



Ю. В. Табенська,  
старший викладач кафедри фінансів  
Чернівецького торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету

УДК 336.1+332.025.12+341.23

## РЕАЛІЗАЦІЯ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ МОДЕЛІ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

*Розглядаються питання сутності державного внутрішнього фінансового контролю та його складових. Досліджено європейський досвід внутрішнього контролю та аудиту в секторі державного управління України.*

**Ключові слова:** державний внутрішній фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, аудит ефективності.

Прагнення України стати повноправним членом ЄС вимагає виконання певних умов щодо системи державного фінансового контролю, оскільки ефективне управління державними фінансами можливе лише в умовах дієвого фінансового контролю. Відповідно до європейських норм та вимог щодо функціонування фінансового контролю основними його складовими є формування системи внутрішнього державного фінансового контролю, яка включає фінансове управління та контроль, внутрішній аудит, гармонізацію на центральному рівні, створення єдиної системи зовнішнього незалежного фінансового контролю як на центральному, так і на місцевому рівнях у частині коштів державного бюджету, місцевих бюджетів і трансфертів.

Після проголошення незалежності України з'явилося чимало публікацій, присвячених обраній проблематиці, серед яких варто відмітити праці І. К. Дрозд, І. Б. Стефанюка, В. М. Федосова, В. О. Шевчука, І. Я. Чугунова, О. О. Чечуліної та ін. Однак, незважаючи на велику кількість досліджень, система державного внутрішнього фінансового контролю потребує суттєвого вдосконалення та якісно нового спрямування в контексті міжнародних стандартів у проведенні самого контролю.

Відповідно до обраної проблематики *метою статті* є дослідження міжнародних стандартів та організації державного внутрішнього фінансового контролю в установах сектору державного управління України, а також аналіз імплементації європейського досвіду в систему державного внутрішнього фінансового контролю України.

Впродовж останніх років в Україні реалізовано низку заходів, спрямованих на удосконалення системи управління державними фінансами. Водночас економічні тенденції засвідчують необхідність подальшого удосконалення як фінансово-бюджетної політики в цілому, так і формування сучасних механізмів державного фінансового контролю. У цьому аспекті актуальним стало питання побудови в Україні ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК). Так, прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (Концепція) у 2005 році засвідчило напрямки реформування ДВФК на основі підвищення відповідальності та підзвітності керівників за управління суспільними ресурсами держави. Завдання щодо імплементації норм європейського контролю державних фінансів полягали у налагодженні внутрішнього контролю в органах

© Табенська Ю. В., 2013



державного і комунального секторів, започаткування в державному і комунальному секторах нового виду діяльності — внутрішнього аудиту та народження нової професії — внутрішній аудитор, забезпечення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації, роль якого на період реформування виконує спеціально створений підрозділ Державної фінансової інспекції, власне, і сама її модернізація [1].

Створені в Україні передумови реформування контрольних повноважень міністерств, центральних органів виконавчої влади забезпечили прийняті нормативні акти, які ґрунтувалися на положеннях нової редакції Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI, у ст. 26 якого визначено обов'язковість запровадження в органах державного сектору базових компонентів європейської моделі ДВФК — *внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту*, відповідальність за їх побудову та функціонування у підвідомчих бюджетних установах покладено на керівників розпорядників бюджетних коштів. Прийняття Постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 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” (постанова № 1001) засвідчило кардинальні зрушення контрольних повноважень у напрямку запровадження європейських норм. 1 січня 2012 року відомчий контроль установ сектору державного управління зазнав суттєвих змін у результаті реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів у підрозділи внутрішнього аудиту; зазнали змін і форми контролю, і підконтрольні об'єкти, і результати контрольних (аудиторських) заходів у цілому.

