

УДК 336.13.025.13:001.8

О. А. ШЕВЧУК,  
доктор економічних наук,  
доцент, начальник науково-дослідного центру,  
Національна академія статистики, обліку і аудиту

### Актуальні питання методичного забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю

*Здійснений аналіз сучасної практики державного фінансового контролю (ДФК) в Україні дозволив з'ясувати, що його методичне забезпечення є неповним (не охоплює всі його різновиди, стадії, форми), недосконалим і неефективним, що негативно позначається на його результативності і ефективності. Зроблено висновок, що різноплановість і неузгодженість методичного забезпечення сьогоденного функціонування різних органів державного фінансового контролю не лише спричиняє різні підходи до проведення контрольних заходів й тлумачення виявлених недоліків у перебігу бюджетного процесу і використанні державної власності, а й істотним чином перешкоджає формуванню цілісної та дієвої системи ДФК в Україні.*

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, методичне забезпечення, форми контролю, ризико-орієнтований контроль.

**Постановка проблеми.** В розбудові системи державного фінансового контролю (ДФК) важливе місце належить її різноплановому і адекватному методичному забезпеченню, яке є одним із важливих ресурсів здійснення контрольної діяльності. А відтак методичне забезпечення системи ДФК має перебувати під постійним моніторингом для своєчасного виявлення проблем, недоліків і невирішених питань та внесення необхідних коректив. Врахування цих вимог має особливо важливе значення, оскільки на сьогодні в економічній літературі відсутні усталені підходи до методичного забезпечення системи ДФК.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематикою методичного забезпечення державного фінансового займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені як О. Барановський, І. Басанцов, В. Бурцев, М. Васильєва, О. Курнікіна, А. Любенко, А. Мартинов, В. Родіонова, В. Симоненко, С. Степашин, І. Стефанюк, В. Шевчук, Н. Шевченко, С. Шохін та ін.

Водночас сучасна практика ДФК в Україні характеризується численними вадами методичного забезпечення, що вимагає як поглиблених теоретичних досліджень з цієї проблематики, так і вжиття конкретних заходів для поліпшення ситуації в цій сфері. Утім на сьогодні бракує ґрунтовних наукових праць, присвячених методичному забезпеченню системи ДФК.

**Мета дослідження** – аналіз методичного забезпечення системи ДФК та розроблення пропозицій щодо його удосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** Органами ДФК за роки їх функціонування затверджено нечисленні методичні рекомендації (порядки) з проведення різних заходів державного фінансового контролю. Це, зокрема Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів (Постанова Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 № 28-6) [1], Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми (Наказ Головки КРУ від 02.04.2003 № 5) [2], Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України (Наказ Головки КРУ, МВС, СБУ, Генпрокуратури України 19.10.2006 № 346/1025/685/53) [3], Стандарти внутрішнього аудиту (Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247) [4], Методичні рекомендації з проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами (Наказ ДФІУ від 02.12.2013 № 285) [5], Порядок оформлення ДФІУ та її територіальними

© О. А. Шевчук, 2015

органами матеріалів про адміністративні правопорушення (Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2013 № 1045) [6], Порядок проведення ревізій ДФІУ та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею (Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2012 № 446) [7] тощо.

Утім здійснений аналіз сучасної вітчизняної практики дозволив з'ясувати, що методичне забезпечення ДФК є неповним (не охоплює всі його різновиди, стадії, форми), недосконалим і неефективним, що негативно позначається на його результативності і ефективності.

Неефективність методичного забезпечення ДФК в Україні, що перешкоджає формуванню його дієвої системи, зумовлена:

