної контрольно-ревізійної служби, децентралізоване – контрольно-ревізійними підрозділами центральних органів виконавчої влади, організацій, установ.

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується в законодавстві, науковій і практичній діяльності в Україні, не узгоджується повною мірою з понятійною базою, визначеною документами ЄС: зокрема, поняттю “фінансовий контроль” найбільше відповідає широке за змістом “фінансове управління”.

У вітчизняному правовому полі існує нечіткість у трактуванні понять “зовнішній контроль” і “внутрішній контроль”. Відповідно до основних документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів, зовнішній контроль передбачає діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади; оскільки зазначений орган не належить до такої системи, інші органи державної влади, що здійснюють контрольні функції, належать до системи внутрішнього контролю. Разом із тим згідно зі статтею 26 Бюджетного кодексу України, “зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом” [2].

На даний час система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС, складовими яких є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

В Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, переважає централізована модель державного внутрішнього фінансового контролю з елементами децентралізованої – в частині здійснення попереднього контролю. Згідно з рекомендаціями Європейської Комісії, система державного внутрішнього фінансового контролю повинна однаково повно охоплювати контролем усі державні фінанси й фінанси ЄС; однією з важливих ознак готовності країни – кандидата до вступу в ЄС – є запровадження процедури відшкодування втрачених фінансів.

У зв’язку з наявністю прогалин у вітчизняному законодавстві поза державним фінансовим контролем тривалий час залишалися важливі для держави сфери діяльності, зокрема формування й виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів; державні й комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб’єкти господарювання, у статутному фонді яких більш ніж 50 % акцій належать державі та суб’єктам комунальної власності, інші підприємства, установи й організації, що використовують державне й комунальне майно; цільове використання коштів, що залишаються в розпорядженні суб’єктів підприємницької діяльності в разі надання їм податкових пільг; формування й використання коштів і майна державних цільових фондів.

Відповідно до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, ГоловКРУ й підпорядковані йому територіальні органи здійснюють інспектування щодо використання коштів місцевих бюджетів [6]. Органи місцевого самоврядування й місцеві органи виконавчої влади, хоч і наділені відповідними повноваженнями, практично не здійснюють внутрішній аудит на відміну від аналогічних органів країн ЄС, які утворюють служби внутрішнього аудиту, залучають аудиторів.

Законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних коштів і такої ж відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни. Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового забезпечення в частині впровадження у практику сучасного вітчизняного й зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів і підвищенні їх кваліфікації.

Ще однією проблемою є досягнення дієвості створюваної системи, яка залежить від якості здійснення зазначених заходів і відповідного перегляду й удосконалення концептуальних засад діяльності всіх інституцій.

Аграрна галузь відноситься до досить складної галузі народного господарства. Її діяльність впливає на продовольчу безпеку громадян і держави та на економічні показники діяльності держави. Адже надходження від аграрної галузі до державної скарбниці, її загальний внесок до бюджету в кожній державі свідчать про рівень ефективності роботи відповідних міністерств і відомств.

Окремого контрольно-ревізійного підрозділу з відповідною штатною чисельністю Міністерство аграрної політики та продовольства України (далі – Мінагропрод) немає.

У структурі апарату міністерства на теперішній час в порушення законодавства і вимог уряду діє самостійний відділ контрольно-ревізійної роботи запобігання та протидії корупції, кількість працівників – сім осіб.

Мала чисельність працівників відомчого контролю в міністерстві не забезпечить системного контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління міністерства.

Це при тому, що в системі міністерства станом на 1 липня 2011 р. функціонує 1283 державних підприємств (бюджетних – 797) та обсяги видатків держбюджету за 2009 р. склали 8,5 млрд грн, за 2010 р. – склали 8,0 млрд грн. Проектом Держбюджету на 2011 р. заплановані видатки по 68 програмах на 10,5 млрд грн.

І, як висновок, підрозділом внутрішнього фінансового контролю міністерства в 2009 р. проведено 41 контрольний захід, в 2010 р. – 40, а в I півріччі 2011 р. – 8 контрольних заходів.

Таким чином, керівництво Міністерства аграрної політики та продовольства України у зв’язку з відсутністю своєчасної та достовірної інформації з приводу роботи підпорядкованих міністерству підприємств, установ та організацій не має достатньої інформації для прийняття відповідних рішень.

Основними внутрішніми документами, які регламентують здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи міністерства, є Положення про відділ, посадові інструкції працівників контрольно-ревізійного підрозділу (відділу) та

Інструкція про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю за роботою державних підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління Мінагропроду, затверджена наказом Міністерства аграрної політики України від 22 лютого 2007 р. за № 112 [11].

Інструкція в цілому відповідає вимогам постанови Кабінету Міністрів України “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” від 22 травня 2001 р. № 685 та Стандартам, проте не враховує деякі положення постанови Кабінету Міністрів України “Про порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2, а саме:

– не передбачено повноважень на здійснення контрольних заходів у центральному апараті Мінагропроду та в його урядових органах, що входять до складу (підпорядковуються) міністерству;

– не визначена періодичність проведення контрольних заходів, що є однією з причин незабезпечення системного контролю підконтрольних суб’єктів [7; 8].

