УДК 631

Р.А. САГАЙДАК, *к.е.н., ст. викладач,*
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
ТНЕУ

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВІДОМЧОГО КОНТРОЛЮ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Ключевые вопросы, которые рассматриваются:

- *Рассматриваются концепции ученых-экономистов относительно теоретических основ обоснования ведомственного контроля и его роли в системе экономического контроля.*

Key issues that are examined:

- *Conceptions of scientists-economists are examined in relation to theoretical bases of ground of department control and his role in the economic checking system.*

Формування ринкових відносин, приватизаційні процеси в сільському господарстві зумовили основи реформування, удосконалення відомчого контролю, переосмислення його ролі не тільки як важеля покарання порушників виробничої чи фінансової дисципліни, але як важливого чинника впливу на прийняття ефективних управлінських рішень.

Науково обґрунтована класифікація контролю дає змогу чітко визначити місце кожного елемента системи і відмінні характеристики кожного його виду та форми. Аналіз досліджень вітчизняних й зарубіжних учених-економістів показує, що єдиної думки щодо розмежування функцій контролю немає.

Потребує розмежування урядовий і відомчий контроль. Така необхідність обумовлена тим, що деякі дослідники ототожнюють ці два види контролю. Однак якщо існують терміни “відомчий ” і “урядовий”,

має бути й два їх значення. Серед вітчизняних учених-економістів немає єдиного погляду стосовно розподілу цих видів контролю.

Є.В. Калюга наголошує: “Державний контроль в Україні має багато різноманітних видів, зокрема парламентський, президентський і відомчий” [5, с. 9]. Отже, поняття урядового контролю вона взагалі не використовує, а замінює його відомчим.

Ю. А. Кармазін у проекті Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні” відносить відомчий контроль до державного. Зокрема, в проекті Закону автор зазначає: “Система державного фінансового контролю складається із зовнішнього, внутрішнього, відомчого та спеціалізованого державного фінансового контролю. Відомчий та спеціалізований державний фінансовий контроль є різновидом внутрішнього державного фінансового контролю. Внутрішній державний фінансовий контроль здійснюється у системі виконавчої влади спеціально створеними для цього органами та які не є частиною організаційної структури підконтрольних об’єктів” [10].

Є.В. Калюга дотримується аналогічної думки: “Вважаємо, що в основу класифікації контролю за організаційними формами доцільно покласти структуру органів контролю, що виступають його суб’єктами. В свою чергу, це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий або галузевий і контроль власника). Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати у двох напрямах: відомчий (галузевий) і контроль власника” [5, с. 47]..

О.М. Ковалюк не вважає відомчий та урядовий контроль взаємопов’язаними між собою і відокремлює один від одного. При цьому він пропонує урядовий та парламентський контроль розглядати як позавідомчий. В свою чергу, розділяючи урядовий і відомчий контроль, автор визначає державні органи, які здійснюють відомчий контроль: “Відомчий спеціалізований державний фінансовий контроль проводять

контрольно-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тільки у підпорядкованих міністерствам і відомствам структурах" [6, с. 153].

А.В. Мамишев, характеризуючи моделі контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, в трирівневій контрольній системі відносить внутрішній контроль до останнього – другого рівня (вищий рівень – конституційний, перший – урядовий, другий рівень – відомчий) [7, с. 48].

Відзначаючи місце вищого й першого рівнів контролю А.В.Мамишев зазначає, що "для забезпечення контролю за державними корпоративним фінансами і майном на другому (відомчому) рівні в системі суб'єктів державного сектора економіки пропонується передбачити відповідні механізми внутрішнього аудиту" [7, с. 49]. При цьому автор робить наголос на організацію внутрішнього державного фінансового аудиту, що є логічним і об'єктивним, однак на сьогодні на державному рівні це питання тільки починає розвиватися.

Питання розмежування повноважень та функцій державного, відомчого контролю, державного аудиту ще будуть об'єктами дискусій і вивчення вчених-економістів, однак, на нашу думку, це необхідно розглядати в сукупності із нормативно-правовим обґрунтуванням цієї проблеми так як без цього неможливо дійти до спільного знаменника у вирішенні поділу функцій кожного виду контролю.