- відсутністю системної методичної бази ДФК (його загальних правил (стандартів) і комплексних методичних вказівок щодо здійснення контрольних заходів); відсутністю чіткого визначення місця і ролі органів ДФК, розмежування сфер їхньої діяльності; відсутністю суб'єктно-функціонального взаємозв'язку між органами, що контролюють рух фінансових ресурсів, за рівнями бюджетної системи; відсутністю методики оцінювання ефективності контрольної діяльності територіальних органів Рахункової палати України та Державної фінансової інспекції України, дублюванням їхніх функцій;
- недосконалістю методик здійснення контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів (вибору об'єктів контрольних заходів, визначення цілей, завдань і особливостей функціонально-змістовної діяльності бюджетних установ, планування, організації, прийняття рішень щодо заходів); недосконалістю визначення критеріїв оцінювання контрольних процедур, рівня їх суттєвості і ризику, що не дозволяє проводити контрольні заходи на високому професійному рівні;
- відсутністю уніфікованих методичних підходів до узагальнення і оцінювання результатів контрольних заходів, оцінювання результативності державних витрат на основі кількісних і якісних критеріальних показників предметної діяльності бюджетних установ;
- недоопрацьованістю методик визначення пріоритетів ДФК;
- відсутністю уніфікації методичних підходів до виявлення порушень, зловживань й інших відхилень на об'єктах ДФК;
- концентрацією уваги на загальних правилах реалізації окремих контрольних процедур і заходів у бюджетних установах, що зумовлює охоплення методичними рекомендаціями лише окремих аспектів ДФК;
- незавершеністю методичних підходів до проведення незалежним органом ДФК контрольних заходів щодо наповнення доходної частини державного бюджету; вжиття заходів щодо посилення роботи стосовно напрацювання конкретних реальних рекомендацій і пропозицій з виявлення резервів наповнення доходної частини державного бюджету України, вдосконалення податкового адміністрування, виявлення втрат та недонадходження бюджетних коштів;
- відсутністю досконалого методичного забезпечення складання програм зі здійснення контрольних заходів і поліпшення якості підготовки результативних документів; проведення попереднього бюджетного (основний недолік – суб'єктивний підхід до визначення сум видатків за бюджетним кошторисом, оцінки їх доцільності) та наступного державного фінансового контролю; зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю (експертизи проектів) національних (державних) програм (визначення їх ефективності); повноцінної методики контролю місцевих бюджетів і контрольних-аналітичної діяльності органів ДФК, методики контролю і прогнозування інфляційних процесів, консолідованих, зовнішніх і внутрішніх державних запозичень за міжнародною методологією, підвищення

ефективності контролю за джерелами фінансування дефіциту державного бюджету; методичного інструментарію розрахунків оптимальних параметрів закупівель за державні кошти з урахуванням оцінки можливих ризиків зриву поставок;

- недоопрацьованістю методик з проведення стратегічного і контрактного (в сфері державних закупівель товарів, робіт і послуг) аудитів і використання їхніх результатів. Зокрема, відсутні методичні підходи до розрахунку оптимальних параметрів закупівель (обсягів, цін) за державні (насамперед бюджетні) кошти, до визначення ризиків невиконання тендерних зобов'язань;
- логічною незавершеністю методичного забезпечення проведення державного фінансового аудиту в частині трактування його сутності, порядку і етапів його проведення, формування матеріалів контролю та звітів аудиторів;
- недостатнім методичним забезпеченням контролю таких стадій управління фінансовими ресурсами як планування, мотивація, регулювання, зокрема оцінювання обсягу і структури завданого збитку і витрат на подолання збитків;
- недостатнім опрацюванням методичних підходів до контролю законності і ефективності приватизації державної власності, використання коштів державними унітарними підприємствами, організації фінансового контролю державних корпорацій, що ускладнює отримання об'єктивної оцінки ефективності використання державного майна, зумовлює непродуктивні витрати, знижує ефективність використання коштів на цільові програми та ефективність ДФК; до імперативного контролю (цілеспрямованої діяльності органів ДФК і незалежних експертів з перевірки функціонування державних підприємств);
- майже повною відсутністю методик ДФК систем управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів підприємницької діяльності, які отримують бюджетні кошти, субсидії, податкові пільги; організації ними внутрішнього контролю та ризик-менеджменту, що спричиняє роз'єднаність зусиль з подолання негативних явищ у сфері підприємництва, перешкоджає розробленню методик превентивної діяльності органів ДФК;
- недосконалістю науково-методичної основи комплексного оцінювання соціально-економічної ефективності ДФК на основі показників результативності, дієвості і економічності;
- відсутністю методик систематичного контролю обґрунтованості тарифної політики, застосовуваних страховиками тарифів, введення додаткових лімітів на розміщення страхових резервів, зміни порядку задоволення вимог кредиторів за банкрутства страховика;
- неповним/неконкретним описом в методичних документах стадій контрольно-ревізійного процесу, обмеженням формулюваннями в них на кшталт "виявити, чи немає порушень...", відсутністю чітко визначених прийомів і способів перевірки, форм документального і фактичного контролю, деталізованого розпису технології перевірки; відсутністю визначеного переліку операцій, що підлягають більш ретельному контролю; відсутністю чіткого опису способу проведення повторної перевірки результатів інвентаризацій та інших необхідних у конкретному випадку ревізійних процедур; відсутністю детальних методик і інструкцій з виявлення фінансових порушень;
- браком досконалих методик визначення рівня кваліфікаційної підготовки й професійної придатності претендентів на відповідні посади в органах бюджетного, податкового, митного і валютного контролю, а також раціональної розстановки наявних кадрів на основі науково обґрунтованих нормативів праці;