Також, п. 5.6 Інструкції № 112 передбачено, що “в разі проведення позапланового контрольного заходу пріоритетність у призначенні голови комісії або робочої групи надається структурному підрозділу Мінагропроду або підприємству, установі, організації, що ініціюють перевірку чи є відповідальними виконавцями доручення”. Зазначене положення суперечить п. 2 постанови № 2 в частині забезпечення керівником міністерства унеможливлення неправомірного втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи.

Мінагропроду не визначено перелік фінансово-господарських операцій з підвищеним ризиком виникнення порушень у використанні бюджетних коштів, заходів щодо усунення причин виникнення ризиків та їх мінімізації відповідно до п. 2 доручення Кабінету Міністрів України від 16 грудня 2004 р. № 54422/0/1-04.

Дослідженням установлено відсутність у внутрішніх регламентах положень щодо погодження з ГоловКРУ призначення на посади керівників Відділу, погодження з ГоловКРУ кадрового резерву на посаду керівника КРП, а також направлення до ГоловКРУ копій розпорядчих документів про призначення на посаду, звільнення з посади начальника КРП та кадрового резерву на цю посаду.

Персональну відповідальність за якісне складання і своєчасне надання звіту ф. № 11-ревізія несе начальник відділу (п. 2.2 розділу II “Основні завдання і обов’язки”). Крім того, п. 2.4 розділу II “Основні завдання та обов’язки” не передбачено прийняття участі спеціалістів у забезпеченні достовірності та своєчасності надання звіту ф. № 11-ревізія до ГоловКРУ.

Посадові інструкції провідних і головних спеціалістів відділу є типовими для цієї категорії посад. Проте в зазначених посадових інструкціях не в повній мірі визначено кваліфікаційні вимоги відповідно до Довідника типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад державних службовців, затвердженого наказом Головдержслужби від 1 вересня 1999 р. № 65. Зокрема, не визначено необхідний стаж і термін перебування на попередній посаді.

Отже, система планування внутрішньої контрольно-ревізійної роботи є недосконалою. Наслідком цього є охоплення контролем упродовж досліджуваного

періоду лише 5 % усієї мережі. Планування внутрішньої контрольно-ревізійної роботи здійснюється в міністерстві згідно з внутрішнім регламентом – Інструкції № 112, яка визначає порядок формування, затвердження та погодження планів внутрішньої контрольно-ревізійної роботи та змін до них. Хоча Інструкцією № 112 враховано всі аспекти щодо формування планів, вона є недосконалою та не відповідає вимогам Стандарту – 2 в частині затвердження планів до їх погодження ГоловокРУ [10].

Установлено, що співвідношення кількості підконтрольних суб'єктів із чисельністю внутрішніх ревизорів Мінагропроду дозволяє реально забезпечити періодичність контрольних заходів один раз на 12 років. За таких обставин у внутрішніх регламентах доцільно було б передбачити систему планування за ризиками та визначити перелік фінансово-господарських операцій з підвищеним ризиком виникнення порушень, як цього вимагає доручення Уряду від 16 грудня 2004 р., проте у внутрішніх регламентах міністерства не визначено ні періодичності, ні ризикових операцій.

Проблемним є питання, що плани контрольно-ревізійної роботи в окремих випадках (на I та II півріччя 2009 р., 2010 р.) містять лише тему контрольного заходу без конкретизації підконтрольних суб'єктів, що не відповідає п. 7 Стандарту – 2.

Такий підхід при складанні планів контрольно-ревізійної роботи дозволяє мати широкий вибір підконтрольних суб'єктів, які визначаються для перевірки безпосередньо на початку здійснення контрольного заходу, тобто не в момент складання (погодження) плану контрольно-ревізійної роботи, а під час фактичного його виконання, що, у свою чергу, унеможливує запобіганню дублювання контрольних заходів іншими контролюючими органами на цих же суб'єктах.

Плани проведення контрольних заходів і зміни до них затверджувались у порушенні вимог п. 3 постанови № 685 (у період її чинності) та п. 12 Порядку № 2.

Третину планових перевірок здійснено з недотриманням (від 1 до 2 місяців) визначених планами термінів проведення цих перевірок, що зводить процедуру погодження ГоловокРУ планів до формальності.

Система планування не завжди враховувала резерви часу на виконання позапланових доручень. Хоча план контрольних заходів на 2009 р. виконано стовідсотково, значна кількість доручень керівництва міністерства на проведення позапланових контрольних заходів у 2010 р. призвела до його невиконання – план на II півріччя 2010 р. виконано лише на 12 %.

Питома вага позапланових контрольних заходів у 2009 р. становила 52 %, у I півріччі 2010 р. її відсоток зріс до 90, таким чином у середньому питома вага позапланових контрольних заходів у дослідженому періоді становить більш ніж 71 %.

