

**Духневич О.В.**

Львівський регіональний інститут державного управління

Національної академії державного управління при Президентові України

## ОСНОВНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*У статті розглянуто основні засади функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Розкрито сутність контролю та його мету в сучасних умовах розвитку української державності. Проаналізовано нормативно-правову базу, яка існує в сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні.*

*Аргументовано, що процес впровадження державного внутрішнього контролю в Україні підкріплений достатньою кількістю методологічної підтримки та пояснювальної бази щодо правових норм, регламентів впровадження, проте в зазначеній сфері є низка проблем, які потребують вирішення. Обґрунтовано, що проблеми, які наявні у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, потрібно вирішувати комплексно відповідно до реалізації державної політики в бюджетній, законодавчій сфері, а також дотримуючись умов та стандартів, задекларованих у статті 347 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.*

*Проаналізовано базові принципи, на яких ґрунтується система державного внутрішнього фінансового контролю. Починаючи з «вічних» принципів, задекларованих у Лімській декларації 1977 року, таких як законність, ефективність та економія, що, по суті, є базою контролю і нашого сьогоднішнього, а також, очевидно, майбутнього державного контролю. Як наслідок дослідження ключових засад та законодавства, що їх регламентує, зазначено, що роль керівника як основного регулятора державного внутрішнього фінансового контролю на законодавчому рівні чітко визначена. Також на основі дослідження законодавчих актів резюмовано про виключний обов'язок керівника – розпорядника бюджетних коштів усіх рівнів вживати заходи щодо контролю у ввіреній йому установі. Ключові засади контролю визначено у Положенні Кабінету Міністрів України «Про основні засади здійснення внутрішнього фінансового контролю розпорядниками бюджетних коштів», Бюджетному кодексі України та виходячи з Конституції України, що гарантує формування бюджетної системи на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Звернута увага на відсутність методології визначення безпосереднього виконавця процесу у зведенні даних, його сфери впливу та місце в установі, підприємстві, організації, міністерстві або іншому відомстві, у розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, управлінців публічних фінансів та органів місцевого самоврядування.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, законодавча база, внутрішній аудит, заходиконтролю, управління ризиками, державне управління, бюджет, розпорядник бюджетних коштів.

**Постановка проблеми.** У системі державних цілей управління державними фінансами та контроль за їх витрачанням були і є одними із пріоритетів розвитку та економічного добробуту будь-якого цивілізованого суспільства. Якість управління державними фінансами є індикатором і водночас показником рівня економічного зростання. Наслідком постійного розвитку регуляторної політики держави у сфері контролю за програмно-цільовим підходом у бюджетному процесі й аналізу ефективності та результативності виконання бюджетних програм є розвиток

держави, що відображається як у галузях національного господарства, так і соціально-економічних показниках суспільства загалом. Адже належний рівень контролю видатків державного бюджету на всіх рівнях впливає на рівень зростання економічного благополуччя населення та рівень продуктивності державного управління, здатного гнучко реагувати на суспільні виклики, що прямо впливають на загальні показники соціально-економічного розвитку держави. У зв'язку із цим підвищення якості та ефективності контролю, обліку та аналізу на всіх стадіях їх реалізації

та постійного удосконалення та результативності виконання бюджетних програм, а також засоби впливу на ці процеси є надзвичайно важливими в контексті розбудови сучасного суспільства, особливо на стадії кардинальних трансформаційних змін, здатних забезпечити підвищення добробуту населення української держави.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти, пов'язані з дослідженням проблем, які наявні у сфері державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, віднайшли відображення у науковій літературі. Серед вітчизняних учених різні аспекти функціонування галузі розглядаються в наукових працях таких дослідників, як Н.М. Коломійчук, О.О. Чечуліна, Н.І. Сушко, І.Ю. Чумакова, М.В. Бариніна-Закірова, Ю.М. Футуранська. Однак стрімкі соціально-економічні перетворення, а також зрушення у державному управлінні, активні зміни на законодавчому та виконавчому рівнях потребують подальшого теоретичного та прикладного дослідження особливостей впровадження державного внутрішнього фінансового контролю та організації розпорядниками бюджетних коштів контрольних заходів в умовах розвитку та розбудови державних інституцій.