- недостатньою алгоритмізацією наявних методичних рекомендацій з проведення ДФК і оформлення його результатів, оцінки діяльності його органів; неврахування ними необхідності автоматизації.

Аналіз стану методичного забезпечення ДФК свідчить, що в регіонах фактично відсутній методичний інструментарій, прилаштований до потреб оперативного кількісного і якісного оцінювання ефективності використання фінансових коштів, немає обґрунтованих критеріїв і показників ефективності за напрямками формування фінансових коштів. В арсеналі органів фінансового контролю переважають значною мірою застарілі форми і методи перевірок і ревізій. Увага контролерів зосереджена передусім на виявленні фактів порушень, а не причин їх виникнення. Все це не сприяє подоланню недоліків при використанні бюджетних коштів [8].

Узагальнену класифікацію перевірок, визначених Податковим та Митним кодексами України, представлено на рис. 1. Утім при визначенні недобросовісних платників податків і пошуку фірм-“одноенок” податківці мислять здебільшого схемами, що створюються виходячи з аналізу банківських виписок, первинних документів, свідчень і пояснень тих, кого викликає інспекція. На підставі цих даних податківці креслять так зване “дерево” платежів, за яким відстежують фінансові і господарські зв'язки.

В Україні планування виїзних перевірок суб'єктів господарювання за критеріями податкових ризиків розпочалося у 2008 році. До сьогодні вже проведено значну роботу із запровадження ризик-орієнтованої системи адміністрування податків, в процесі якої було впроваджено низку методичних рекомендацій, інструкцій щодо роботи з податковими ризиками, затверджених відповідними нормативно-правовими актами Державної податкової служби України (ДПСУ).

Результатом цієї роботи стало формування в автоматизованому режимі переліку платників податків з метою визначення першочерговості для включення до плану-графіку проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання. Складання такого плану-графіку передбачено ст. 77 Податкового кодексу України. До нього потрапляють платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДФС.

Крім того, відбулася прив'язка ступеня ризику діяльності суб'єктів господарювання до періодичності проведення перевірок, що відповідає європейському досвіду (для суб'єктів з незначним рівнем ризику – не частіше 1 разу на 3 роки; для суб'єктів з середнім рівнем ризику – не частіше 1 разу на 2 роки; для суб'єктів зі значним рівнем ризику – не частіше 1 разу на рік).

Значно збільшився і перелік критеріїв ризиків (до 38 – для звичайних юридичних осіб, до 15 – для банківських і до 19 – для небанківських установ). Отже, періодичність проведення документальних планових перевірок наразі прямо залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків, яка ділиться на високу, середню і незначну. Водночас Податковий кодекс України не наводить критерії відбору суб'єктів господарювання відповідно до ступеня ризику. Вони деталізовані в окремому наказі ДПСУ “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіку проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання” від 01.04.2011 № 190 [9].

Незважаючи на доволі значні кроки у напрямі реалізації цього пріоритету наразі залишається висока ймовірність того, що навіть підприємство, що цілком нормально працює, може потрапити до плану-графіку перевірок через погіршення показників інших підприємств тієї ж галузі. Цим порушується принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків. Отже, необхідно здійснювати подальші кроки щодо вдосконалення системи ризик-орієнтованого аудиту для реалізації цього пріоритету на основі найкращого європейського досвіду. Зокрема, крім удосконалення самої системи оцінювання ризиків та відповідних критеріїв відбору підприємств доцільно окремо у податковому законодавстві забезпечити право платників податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності [10].

