

Гупаловська М. Б., викладач кафедри фінансів (Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль)

## **ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО – РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ: ПРАКТИКА ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ**

**Розглянуто історичні аспекти становлення та розвитку Державної контрольно - ревізійної служби України, обґрунтовано її роль в системі державного контролю. Проведено аналіз практичної діяльності ДКРС та виявлено проблемні аспекти. Сформульовано окремі напрямки удосконалення діяльності ДКРС України з врахуванням сучасних реалій та вимог ЄС.**

**The historical aspects of becoming and development of State are considered control - auditing service of Ukraine, grounded its role in the state checking system. The analysis of practical activity of DKRS is conducted and found out problem aspects. Separate directions of improvement of activity of DKRS of Ukraine are formulated taking into account modern realities and requirements of ES.**

Сучасний вектор розвитку України, спрямований на підвищення ролі держави у системі управління бюджетним процесом, посилення боротьби з правопорушеннями у бюджетній сфері. Саме в цьому контексті об'єктивно зростає роль і значення бюджетного контролю в системі управління державою. Безперечно, сучасна система бюджетного контролю в Україні має досить потужну структуру, однак, основний тягар контрольно – ревізійної роботи припадає на органи Державної контрольно – ревізійної служби (далі - ДКРС).

В економічній літературі проблематика бюджетного процесу та фінансового контролю широко висвітлена у працях Андрущенка В, Бариніної М, Басанцева І, Головань М, Данилюк І, Дем'янишина В., Каленського М., Калюги Є, Прибеги І, Савченко Л, Сивульського М., Стефаніка І., Юрія С. та інших. Науковці і фахівці у даній галузі досліджують проблеми здійснення бюджетного контролю в Україні та аналізують причини недостатньої його дієвості, опираючись, в основному на досвід діяльності ДКРС України. Проте надзвичайно гостро у сучасних умовах постає проблема комплексного дослідження практичних аспектів та перспектив удосконалення діяльності ДКРС України.

Тому метою статті є оцінка існуючих теоретико – практичних засад діяльності ДКРС України та пошук шляхів її покращення в умовах ринкових та демократичних перетворень.

**Для успішного вирішення** зазначених вище завдань важливо попередньо вивчити історичні аспекти становлення та розвитку ДКРС України.

У січні 2008 року Державній контрольно – ревізійній службі виповнилося 15 років. Однак попередники ДКРС зародилися набагато раніше та своїм корінням сягають в глибину невід’ємної віхи в історії слов’янського суспільства - доби становлення та розвитку радянської влади. Входячи до складу Російської імперії Україна не мала власних органів фінансового контролю, контрольні функції виконувало Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 року, з цього часу до 1937 року він неодноразово реорганізовувався, але функції залишалися незмінними.

Пам’ятна корінна перебудова органів державного фінансового контролю відбулася з прийняттям постанови ЦВК і РНК СРСР від 23 жовтня 1937 року, згідно з якою було утворено Контрольно-ревізійне управління (КРУ) Народного комісаріату фінансів СРСР і його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень. На КРУ покладалися завдання щодо охоплення постійними документальними ревізіями стану виконання республіканських і місцевих бюджетів, а також фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і господарських організацій. КРУ та його органи отримали право безпосередньо пред’являти ревізованим установам і підприємствам обов’язкові для них вказівки щодо усунення виявлених вад і порушень фінансової дисципліни.

З 1937 року до 1956 року фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно – ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. В 1956 році Контрольно – ревізійне управління було створене в складі Мінфіну України.

Після здобуття Україною незалежності розпочалася робота зі створення національної фінансової системи, виникла необхідність в підвищенні ролі державного фінансового контролю і, відповідно, реорганізації та удосконаленні роботи Контрольно-ревізійного управління Мінфіну. Тому 26 січня 1993 року Верховна Рада України ухвалила Закон “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, який упродовж наступних років визначає головні завдання і повноваження ДКРС.

Так, Державна контрольно-ревізійна служба в Україні на сьогодні є органом, який здійснює незалежний внутрішній фінансовий контроль від імені виконавчої гілки влади.

До складу Державної контрольно-ревізійної служби в Україні входять: ГоловКРУ України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, 24 областях, містах Києві і Севастополі та 562 контрольно-ревізійних відділів в районах, містах і районах у містах.

Головним завданням Державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і

звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Проте, на наш погляд, таке призначення ДКРС реалізується не повною мірою, оскільки аналіз негативних моментів при використанні бюджетних коштів є більш ефективним для прийняття правильних управлінських рішень. Тому вважаємо, що основний вектор у діяльності ДКРС доцільно було б змістити на превентивний характер.

Аналіз результатів діяльності ДКРС України дає можливість зробити висновки про те, що першочерговим завданням для Служби є контроль за законним, цільовим та ефективним використанням коштів бюджетів усіх рівнів, збереженням державного та комунального майна. Контрольними заходами охоплені особливо важливі для суспільства і економіки держави сфери: оборона і безпека, боротьба з надзвичайними ситуаціями, охорона здоров'я, освіта та наука, захист населення від наслідків Чорнобильської катастрофи, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетичний комплекс, вугільна галузь, транспорт і зв'язок, сільське господарство, земельні відносини тощо.