Нові затверджені документи — постанова № 1001 та Стандарти внутрішнього аудиту — були прийняті на основі світових норм, що визначають побудову ефективної контрольної функції при управлінні в органах виконавчої влади чи державним підприємством [2]. Але прийняття цих документів зовсім не означає, що вводиться абсолютно новий порядок відомчого контролю для органів державного управління. Аналізуючи прийняті документи, можна виділити, по-перше, нові поняття, категорії, з якими практикуючі фахівці (ревізори та керівники) ще не стикалися у своїй практиці, і, по-друге, терміни та вимоги, які мають нові назви, але, по суті, є добре відомою практикою внутрішнього контролю. Отже, важливо розібратися, оцінити нові норми затверджених документів для їх правильного застосування в органах виконавчої влади.

Першим важливим новим поняттям, яке можна назвати ідеологічним підґрунтям реорганізації контрольної функції, стало запровадження дієвості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту через їх гармонізацію на основі відповідальності керівника.

На відміну від України, де поняття відповідальності традиційно розуміється як покарання за допущені порушення, у розвинутих демократичних країнах під цим терміном розуміється відповідальність за те, що установа досягає належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених нею завдань, тобто система внутрішнього контролю працює згідно з цими принципами (забезпечено відповідний рівень бухгалтерського обліку, фінансової дисципліни, достовірно оцінено вартість процесів, правильно визначено мету та створено систему контролю на основі ризиків); організацією забезпечується достовірність фінансової, статистичної та управлінської звітності; виконуються встановлені законодавством та керівництвом норми і правила [3].

Керівник несе загальну відповідальність за розробку, формалізацію, впровадження та моніторинг системи внутрішнього контролю.

При цьому кожен працівник відіграє важливу роль у забезпеченні дієвості внутрішнього контролю, однак загальна відповідальність за систему внутрішнього контролю лежить на керівникові і не може бути ним делегована.



Водночас внутрішній контроль повинен охоплювати всю діяльність установи, тому її організаційно-функціональна структура повинна забезпечити розподіл повноважень та відповідальності між керівниками нижчих рівнів та окремими працівниками установи.

Із багатьох попередніх досліджень питання відповідальності виникає логічне заперечення: чи раніше не було реалізовано принцип відповідальності керівництва, чи не прагнув кожний сумлінний керівник побудувати ефективний внутрішній контроль?

У відповідь слід зазначити таке: систему внутрішнього контролю (СВК) кожний керівник будував або за традиційною схемою, що вже існувала у міністерстві, відомстві, і, можливо, була дієвою, але за часів нормативного народного соціалістичного господарства, або на власний розсуд та розуміння. Тепер європейські норми потребують нових підходів при побудові внутрішнього контролю, і ці підходи враховують ринкове конкурентне середовище, в якому перебувають усі установи сектору державного управління. Для керівників державного сектору в Україні такі вимоги було затверджено ще у 2005 році у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [4] (Концепція-2017).

Цей документ — “дорожня карта” для керівників установ, які мали б організувати СВК за обов’язковими елементами, зазначеними у Концепції-2017. Дослідження змісту цих елементів, прояву їх сутності під час реалізації відображають важливість для виконання внутрішнього контролю.

До п’яти взаємозалежних компонентів системи внутрішнього контролю, зазначених у Концепції-2017, належать середовище контролю, оцінка ризиків, заходи контролю, інформація, комунікація та моніторинг. Вони прийняті на основі діючих на сьогодні міжнародних стандартів та вказівок з організації внутрішнього фінансового контролю в державному секторі, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (ІВА) та INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю).

Зазначені п’ять елементів СВК є відомою серед зарубіжних фахівців моделлю COSO, яка була розроблена для приватного сектору і є найбільш поширеною в управлінні підприємствами. На сьогодні ця модель удосконалена і налічує вісім елементів (модель COSO II) [5, с. 15]. Внаслідок доопрацювання компонента “оцінка ризиків” за COSO I була розділена на три: “визначення подій”, “оцінка ризиків” та “способи реагування на ризики (або управління ризиками)”.

Доповнення елементів СВК відбулися не тільки завдяки отриманим досягненням у сфері внутрішнього контролю, але й через необхідність долати фінансові проблеми, які виникли на світовому рівні.