Різноплановість поглядів на сутність податкового контролю, повноважень податківців, планування перевірок, податкових ризиків, моделей відбору платників податків не дозволяє усвідомити і однозначно оцінити відносини, що мають місце в системі планування податкових перевірок загалом.

Обмеженість форм виїзного контролю призводить до невиявлення окремих видів законодавчо встановлених податкових правопорушень.

Досі не розроблено чіткий механізм державного адміністрування трансфертних цін для оподаткування, який би уможливив контроль цін в умовах нових взаємовідносин між підрозділами корпорації (угоди з передачі нематеріальних активів, угоди в сфері електронної комерції).

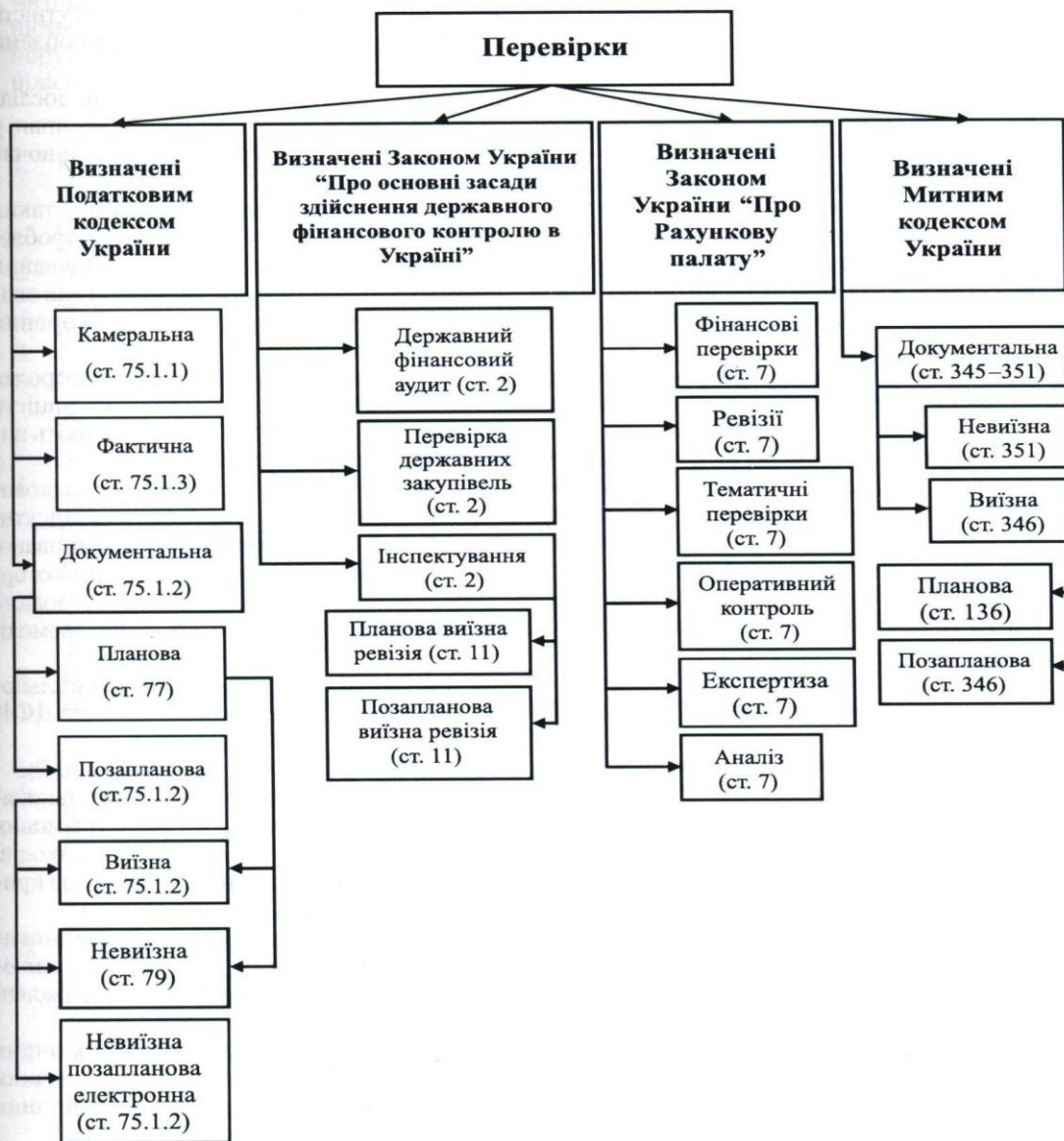


Рис. 1. Узагальнена класифікація перевірок, визначених законодавством України

Джерело: побудовано автором на підставі узагальнення відповідних нормативних документів