У порушенні законодавства впродовж дослідженого періоду про 5 із 26 проведених КРП позапланових перевірок не повідомлено ГоловокРУ.

Крім того, у 2009 р. переважна більшість повідомлень про початок проведення позапланових перевірок, що направлялись міністерством до ГоловокРУ, надсилались з порушенням установлених термінів інформування.

У 2009-2010 рр. середня завантаженість працівників КРП перевітками становить 39,4 % фактичного робочого часу, в т. ч. у 2009 р. – 31,6 %, за 9 місяців 2010 р. – 47,3 %.

Співвідношення кількості підконтрольних суб'єктів із чисельністю внутрішніх ревізорів не в змозі забезпечити системне охоплення всієї мережі, до того ж внутрішні регламенти міністерства не містять критерії відбору суб'єктів за принципом ризиковості операцій.

Відсутність у планах контрольно-ревізійної роботи назв підконтрольних суб'єктів має наслідком існування певних ризиків щодо можливого дублювання контрольних заходів як у міністерстві, так і іншими контролюючими органами.

Недосконалість внутрішніх регламентів планування контрольно-ревізійної роботи призводить до неврахування резервів часу на виконання позапланових доручень, що має наслідком невиконання планів.

Отже, внутрішня нормативна база Мінагропроду з питань контрольно-ревізійної роботи потребує доопрацювання та уточнення в частині її організації та планування.

Основними ризиками у цій сфері є такі:

- неврахування в діючих внутрішніх документах важливих аспектів діяльності (наприклад, повноважень на здійснення бюджетного контролю за діяльністю центрального апарату Мінагропроду, погодження з ГоловКРУ призначень на посаду керівників КРП, кадрового резерву);

- відсутність визначення критерію періодичності проведення контрольних заходів і переліку фінансово-господарських операцій з підвищеним ризиком виникнення порушень у використанні бюджетних коштів, заходів щодо усунення причин виникнення ризиків та їх мінімізації;

- недосконалість внутрішніх регламентів планування контрольно-ревізійної роботи, яка призводить до неврахування резервів часу на виконання позапланових доручень, що має наслідком невиконання планів;

- відсутність у планах контрольно-ревізійної роботи назв підконтрольних суб'єктів, що має наслідком існування певних ризиків щодо можливого дублювання контрольних заходів як в міністерстві, так і іншими контролюючими органами, а факти неінформування або несвоєчасного інформування ГоловКРУ про проведення позапланових контрольних заходів зводить процедуру погодження планів ГоловКРУ до формальності.

Таким чином, внутрішня контрольно-ревізійна робота в Міністерстві аграрної політики та продовольства в Україні потребує удосконалення. У зв'язку з вищевказаним, з метою ефективного управління агропромисловим комплексом і забезпечення керівництва достовірною інформацією про використання суб'єктами господарювання, які підлягають контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, систематизує роботу внутрішнього фінансового контролю з питань: планування, перевірок, звітності та попередження зловживань з цільового використання бюджетних коштів, розширеному відтворенню необхідно переглянути чинне законодавство, прийняти Закон України "Про державний внутрішній фінансовий контроль в Україні", а в Міністерстві аграрної політики та продовольства України: забезпечити дотримання організаційних вимог постанови № 2 в частині статусу, підпорядкованості КРП та його підзвітності; привести внутрішню нормативну базу Мінагропроду з питань контрольно-ревізійної роботи до вимог

чинного законодавства та внести уточнення в частині її організації та планування; збільшити штатну чисельність ревізорського складу Мінагропроду України для забезпечення системного і періодичного контролю в галузі; налагодити систему планування контрольних заходів, зменшити частину позапланових контрольних заходів у загальній кількості контрольних заходів та виконувати затверджені плани.

Література:

1. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР : із змінами, внесеними згідно із Законом № 2952-VI (2952-17) від 1 лютого 2011 р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1996 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

4. Закон України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС” від 18 березня 2004 р. № 1629-IV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

5. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України” від 2 грудня 2010 р. № 2756-VI // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3249.

6. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

7. Постанова Кабінету Міністрів України “Про порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

8. Постанова Кабінету Міністрів України “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” від 22 травня 2001 р. № 685. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

9. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про затвердження Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року” від 24 травня 2005 р. № 158-р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

10. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України “Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна” від 9 серпня 2002 р. № 168, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 вересня 2002 р. за № 756/7044. – Режим доступу : <http://postmast@dkrs.gov.ua>

11. Наказ Міністерства аграрної політики України “Про затвердження Інструкції про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю за роботою державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Міністерства аграрної політики України” від 22 лютого 2007 р. № 112. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

12. *Василик О. Д.* Державні фінанси України : [підручник] / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навч. літ-ри, 2003. – 608 с.

13. *Дребота І. С.* Збірник матеріалів з питань державного фінансового контролю / І. С. Дребота. – Чернівці : Прут, 2003. – 188 с.

Надійшла до редколегії 16.09.2011 р.