**Постановка завдання. Мета статті** – обґрунтування основних засад функціонування державного внутрішнього контролю в Україні та виявлення можливого впливу на них з боку держави, яка регламентує здійснення правовідносин у сфері державного внутрішнього фінансового контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективний розвиток державного управління визначається багатьма чинниками, ключовими з яких є рівень та якість управлінської культури, розуміння та забезпечення принципів економічної ефективності державної установи як ланки загального механізму та особиста відповідальність керівника. Система управління в державному секторі, яка діє в тій чи іншій країні, формувалася під впливом низки особливостей історичного, національно-традиційного, етнічного, культурного характеру, що в комплексі визначає умови функціонування державного управління.

Основоположними принципами ефективного та якісного функціонування державного сектору є забезпечення прозорості управлінської діяльності, відкрите та раціональне використання бюджетних коштів. Розпорядник провадить свою діяльність, забезпечуючи дотримання при цьому програмно-цілевих методів використання асигнувань у межах бюджету,

короткострокового та довгострокового планування видатків, системної оцінки ризиків та постійного аналізу процесів, що відбуваються, та управлінських рішень, що приймаються.

Дотримання таких принципів здійснюється шляхом забезпечення наявності ефективного фінансового контролю та державного аудиту за діяльністю розпорядників бюджетних коштів на всіх рівнях.

Чималу роль у забезпеченні результативності роботи органів фінансового контролю і аудиту відіграє створення ефективної системи внутрішнього фінансового контролю у органах державного, муніципального управління розпорядниками бюджетних коштів різних рівнів. Розвиток системи фінансового контролю в українській державі ґрунтується на багаторічному досвіді держав-партнерів, що своєю чергою бере свої витoki з часу підписання у 1977 році Лімської декларації. Лімська декларація – декларація керівних принципів контролю (прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI у 1977 році та підписана державами-учасниками). Ціль контролю викладена у першому пункті Лімської декларації: «Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от понятийных стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем» [7]. Отже, принципи організації державного фінансового контролю це – законність, ефективність та економія. Ці принципи, по суті, є вічними і становлять основні цінності – базу – для забезпечення здійснення загального контролю як елементу управління. І внутрішній контроль не є винятком.

У ст. 95 Конституції України зазначено, що «бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами» [2]. Основний Закон держави чітко вказує на принципи дотримання справедливості і неупередженості у бюджетному процесі, а

також верховенства права (стаття 8 Конституції України). Отже, ці принципи прослідковуються на всіх стадіях бюджетного процесу та контролю за його виконанням.

Упродовж усього існування держави Україна питання спочатку впровадження, а останнім часом удосконалення системи фінансового контролю завжди стояло особливо гостро. Розпорядники бюджетних коштів усіх рівнів у державних та муніципальних органах управління повинні провадити свою діяльність, дотримуючись основних принципів контролю як ключового індикатора у заходах боротьби з корупцією. Оскільки контроль не є самоціллю, тому не можна забувати і про постійне удосконалення та аналіз усіх його складників та невідступно дотримуватись його принципів. У тому числі і основних принципів та засад державного внутрішнього фінансового контролю.

Увага до такої проблеми зумовлена кількома чинниками. Насамперед це необхідність розвитку системи середньострокового бюджетного прогнозування; удосконалення програмно-цільових підходів у бюджетному процесі, а також постійний аналіз ефективності та результативності та продуктивності виконання бюджетних програм, імплементація стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), орієнтованих на підвищення стабільності фінансового управління державою шляхом контролю доцільності, законності, економічної ефективності та результативності видатків державного бюджету, що здійснюються розпорядниками усіх рівнів; боротьба з корупцією.

Натепер ключовими законодавчими актами, що визначають функціонування системи внутрішнього контролю в Україні, є «Основні засади здійснення внутрішнього фінансового контролю розпорядниками бюджетних коштів», затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 зі змінами від 12.12.2018 № 1062; та «Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах», затверджені Наказом Міністерства фінансів від 14.09.2012 № 995.

Вектор розвитку української держави, у тому числі у сфері регулювання державних фінансів, також задекларовано в Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої

сторони (ст. 346): «Співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності» [2].

Мета якісного управління державними фінансами полягає в тому, щоб забезпечити ефективність та прозорість витрачання бюджетних коштів, збагачення обсягу та накопичення грошових коштів до державного бюджету, розкриття можливостей кваліфікованого управлінського потенціалу, збагачення інтелектуального управлінського ресурсу, формування високих моральних якостей, боротьба з корупцією і, як наслідок, підвищення загального рівня добробуту нації, створення привабливого іміджу для сприятливого інвестиційного клімату та високого рейтингу держави у європейському співтоваристві як інституції з розвинутою та прозорою економікою, здатної забезпечити належний рівень соціально-економічного зростання.