Це зумовлено як відсутністю в структурі податкових органів спеціалізованих підрозділів з контролю трансфертного ціноутворення, так і методики виявлення об'єктів (контрольованих угод) і процедур визначення відповідності застосовуваних трансфертних цін ринковому рівню. Такий стан справ зумовлює відсутність експертизи контролю за трансфертним ціноутворенням, неефективність виявлення об'єктів контролю (контрольованих угод), а відтак і відсутність самого контролю за трансфертним ціноутворенням і ухилення платників податків від сплати податків з використанням механізмів трансфертного ціноутворення.

Водночас контроль за відповідністю великих витрат на споживання фактично отримуваним фізичними особами доходам ускладнюється з таких причин: існування безлічі схем ухилення від цього різновиду податкового контролю; відсутність законодавчого закріплення матеріальних відносин в родині; існування проблеми підтвердження накопичень фізичної особи.

З метою оптимізації процесу митного аудиту підприємств в Україні дослідниками пропонується виділити основні види аудиторських процедур, об'єднані у чотири блоки відповідно до етапів перевірки, і визначити їх як: підготовчі, оціночні, доказові та підсумкові [11, с. 169].

Утім, на наш погляд, представлений методичний підхід не враховує таких неодмінних складових контрольних заходів як реагування на виявлені проблеми, недоліки, невирішені питання стосовно об'єкта перевірки: відшкодування завданих збитків і внесення необхідних коректив у діяльність учасників зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), які б унеможливили повторення протиправних діянь.

Істотні недоліки притаманні методичним підходам до постмитного контролю. По-перше, порядок організації цього контролю не забезпечує результативність його проведення; по-друге, методики постмитного контролю не дозволяють виявляти порушення, об'єктивно оцінювати діяльність учасників ЗЕД.

Існує протиріччя і між необхідним й фактичним рівнями розвитку науково-методичних засад взаємодії митних та податкових органів. Зокрема, нині відсутні досконала методика проведення митними і податковими органами скоординованої перевірки діяльності учасника ЗЕД; алгоритм взаємодії митних і податкових органів при контролі правомірності застосування нульової ставки податку на додану вартість (ПДВ) і законності його відшкодування; математична модель взаємодії митних і податкових органів.

На сьогодні не існує електронного довідника методичних матеріалів загальнодержавних і регіональних органів ДФК. Працівникам вітчизняних органів ДФК також бракує:

- досвіду в підготовці необхідних методичних вказівок і рекомендацій;
- методичних навичок і комплексного підходу до використання загальнонаукових і специфічних методичних прийомів у проведенні різнопланових контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних і експертних заходів, оформленні висновків за їх результатами та здійсненні контролю за приписами, підготовленими виявленим порушникам;
- методичних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів і майна, а також ДФК за внутрішнім контролем суб'єктів підприємництва, які використовують у своїй діяльності державні кошти і майно;
- працівникам вітчизняних органів ДФК також бракує знання методичних документів, розроблених різними органами ДФК; внутрішніх методичних посібників зі здійснення певних різновидів ДФК і збірників методичних документів і обміну досвідом у цій сфері;
- навчально-методичних посібників з проблематики ДФК для самостійного вивчення;
- методичних документів із впровадження ризик-орієнтованих методів ДФК і перспективних напрямів його розвитку в Україні, підвищення ефективності функціонування органів ДФК;

- узагальнення вітчизняної і вивчення кращої зарубіжної практики з питань здійснення ДФК;
  - належної комплектації методичних підрозділів у складі органів ДФК.
- Існує і певна неузгодженість методичного забезпечення здійснення ДФК в Україні з його науковим, нормативно-правовим, інформаційно-аналітичним, кадровим, комунікативним і матеріально-технологічним забезпеченням.