Разом з тим, прослідковується й щорічного зростання кількості і масштабів виявлених порушень фінансово-бюджетної дисципліни, найбільш поширеними серед яких є:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;
- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;
- заниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Так, органами ДКРС України протягом аналізованого періоду виявлено порушень на загальну суму понад 10,5 млрд. грн. (таблиця). Разом з тим, найбільшими за обсягами порушеннями, що призвели до втрат бюджетних ресурсів, є незаконні і нецільові витрати ресурсів. Їх частка протягом аналізованого періоду коливається у межах 54 -70% і 6-15% відповідно.

Однак, слід також зазначити, що протягом 2008 року суттєво зросло недоотримання ресурсів до 34, 4% проти 15 % у 2007 році та зменшилися недостачі до 2, 9%.

Таблиця

Обсяг та структура правопорушень, виявлених Державною контрольно – ревізійною службою України

Роки	Всього	Недоотримання ресурсів		Незаконні витрати ресурсів		Нецільові витрати ресурсів		Недостачі коштів та матеріальних цінностей	
		млн. грн.	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.
2003	640,4	89,7	14	448,3	70	38,4	6	64,0	10
2004	542,0	118,8	22	295,3	54	64,1	12	63,8	12
2005	1810,6	453,7	26	1164,7	64	151,1	8	41,1	2
2006	1600,9	500,2	31	886,6	55	142,0	9	72,1	5
2007	2205,3	325,0	15	1332,5	60	322,1	15	225,7	10
2008	3703,1	1275,2	34,4	2057,3	55,6	264,7	7,1	105,9	2,9

Аналіз стану забезпечення відшкодування порушень органами ДКРС України свідчить про позитивну динаміку (рис.1), особливо упродовж 2007-2008 років, коли показник відшкодування і поновлення нецільових і незаконних витрат зріс до 724,9 і 1017,1 млн. грн. відповідно. Одночасно, позитивним, вважаємо збільшення частки надходження коштів до бюджетів усіх рівнів. Доцільно зазначити, що на відміну від попереднього показника, останній протягом 2003 – 2008 років має сталу тенденцію до збільшення і зріс з 32,5 млн. грн. у 2003р. до 595,6 млн. грн. у 2008р.

Ми, погоджуючись з думкою більшості практиків, вважаємо, що основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.

Однією з основних вимог та завдань діяльності всіх контролюючих органів, що є членами INTOSAI є вимога системно та на постійній основі не тільки виявляти фінансові та бюджетні порушення, а, спираючись на поглиблений аналітичний та експертний підхід давати об'єктивні, неупереджені та обгрунтовані оцінки та рекомендації щодо удосконалення

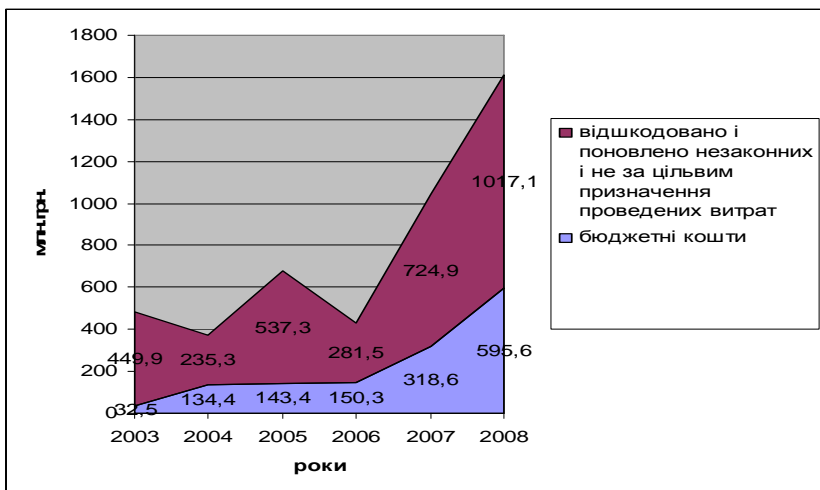


Рис. 1. Структура та динаміка забезпечення відшкодування органами ДКРС України порушень упродовж 2003-2008 років

бюджетного процесу, підвищення ефективності, результативності та економності витрачання бюджетних коштів та запобігання здійсненню різного роду порушень у майбутньому. Саме аудит ефективності дає можливість забезпечити такий повноцінний аналітичний контроль. Упродовж аналізованого періоду органами Державної контрольно – ревізійної служби особлива увага приділялась контролю за ефективним використанням бюджетних ресурсів, про що свідчить активне запровадження у практику аудиту ефективності (рис. 2).