В.Г. Мельничук вважає, що система державного фінансового контролю "складається з двох однаково важливих частин: внутрішнього (урядового) державного фінансового контролю. Він відзначає, що внутрішній (урядовий контроль) "здійснюється через урядові органи, наділені правом фінансового контролю, такі як Міністерство фінансів, Головне контрольно-ревізійне управління, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація, інші контролюючі органи" [8, с. 33].

М.В. Бариніна-Закірова, наголошує що: “Відносно міністерства, бюджетної установи чи одержувача бюджетних коштів органи контрольно-ревізійної служби є зовнішніми контролерами, а відносно уряду – внутрішніми, оскільки функціонують у системі центральних органів виконавчої влади, а ГоловКРУ підпорядковується Кабінету Міністрів України, який спрямовує і координує діяльність ГоловКРУ через міністра фінансів” [1, с. 15]. Ми поділяємо думку автора у тому аспекті, що питання віднесення відомчого контролю до внутрішнього чи зовнішнього може мати подвійне тлумачення, тому що, з одного боку, для сільськогосподарського підприємства це може бути зовнішній контроль, оскільки контрольні процедури проводяться вищестоящою організацією – Міністерством аграрної політики (а не внутрішньогосподарсь-кими контролерами), а з другого – він може проявлятися як внутрішній контроль, оскільки проводиться контролюючими органами відомства, до підпорядкування якого належить дане підприємство.

Ф.Ф. Бутинець пропонує відомчий контроль характеризувати як внутрішньосистемний, основною метою якого є “об’єктивне вивчення фактичного стану справ суб’єктів господарювання, виявлення та попередження тих явищ, що негативно впливають на виконання управлінських рішень і досягнення поставленої мети, а також доведення цієї інформації до органу управління”[3, с. 131].

І. Б. Стефанюк, розподіляючи фінансовий контроль на спеціалізований позавідомчий і спеціалізований відомчий, по-суті відокремлює відомчий контроль від урядового та наголошує, що: “спеціалізований позавідомчий фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні сьогодні здійснюють Рахункова палата, органи державної податкової й державної контрольно-ревізійної служб, Державне казначейство України, Державна митна служба України, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку й Фонд державного майна України, а

спеціалізований відомчий фінансовий контроль – контрольно-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади" [11, с. 135].

На нашу думку, розмежування контролю має здійснюватися за відношенням до гілок влади – президентський, парламентський і урядовий. Відомчий контроль, який представлений контрольно-ревізійними службами, підпорядковується уряду, до якого належать контрольно-ревізійні управління міністерств і відомств, органи муніципального контролю.

Кабінет Міністрів України постановою „Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю" від 22.05.2002 р. за № 685 поставив завдання щоб забезпечити якісне проведення ревізій (перевірок) господарсько-фінансової діяльності підприємств, установ та організацій, в частині цільового та ефективного використання ними бюджетних коштів і збереження державного майна; своєчасно розглядати матеріали ревізій (перевірок), вживати необхідних заходів за встановленими фактами зловживань, розкрадань, безгосподарності та інших порушень фінансової звітності". В ній наведено визначення внутрішнього фінансового контролю як „діяльність контрольно-ревізійних підрозділів, спрямована на забезпечення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади достовірною інформацією про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, оцінку ефективності їх господарської діяльності, виявлення і запобігання в ній відхиленням, що перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва" і підтверджено статус відомчого контролю.

Аналізуючи постанову, можна зробити висновок, що основною метою внутрішнього фінансового контролю є перевірка фінансово-господарської діяльності, цільового й ефективного використання

бюджетних коштів та збереження державного майна, економного використання матеріальних і фінансових ресурсів, достовірності ведення бухгалтерського обліку тощо.

Позитивним у цій постанові, на наш погляд, є те, що в ній:

– наведено визначення внутрішнього фінансового контролю та сформульовано його мету і завдання із урахуванням правових аспектів формування й діяльності органів внутрішнього фінансового контролю;

– значно розширено коло контрольних заходів підрозділів внутрішнього фінансового контролю, насамперед у частині перевірки дотримання встановленого порядку отримання товарно-матеріальних цінностей (робіт чи послуг) за державні кошти;

– хоча постанова наголошує на виконання функцій внутрішнього контролю, однак тут чітко простежується лінія на підвищення ролі відомчого контролю як гаранту достовірної інформації про дотримання чинного законодавства, відповідних нормативних документів;

– врегульовано механізм проведення перевірок на одних і тих самих запланованих об’єктах контролю: вони проводяться одночасно, в терміни, визначені органами державної контрольно-ревізійної служби;

– наголошується не тільки на правильності ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а й на законності здійснення фінансових, розрахункових та інших операцій, і виконання зобов’язань перед державою і кредиторами.