Висновки. Різноманітність і неузгодженість методичного забезпечення сьогочасного функціонування різних органів ДФК не лише спричиняє різні підходи до проведення контрольних заходів й тлумачення ними виявлених недоліків у перебігу бюджетного процесу і використанні державної власності, в податковій і митній сферах, валютному обігу, підвищує трудомісткість та знижує результативність і ефективність роботи органів ДФК (в якій акцент робиться на виявленні порушень, а не їхніх причин), а й істотним чином перешкоджає формуванню цілісної та дієвої системи ДФК в Україні.

#### Список використаних джерел

1. Постанова Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 № 28-6 “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05>
2. Наказ Головки КРУ від 02.04.2003 № 75 “Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.24667.0>
3. Наказ Головки КРУ, МВС, СБУ, Генпрокуратури України 19.10.2006 № 346/1025/685/53 “Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>
4. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 “Стандарти внутрішнього аудиту” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
5. Наказ ДФІУ від 02.12.2013 № 285 “Методичні рекомендації з проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1198-03>
6. Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2013 № 1045 “Порядок оформлення ДФІУ та її територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2226-13>
7. Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2012 № 446 “Порядок проведення ревізій ДФІУ та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов’язану з державною таємницею” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z2226-13>
8. Шутенко В. В. Совершенствование методов государственного финансового контроля : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / В. В. Шутенко. – М., 2007. – 24 с.
9. Наказ ДПСУ “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб’єктів господарювання” від 01.04.2011 № 190 [Електронний ресурс] / К. Пількевич. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/2cid010248.html>
10. Пількевич К. Впровадження ризик-орієнтованого податкового контролю: чи покращилось податкове адміністрування? [Електронний ресурс] / К. Пількевич. – Режим доступу : [http://www.irf.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id](http://www.irf.ua/index.php?option=com_content&view=article&id)

11. Актуальні питання теорії та практики митної справи : [монографія] / За заг. ред. І. Г. Бережнюка. – Хмельницький : ПП Мельник А. А., 2013. – 428 с.

О. А. ШЕВЧУК,  
доктор економічних наук,  
доцент, начальник науково-дослідницького центру,  
Національна академія статистики, учета і аудиту

### Актуальные вопросы методического обеспечения государственного финансового контроля

*Проведенный анализ современной практики государственного финансового контроля (ГФК) в Украине позволил выяснить, что его методическое обеспечение является неполным (не охватывает все его разновидности, стадии, формы), несовершенным и неэффективным, что негативно сказывается на его результативности и эффективности. Сделан вывод, что разноплановость и несогласованность методического обеспечения функционирования различных органов ГФК не только приводит к различным подходам к проведению контрольных мероприятий и толкованию выявленных недостатков в ходе бюджетного процесса и использовании государственной собственности, но и существенным образом препятствует формированию целостной и действенной системы ГФК в Украине.*

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, методическое обеспечение, формы контроля, риск-ориентированный контроль.

O. A. SHEVCHUK,  
Doctor of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Head of Research Center,  
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

### State Financial Control: Important Issues of Methodology

*The system of state financial control (SFC) will be effective and efficient once built on the adequate methodological background that lays the fundament for the controlling actions. Therefore, the methodological background, once subject to continual monitoring, allows for proper identification of problematic matters and making the required corrections.*

*The purpose of the study is in making an extensive analysis of the methodological background and elaborating recommendations on its improvement.*

*The analysis of the current methodological framework for SFC in Ukraine shows its incompleteness (as it does not cover all its varieties, phases, forms), imperfectness and inefficiency, which affects its efficiency and effectiveness. A detailed analysis of methodological framework for state financial control SFC in Ukraine is made. A number of methodological shortcomings are found, related with lack of methodological tools tailored to the needs of rapid quantitative and qualitative assessment of the effectiveness of the use of funds, lack of reasonable criteria and performance indicators for assessment purposes. It is argued that further steps to improve the system of risk-based audits according to European practices need to be taken in Ukraine, to minimize interference in the business of honest tax payers. The contradictions between the required and the existing quality of methodological framework for cooperation between customs and tax authorities are investigated. Disadvantages inherent in methodological approaches to post-custom control are shown.*

*It is concluded that the diversity and inconsistency of methodologies backing operation of various SFC offices in Ukraine, apart from entailing distinct approaches to performing audits and interpretations of the revealed flaws in the budget process and public assets exploitation, prevents from building an integrated and efficient SFC system in Ukraine.*

**Keywords:** state financial control, methodological framework, forms of control, risk-based control.