Як зазначено у «Основних засадах здійснення внутрішнього фінансового контролю розпорядниками бюджетних коштів»: «Внутрішній контроль ґрунтується на принципах: безперервності, об'єктивності, делегування повноважень, відповідальності, превентивності, розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, відкритості» [4]. Розглянемо глибше зазначені принципи, на яких ґрунтується внутрішній контроль:

- безперервності – політики, правила та заходи, спрямовані на досягнення визначеної мети (місії), стратегічних цілей, завдань та планів і вимог щодо діяльності установи, мінімізацію впливу ризиків, застосовуються постійно для своєчасного реагування на зміни, які стосуються діяльності установи;

- об'єктивності – прийняття управлінських рішень на підставі повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних фактичних даних і виключає вплив суб'єктивних факторів;

- делегування повноважень – розподіл повноважень та чітке визначення обов'язків керівництва та працівників установи, надання їм відповідних прав та ресурсів, необхідних для виконання посадових обов'язків;

- відповідальності – керівництво та працівники установи несуть відповідальність за свої рішення, дії та виконання завдань у рамках посадових обов'язків;

– превентивності – своєчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від установлених норм;

– розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту – внутрішній аудит здійснюється для оцінки функціонування внутрішнього контролю в установі, надання рекомендацій щодо її поліпшення без безпосереднього здійснення заходів з організації внутрішнього контролю, управління ризиками і прийняття управлінських рішень про управління фінансами та іншими ресурсами;

– відкритості – запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеня прозорості під час проведення оцінки системи внутрішнього контролю [4].

Отже, зазначені принципи дають підставу стверджувати, що в Україні на законодавчому рівні всебічно підтримується можливість забезпечення саме керівниками установ умов для прозорого, відкритого та демократичного дотримання норм бюджетного, господарського, трудового законодавства, протидії корупції, забезпечення режиму секретності та інформаційної безпеки, захисту інформації у різних напрямках, організації та забезпечення правового поля різного виду документообігу, взаємодії з громадськістю, комунікації і забезпечення якісного та повноцінного внутрішнього контролю у цих сферах. Це також свідчить про те, що впровадження внутрішнього контролю в українській державі засновується на загальнозрозумілих принципах і цінностях та враховує ті завдання і виклики, які потрібно вирішувати Україні на сучасному етапі розвитку.

Законом визначено основні елементи, з яких складається система внутрішнього контролю (пункт 5):

– внутрішнє середовище – процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами, що спрямовані на забезпечення виконання установою завдань і функцій та досягнення встановлених мети (місії), стратегічних та інших цілей, планів і вимог щодо діяльності установи;

– управління ризиками – діяльність керівництва та працівників установи з ідентифікації ризиків, проведення їх оцінки, визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, здійснення перегляду та оцінки ризиків для виявлення нових та таких, що зазнали змін;

– заходи контролю – сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом та працівниками установи для впливу на ризики з метою досягнення установою визна-

чених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів та вимог щодо діяльності установи;

– інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін) – створення інформації, здійснення її збору, документування, проведення аналізу, передача інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для виконання й оцінювання результатів виконання завдань та функцій;

– моніторинг – відстеження стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю загалом та/або окремих його елементів [4].

Такі засади функціонування становлять значну відповідальність керівника за впровадження та забезпечення процесу внутрішнього контролю та ніяк не персоналізують відповідальність працівників установи. Оскільки трудове законодавство, Закон «Про державну службу» не містять норм, що регулюють або інтегровані до впровадження «Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядником бюджетних коштів», очевидно, що це питання потребує значного доопрацювання. Адже лише індивідуальний підхід до прецеденту відповідальності кожної категорії посад працівників дає підстави говорити про ефективність та якість функціонування системи контролю. Водночас законодавство визначає відповідальність, надає повноваження працівника та керівництва «у рамках посадових обов'язків».

Чи матимуть такі загальні визначення економічний ефект? Чи не носитиме номінальний характер таке впровадження через відсутність конкретного виконавця зведення даних з внутрішнього контролю в установі? Скоріш за все, відповідь на це питання потребує подальшого аналізу та отримання відповідей.

