

УДК 347.73

Борець Л.В.,
доцент кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту
«Юридичний інститут Державного
вищого навчального закладу
«Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (АУДИТУ) З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

У статті досліджено розвиток державного внутрішнього фінансового контролю (аудиту), елементами якого є внутрішній контроль та внутрішній аудит, з урахуванням вимог Європейського Союзу.

Ключові слова: державний фінансовий контроль(аудит), внутрішній державний фінансовий контроль(аудит), внутрішній контроль, внутрішній аудит, система державного фінансового контролю(аудиту).

The article examines the development of the state internal financial control (audit), the elements of which are internal control and internal audit, taking into account the requirements of the European Union.

Key words: state financial control (audit), internal state financial control (audit), internal control, internal audit, system of state financial control (audit).

Постановка проблеми. Питання правового регулювання державного внутрішнього фінансового контролю (аудиту) є одним з найменш досліджених у науковому плані. Разом з тим, бракує фундаментальних комплексних досліджень правового регулювання відносин з державного внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту бюджетних установ, визначення правового статусу підрозділів внутрішнього

аудиту центральних органів виконавчої влади та конкретизації їх контрольної компетенції.

Мета статті – проаналізувати розвиток внутрішнього державного фінансового контролю (аудиту) з урахуванням вимог Європейського Союзу та окреслити правові аспекти його удосконалення.

Виклад основного матеріалу. В Україні відбувається процес становлення системи державного фінансового контролю (аудиту). Відсутність єдиного методологічного підходу серед учених у галузі фінансового права, а також законодавчо не визначеність методологічної бази щодо основних понять та категорій, а саме: «державний фінансовий контроль(аудит)», «фінансовий контроль(аудит)», «контроль», «аудит», «фінансовий контроль», «фінансовий аудит», «система фінансового контролю», «зовнішній державний фінансовий контроль(аудит)», «внутрішній державний фінансовий контроль(аудит)», відсутність єдиної класифікації державного фінансового контролю (аудиту), відсутність єдиного методологічного інструментарію щодо понять форм і методів державного фінансового контролю (аудиту), стають негативними чинниками для розвитку державного фінансового контролю (аудиту) в Україні, ефективної правозастосовчої діяльності.

Достатньо не визначено місце й роль кожного суб'єкта державного фінансового контролю (аудиту) в його цілісній системі, відсутнє чітке розмежування сфер діяльності, нерационально розподілено обов'язки між суб'єктами контролю, не координується робота між контрольними органами у сфері здійснення державного фінансового контролю (аудиту).

Дане питання лише частково та непослідовно врегульоване окремими законами та підзаконними нормативно-правовими актами. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» регламентує у ст.1, що «здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі – орган державного фінансового контролю) [2], тобто

Державною аудиторською службою України, а отже регулює правовий механізм здійснення державного внутрішнього фінансового контролю (далі - ДВФК). В той же час, виходячи із назви закону, який начебто мав би визначати систему державного фінансового контролю в Україні в цілому, йдеться тільки про ДВФК.

Слід відмітити, що у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» не унормовано, що даний орган державного фінансового контролю здійснює державний внутрішній фінансовий контроль (аудит).

Тобто, необхідно на законодавчому рівні у проекті Закону «Про систему державного фінансового контролю (аудиту)» чітко визначити систему державного фінансового контролю (аудиту), суб'єктів контролю, їх місце у даній системі, взаємодію, обмін інформацією, повноваження, функції, об'єкти контролю, визначити форми та методи державного фінансового контролю (аудиту), унормувати інший категорійно-понятійний апарат. Це сприятиме максимальному наближенню до міжнародних стандартів та кращої практики ЄС щодо забезпечення здійснення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів.

На сьогодні розбудова дієвої та ефективної системи фінансового контролю в державному секторі, яка базувалася б на основоположних принципах та кращих практиках ЄС, є вкрай важливим кроком у процесі впровадження реформи управління державними фінансами.

Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована Законом України № 1678-VII від 16.09.2014 (далі - Угода), визначає напрями співробітництва в галузі управління державними фінансами. Зокрема, передбачається:

– у галузі зовнішнього аудиту – імплементація стандартів і методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а також обмін найкращими практиками ЄС у сфері зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів

з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін;

– у галузі державного внутрішнього фінансового контролю - подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [1].