Основним акцентом нової моделі COSO є надання керівнику рекомендацій щодо необхідності визначення переліку подій (ризиків), що можуть впливати на досягнення стратегічної, тактичної та операційної мети організації. Пріоритизація цих подій допомагає керівництву звернути додаткову увагу на ті ризики, що потребують відповідної реакції та вдосконалення існуючих чи розробки нових заходів контролю. Тому модель COSO I (або COSO II) розглядається як засіб управління ризиками в системі внутрішнього контролю, без якого ефективно управління в ринкових умовах неможливе.

Отже, Концепцією-2017 для всіх керівників державного управління визначено, якою повинна бути система внутрішнього контролю в міністерстві, відомстві. А важливим і актуальним ця умова стала саме сьогодні через те, що постановою № 1001 встановлено новий напрямок контролю для підрозділів внутрішнього аудиту — оцінка ефективності функціонування СВК. І саме цей напрямок визначається основним і найбільш важливим. Причому підкреслюємо, що оцінка внутрішніми аудиторами не будь-якої існуючої в міністерстві, відомстві СВК, побудованої в кращих



вітчизняних традиціях, а оцінка організації і функціонування п'яти елементів за моделлю COSO I (зазначених у Концепції-2017). Світовими нормами саме таке функціонування контрольної функції в державному управлінні визнано ефективним, адже через взаємодію її елементів вона здатна запобігати ризикам та загрозам ринкового середовища, ефективно виконувати завдання для досягнення мети діяльності організації.

Але, як свідчить аналіз нормативної бази та наказів по міністерствах, відомствах, переважна більшість керівників у такому вигляді до сьогодні ще СВК не створили.

Тому сьогодні більшість міністерств, відомств уже зіткнулися з тими самими проблемами впровадження функції внутрішнього аудиту, які долали європейські країни під час аналогічного реформування контролю. Так, коли відбувалося реформування внутрішнього державного контролю в Угорщині, яке розпочалося у 2002 році з прийняттям відповідного закону, були розроблені перші методики з внутрішнього аудиту та розпочато практичне запровадження нової професії — “внутрішній аудитор”.

Водночас існування певних помилок на етапі запровадження функцій внутрішнього аудиту зумовило прогалини у створенні належної системи внутрішнього контролю, дієвість якої повинен оцінювати внутрішній аудит. Так, на початку реформ основну увагу було зосереджено саме на функціях внутрішнього аудиту без належного запровадження системи внутрішнього контролю.

Як наслідок, новостворені служби внутрішнього аудиту практично не мали сфери діяльності і змушені були на першому етапі, замість здійснення оцінки ефективності діючої системи внутрішнього контролю в органах державного сектору, фактично самі її будувати.

Тому в подальшому акценти було змінено: розроблено стандарти та посібники з внутрішнього контролю, навчальні програми з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [6]. На сьогодні становлення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Угорщині йдуть паралельними шляхами. Аналогічні проблеми вирішували і Польща, і Хорватія, інші європейські країни.

Другою важливою новою категорією у функціонуванні відомчого контролю з 1 січня 2012 року стала реалізація при побудові підрозділу внутрішнього аудиту принципу незалежності внутрішнього аудитора. Детально сутність цього принципу описана у главі 3 Стандартів внутрішнього аудиту.

Традиційно внутрішній ревізор виступав “внутрішнім інквізитором” на службі у керівника, проводячи ревізії для виявлення помилок і порушень та застосування заходів впливу. Тепер, згідно з новими європейськими підходами, внутрішній аудитор — це перш за все порадник керівника у питаннях ефективного раціонального використання коштів, яке досягається ним (керівником) через функціонування всіх елементів системи внутрішнього контролю, а не лише через інструмент виявлення помилок і застосування адміністративних стягнень і покарань підлеглих.

Справді, як зазначено у Стандартах внутрішнього аудиту, *основним завданням* підрозділу внутрішнього аудиту є надання керівникові організації 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 і лише в останню чергу запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності установи.