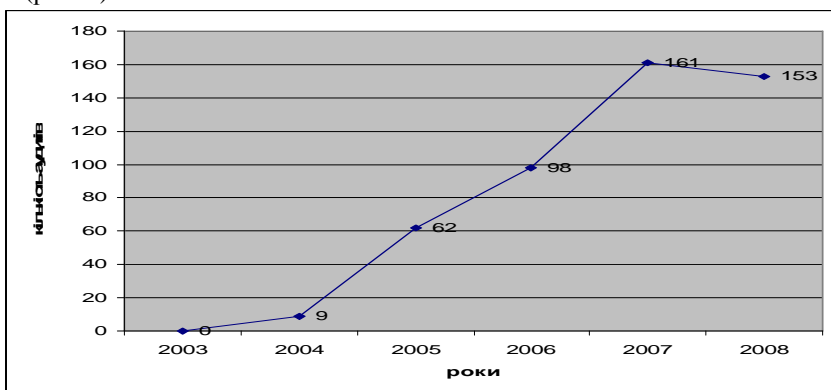


Рис. 2. Динаміка проведених аудитів органами ДКРС України протягом 2003-2008 років

Дані аудити ефективності були спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів та альтернативних джерел фінансування програм.

Не заперечуючи зазначені позитиви у роботі органів ДКРС України, прослідковуємо і окремі проблемні питання. Це, зокрема, недоліки правового характеру. Так, понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується в Україні не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС, разом з тим на законодавчому рівні не визначено сутність та процедури контролю в діяльності органів державного і комунального сектору.

Крім того, основним видом контролю в органах ДКРС України є інспектування, однак такий контроль спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами і в багатьох випадках унеможливує усунення порушень та їх наслідків, оскільки проводиться через значний проміжок часу після прийняття управлінських рішень та здійснення фінансово – бюджетних операцій.

В органах державного і комунального сектору країн ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, які діють незалежно від інших підрозділів. В Україні, на сьогодні, внутрішній аудит не здійснюється, хоча проводиться державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання та виконання місцевих бюджетів. Однак, слід зазначити, що на практиці зазначені види аудиту реалізуються не повною мірою, як і системний аудит та аудит інформаційних технологій.

Вважаємо, що у роботі органів ДКРС України досить мало уваги приділяється аналітичній роботі. Ця робота потрібна для виявлення факторів, що призводять до порушення фінансової і бюджетної дисципліни, злочинів та внесення пропозицій стосовно змін у чинному законодавстві з метою усунення негативних явищ.

Ще одним недоліком у роботі органів ДКРС України не достатній рівень наукового, інформаційно – технічного та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно – програмних проєктів, задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищенні їх кваліфікації.

У контексті зазначених вище проблем перспективними напрямками удосконалення діяльності органів ДКРС України вважаємо наступні:

- адаптація правового поля до норм і правил ЄС;
- скасування існуючих обмежень при здійсненні інспектування та забезпечення раптовості його проведення;

- розробка єдиних стандартів централізованого внутрішнього аудиту та широке його запровадження у практику роботи органів ДКРС України;
- чітке розмежування інспектування від централізованого внутрішнього аудиту шляхом реорганізації галузевих структурних підрозділів;
- зміна пріоритетів – від інспектування із застосуванням санкцій до внутрішнього контролю, спрямованого на запобігання порушенням;
- удосконалення єдиної інформаційно – аналітичної системи ДКРС, що забезпечить інформаційне та аналітичне супроводження контролю – ревізійної роботи на всіх стадіях її здійснення та ефективне використання всіх інформаційних ресурсів Служби;
- забезпечення високого рівня підготовки та перепідготовки кадрів;
- оптимізація фінансових витрат на забезпечення функціонування ДКРС шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей.

**Підводячи підсумки**, хочемо зазначити, що робота органів Державної контролю – ревізійної служби України є достатньо ефективною, однак існує ряд проблемі лише комплексна реалізація запропонованих заходів дасть можливість їй зайняти достойне місце у європейській системі державного фінансового контролю.

Разом з тим, ми розуміємо, що можливо належною увагою не обійшли всі проблемні аспекти та перспективи удосконалення діяльності органів ДКРС України, але це буде предметом наших наступних наукових пошуків.

1. Закон України “Про Державну контролю – ревізійну службу України” № 2939-ХП від 26 січня 1993 року (з наступними змінами). – [http:// www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua). 2. Звіти про результати роботи органів державної контролю – ревізійної служби України за 2003 – 2008рр. – <http:// www.dkrs.gov.ua>. 3. Данилюк І. Прибега І. Проблеми та шляхи вдосконалення роботи Державної контролю – ревізійної служби України // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТАНГ. – 2005. – Випуск 14. – С. 37 -41. 4. Каленський М.М., Стефанюк І. Б. До питання розвитку ДКРС // Фінанси України. – 1999. - № 2. – С. 71 – 77. 5. Наказ Головки КРУ від 06.03.2009 № 46 “Про затвердження стратегії розвитку державної контролю – ревізійної служби України на період до 2015 року”.– <http:// www.dkrs.gov.ua>. 6. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22. 10. 2008р. №1347-р “Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2015 року”.– <http:// www.dkrs.gov.ua>. 7. Савченко Л. Закон “Про Державну контролю – ревізійну службу України” потребує вдосконалення // Економіка. Фінанси. Право. – 2000. - №8. – С. 23-26.

Рецензент: к.е.н., доцент Кізіма Т.О.