На виконання Угоди розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474 (в редакції від 18 грудня 2018 р. № 1102-р) схвалено Стратегію реформування державного управління України на період до 2021 року (далі - Стратегія), Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року (розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р) (далі Концепція). В Концепції акцентовано зосередити увагу на здійсненні ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів на центральному, регіональному і місцевому рівні відповідними державними органами, що здійснюють такий контроль (далі - органи контролю), та ідентифікувати проблеми законодавчого і організаційно-управлінського характеру у зазначеній сфері. Стратегія визначає такі напрями реформування: управління державними фінансами (адміністрування податків, підготовка та виконання державного бюджету, система державних закупівель, внутрішній аудит, облік та звітність, зовнішній аудит).

Розвиток органів Державної аудиторської служби України та Рахункової палати є важливим та одним із пріоритетних завдань країни в умовах євроінтеграції. Тому значної уваги потребують питання налагодження плідної та конструктивної співпраці між ними, зокрема щодо планування та проведення контрольних заходів, модернізації їх методологічного та нормативно-правового забезпечення, розробка правових механізмів здійснення громадського

контролю за використанням бюджетних (державних та місцевих) коштів та його здійснення.

На сьогодні, аналізуючи наявну законодавчу базу у сфері державного фінансового контролю (аудиту), можемо виокремити два його види в залежності від суб'єктів контролю:

- державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата (орган спеціальної компетенції), ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату України»;

- державний внутрішній фінансовий контроль (аудит).

1. централізований, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України (орган спеціальної компетенції) (далі – Держаудитслужба), а також:

2. децентралізований, здійснюють:

- розпорядники бюджетних коштів (міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів), - забезпечують внутрішній контроль та внутрішній аудит;

- підрозділ бюджетної установи, - забезпечує проведення внутрішнього аудиту безпосередньо у бюджетній установі.

Практика свідчить про неефективність контрольної діяльності у сфері здійснення державного внутрішнього фінансового контролю (аудиту), відсутність відповідальності керівників контрольних органів. Іншою проблемою є незабезпечення окремими підрозділами проведення внутрішнього аудиту в тих установах, де він хоча б створений, ефективного виконання своїх функцій як інструменту з налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням бюджетного законодавства (що засвідчують також зростаючі щороку обсяги фінансових порушень, виявлених за результатами діяльності органів Держаудитслужби та Рахункової палати).

Так, матеріали зовнішніх перевірок системи МВС України щодо ефективності використання бюджетних коштів, показали, що реалізація системи управління бюджетними коштами в МВС України не забезпечує впровадження єдиної централізованої політики у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, та призводить до нераціонального та

неефективного використання бюджетних коштів. У Рішенні Рахункової палати від 11 квітня 2018 року № 10-2 «Про результати аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених на забезпечення діяльності підрозділів, установ та закладів Національної поліції України встановлено, що у 2016-2017 роках з недотриманням чинного законодавства витрачено 71091,7 тис. грн., неефективно – 9193, 6 тис. грн.

Нормою Бюджетного Кодексу України визначено, що контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України. Цією ж нормою зазначено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів, та надано визначення понять «внутрішній контроль», «внутрішній аудит», а саме:

внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та

організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.

Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику [3, ст. 26].

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України [4], а організаційно-методологічні засади його здійснення – Міністерством фінансів України, яке забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, у тому числі здійснює оцінку функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Через відсутність ефективної системи внутрішнього контролю та незабезпечення належного здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, сучасний стан фінансово-бюджетної дисципліни в центральних органах виконавчої влади є вкрай низьким. Тому дотримання принципу особистої відповідальності керівників на усіх рівнях є запорукою ефективного управління. Адже саме керівник згідно з вимогами Бюджетного кодексу несе відповідальність за всі дії і процеси в установі, у тому числі за внутрішній контроль і внутрішній аудит, які не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності. Водночас основними перешкодами на шляху реалізації функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору є недостатність кадрового потенціалу для забезпечення потреб органів державного сектору спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконалість нормативно-правової бази з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а саме головне – не усвідомлення керівниками органів державного сектору ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і, як наслідок, відсутність їх підтримки у розвитку цієї діяльності. Розв'язання такого роду проблем лежить у площині декількох складових: 1) удосконалення нормативно-правової бази у сфері

внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; 2) організація заходів, спрямованих на підтримку та розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Ураховуючи, що в міжнародних стандартах фінансового контролю відображений кращий світовий досвід і тенденції його розвитку, було б доцільно використовувати положення цих стандартів під час розробки вітчизняних стандартів оцінювання діяльності органів внутрішнього контролю (наприклад, у рамках аудиту ефективності). Разом із тим під час розробки системи національних стандартів не варто ігнорувати й накопичений досвід у законодавстві, теорії та практиці державного фінансового контролю України, тобто ті норми й положення, які вигідно відрізняють українські підходи від прийнятих у міжнародній практиці. Наприклад, після запровадження підрозділів внутрішнього аудиту в установах державного сектора управління, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 1001, з 2012 р. набули чинності Стандарти внутрішнього аудиту для державного сектора, затверджені Наказом Міністерством фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247.

У Звіті про виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом за 2017 р., підготовленого Урядовим офісом координації європейської та євроатлантичної інтеграції за підтримки Представництва ЄС в Україні та проекту Association4U, що фінансується Європейським Союзом, у розділі «Управління державними фінансами» визначено, що Міністерством фінансів на кінець 2017 р. завершено організаційні заходи для створення центру реформи внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України, у підрозділі «Реалізація зобов'язань у сфері внутрішнього фінансового контролю» визначено виконання:

- з 01 січня 2017 року повноваження на виконання функцій гармонізації ДВФК передано від Державної аудиторської служби до Міністерства фінансів України (відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 р. №951), що повністю відповідає європейській практиці щодо функціонування центрального підрозділу

гармонізації у структурі Міністерства фінансів України (Департамент гармонізації ДВФК – визначено його функції, забезпечено укомплектування посад);

- визначено напрями подальшої співпраці з міжнародними партнерами (зокрема, Національною Академією фінансів та економіки Мінфіну Королівства Нідерланди) у сфері ДВФК. Розроблено Програму двостороннього співробітництва та «Дорожню карту» підтримки подальшого розвитку ДВФК;

- удосконалено правове регулювання у сфері ДВФК, зокрема, внесені зміни до 4 актів Уряду (у тому числі порядку проведення внутрішнього аудиту) та 4 наказів Мінфіну з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю, Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, Стандартів внутрішнього аудиту та Звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту), а також прийнято Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту.

Отже, аналіз діючого законодавства дає можливість визначити позитивні зміни на шляху інтеграції України до Європейського Союзу у галузі внутрішнього державного фінансового контролю (аудиту).

Для ефективного здійснення ДВФК необхідно вирішити наступні проблеми: 1) визначити систему контролю за виконанням рекомендацій, вироблених за результатами перевірок; 2) унормувати понятійно-категорійний апарат державного фінансового контролю (аудиту) у відповідності до стандартів INTOSAI; 3) створити єдину інформаційну базу суб'єктів системи державного фінансового контролю (аудиту), в якій повинні бути дані щодо об'єктів контролю, які перевірялися (для виключення дублювання та паралелізму); орган державного фінансового контролю (аудиту), який здійснював перевірку; виявлені порушення; притягнення посадових осіб об'єкта контролю до відповідальності; дані щодо виконання пропозицій контрольного органу та вжиття відповідних заходів; дані щодо передачі матеріалів перевірки правоохоронним органам та ін.; 4) визначити у правовому полі відповідальність посадових осіб

державного фінансового контролю (аудиту) за якість внутрішнього аудиту; 5) визначити механізми співпраці органів державного внутрішнього фінансового контролю із громадськістю.

Література:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковано Законом № 1678-VII від 16.09.2014 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2820.

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні (Назва Закону в редакції Закону № 5463-VI від 16.10.2012 р.). Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 110.

3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.

4. 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 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

УДК 336.22

Брояков С.В.,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ОСКАРЖЕННЯ ДО СУДУ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ ЯК МЕХАНІЗМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Досліджено правову природу права платника податків на одержання індивідуальної податкової консультації. Окреслено