Але реалізація принципу незалежності, становлення нових відносин не відбувається в одну мить. Професійне становлення високої фахової поведінки внутрішнього аудитора потребує від нього величезних зусиль для опанування, усвідомлення нових знань і підходів нової професії. Реалізація норм зазначених



документів потребує і сприйняття цих дій керівництвом міністерств, відомств, їх підрозділів, органів державної влади.

Новими, раніше не вживаними поняттями у нормативних документах по контролю для державного сектору, стали нові напрямки проведення контрольної роботи підрозділами внутрішнього аудиту — аудит ефективності, фінансовий аудит, аудит відповідності. По-іншому тепер регламентовано оформлення результатів таких аудитів, складання аудиторського висновку (передбачено три його види), планування на основі оцінки ризиків, проведення моніторингу, розрахунок критерію суттєвості, реалізацію програми забезпечення та підвищення якості аудиту і багато чого іншого. Деякі з цих понять добре відомі і використовуються у практиці внутрішнього аудиту підприємства приватного бізнесу.

Проведене дослідження щодо реалізації системи державного внутрішнього фінансового контролю дозволяє зробити такі висновки.

1. Встановлено необхідність розвитку системи державного фінансового контролю в контексті створення відповідної протизаги існуючим загрозам у фінансовій системі, зокрема щодо зменшення обсягів неефективного та нецільового використання суспільних благ; забезпечення надходжень до бюджету податків, зборів та обов'язкових платежів; посилення відповідальності учасників бюджетного процесу.

2. Доведено, що державний фінансовий контроль як одна із найважливіших функцій державного управління є різновидом фінансового контролю, визначена законодавством діяльність органів, на які законодавством покладені відповідні контрольні функції, з метою забезпечення законності володіння та використання активів, що належать державі, а також контролю за використанням коштів, що залишаються у суб'єктів господарювання у зв'язку з наданими пільгами, а також кредитами, одержаними під гарантією уряду.

3. Проаналізовано систему контролю відповідно до європейських та світових норм її побудови. Визначено місце і значення контрольних повноважень центральних органів виконавчої влади в Україні. Розглянуто напрямки реформування державного внутрішнього фінансового контролю загалом та внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади зокрема.

#### Список використаних джерел

1. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
2. 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 : постанова Кабінету міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
3. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів органів державної контрольно-ревізійної служби до Королівства Нідерландів на запрошення Національної академії фінансів та економіки Королівства Нідерландів (1–5 листопада 2010 р.) [Електронний ресурс] Державна фінансова інспекція України. Законодавство України. — URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69072>.
4. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158–р [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>.
5. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід [Текст] / П. П. Андреев, Л. В. Гізагуліна, І. К. Дрозд, та ін. — К. : Кафедра, 2011. — 120 с.



6. Звіт про результати засідання круглого столу за участі представників центральних підрозділів гармонізації України та країн молоді демократії – членів ЄС [Електронний ресурс]. — URL : [http://odoblkru.gov.ua/novini%2014\\_07\\_10.html](http://odoblkru.gov.ua/novini%2014_07_10.html).

*Рекомендовано до друку кафедрою фінансів  
Чернівецького торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету  
(протокол № 8 від 27 лютого 2013 року)*

Надійшла до редакції 15.03.2013

**Табенская Ю. В. Реализация европейской модели государственного внутреннего финансового контроля в системе государственного управления**

*Рассматриваются вопросы сущности государственного внутреннего финансового контроля и его составляющих. Исследовано европейский опыт внутреннего контроля и аудита в секторе государственного управления Украины.*

*Ключевые слова:* государственный внутренний финансовый контроль, внутренний контроль, внутренний аудит, стандарты внутреннего аудита, аудит эффективности.

**Tabenska, Yu. V. Implementation of the European Model of Public Internal Financial Control in Public Administration System**

*The questions of essence of state internal financial control and its constituents are examined in the article. European experience of internal control and audit in the sector of state administration of Ukraine is investigated.*

*Keywords:* public internal financial control, internal control, internal audit, internal audit standards, effectiveness audit.