**Висновки.** Отже, основні засади функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні базується на принципах відкритості, прозорості, публічності та «вихованні» глибокого розуміння керівниками всіх рівнів персональної відповідальності за організацію функціонування внутрішнього контролю у ввіреній йому установі. Так, основні законодавчі та регуляторні акти, а також постійна роз'яснювальна та методологічна підтримка Міністерства фінансів визначають обов'язок кожного керівника у державному секторі (розпорядника бюджетних коштів) на впровадження внутрішнього контролю та його вдосконалення. Суворе дотримання правил та тлумачень, зазначених у Бюджетному кодексі України, є законодавчою основою правових засад функціонування бюджетного процесу, а

частина третя ст. 26 цього Кодексу – основою для функціонування та визначення основних засад «Державного внутрішнього фінансового контролю». Стосовно спеціалізованого законодавчого акта, то Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011р. № 1001» встановлює ті правові норми та надає зрозумілі визначення, які дають можливість неупередженого впровадження та забезпечення правового поля у сфері внутрішнього контролю в установі.

Незважаючи на те, що процес впровадження внутрішнього контролю досить забезпечений

нормативно-правовою базою та методологічною підтримкою від партнерських програм, в умовах євроінтеграції все ж у цій сфері є чимало проблем. Правові норми не персоналізують процес відповідальності за окремими особами, процедуру звітування за впровадження внутрішнього контролю. Також потребує удосконалення законодавство, яке стосується забезпечення неупередженості внутрішнього контролю.

Перспективою подальших наукових досліджень у зазначеній сфері є вивчення особливостей забезпечення неупередженості дотримання засад функціонування внутрішнього контролю та продуктивності економії у бюджетному процесі.

#### Список літератури:

1. Конституція України : Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Офіційний вебсайт Верховної Ради України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254-вр>.
2. Основні засади здійснення внутрішнього фінансового контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 зі змінами від 12.12.2018 № 1062. *Офіційний вебсайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018>.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів від 14.09.2012 № 995. *Офіційний вебсайт Верховної Ради України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12>.
4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. *Офіційний вебсайт Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984-011>.
5. Експерти проекту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих Logica: Внутрішній контроль : посібник для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів. *Офіційний сайт «Децентралізація дає можливості»*. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/12034>.
6. Бюджетний кодекс України. *Офіційний вебсайт Верховної Ради України*. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17).
7. Лімська декларація керівних принципів контролю : Закон України. *Офіційний вебсайт Верховної Ради України*. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/604-001](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604-001).
8. Методичні посібники щодо ДВФК. / Міністерство фінансів України. URL: <http://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

#### **Dukhnevych O.V. THE GENERAL FUNDAMENTALS OF FUNCTIONING OF THE PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE**

*The article considers basic principles of the state internal financial control in Ukraine functioning. The essence of the control and its purpose in modern conditions of the Ukrainian state development has been revealed. The legal framework existing in the sphere of internal financial control in Ukraine has been analyzed.*

*It has been argued that the process of state internal control in Ukraine implementation is supported by sufficient methodological support and explanatory framework for legal norms, regulations of implementation, but in this sphere there is a number of problems that need solving. It is substantiated that the problems existing in the sphere of public internal financial control need solving comprehensively in accordance with the implementation of public policy in the budget, legislative sphere; and in accordance with the conditions and standards declared in the Article 347 of the Association Agreement between Ukraine, from one side, and European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, from the other side.*

*The basic principles on which the system of state internal financial control is based were analyzed. Starting with the “eternal” principles declared in the 1977 “Lima Declaration”, mainly, legality, efficiency and economy, which are essentially the basis for control of our present, as well as obviously, future state control. As a result of the study of key principles and the legislation governing them, it is determined that the role of the head as the main regulator of state internal financial control is clearly defined at the*

*legislative level. In addition, based on a study of legislative acts, it is summarized about the exclusive duty of the head of the budget manager of all levels to carry out control measures in the institution entrusted to them. The key principles of control are defined in the Regulation of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On Basic Principles of Internal Financial Control by Budget Managers”, in the Budget Code of Ukraine, and based on the Constitution of Ukraine, which guarantees the formation of a budget system based on fair and impartial distribution of public wealth between citizens and local communities. Attention is drawn to the lack of methodology for determining the direct executor of the process in the consolidated data, their scope and place in the institution, enterprise, organization, ministry or other agency, budget managers at all levels, public finance managers and local governments.*

**Key words:** *internal control, legislative base, internal audit, control measures, risk management, public administration, budget, budget manager.*