Хоча постановою наголошено на погодження контролюючих дій відомчих ревізорів із контрольно-ревізійними управліннями на місцях, діяльність контролюючих органів проводиться без належної взаємодії між ними по виконанню тих чи інших контрольних завданнях. Іншими словами, фінансово-господарський контроль на практиці діє не як єдина система, де кожній ланці відведена певна контрольна функція і ці функції не перетинаються, а він існує в формі відокремлених ланок. Із цього

випливає висновок, що за таких умов спостерігаються неузгодженість, дублювання, відсутність взаємодії між контролюючими органами. Так, контроль за використанням бюджетних коштів, наданих державою для фінансової підтримки підприємств агропромислового комплексу, мають право здійснювати органи Державного казначейства України, Державна контрольно-ревізійна служба України, контрольно-ревізійні органи Міністерства аграрної політики. Це призводить до:

– недостатньої ефективності в роботі контролюючих органів;

– нераціонального використання як працівників контролюючих органів, так і їхнього робочого часу;

– дублювання однієї й тієї самої роботи різними контролюючими ланками;

– до різних правових і методологічних поглядів формулювання одного й того самого факту, який є предметом перевірки.

Враховуючи наведені проблеми, вважаємо, що необхідно сформувати такий комплекс нормативно-правових документів, який дасть можливість чітко розмежувати повноваження й завдання контролюючих органів, усунути дублювання в роботі органів Державної контрольно-ревізійної служби і відомчого контролю, а також забезпечить більш високу ефективність їхньої діяльності. На нашу думку, розподіл контролюючих дій на контроль органів законодавчої й виконавчої влади має перспективи, оскільки:

– по-перше, будуть розділені конкретні контрольні повноваження і функції між двома основними гілками державної влади й чітко виражений відокремлений контроль;

– по-друге, такий розподіл сприятиме зникненню або мінімізації дублювання однієї й тієї самої роботи різними контролюючими органами;

– по-третє, не буде пріоритетності у ролі того чи іншого контролюючого органу, тому що розподіл контрольних повноважень автоматично ліквідує ці суперечності.

Немає сумніву, що органи, на які покладено виконання функцій фінансового контролю, зокрема урядового й підконтрольного йому відомчого, відіграють значну роль у досягненні впорядкованості руху фінансових потоків. Їх завдання полягає в забезпеченні проведення єдиної фінансової, кредитної та грошової політики, а також захист фінансових інтересів суб'єктів господарювання.

Виходячи з потенційної обмеженості можливостей відомчих служб, основну роль у здійсненні урядового фінансового контролю в Україні покладено на Державну контрольно-ревізійну службу з контрольно-ревізійними управліннями в областях та відділами в районах. Відповідно до законодавства головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом та 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.

Варто зазначити, що така єдність у поглядах авторів щодо пропозиції покласти на урядовий контроль оцінку ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади не є випадковою. Така функція органів державного фінансового контролю передбачена ст. 4 Лімської декларації про основні принципи фінансового контролю. Хоча Лімська декларація з погляду міжнародного права не має обов'язкового характеру, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах.

На жаль, не всі перелічені функції реалізуються в нас на належному рівні. В роботі органів урядового контролю виявлено значну кількість недоліків. Практично всі дослідники цієї сфери звертають увагу на існування великої кількості проблем у роботі цих служб.

Однією з найважливіших проблем є внутрішній характер урядового і відомчого контролю. Проте, як уже йшлося вище, це не є ефективною формою проведення контрольних заходів. Наслідком цього стає свідоме приховування порушень законодавства внаслідок причетності або підпорядкованості контрольних служб органам, що є відповідальними. На такий аспект наголошують багато науковців. Зокрема, цю проблему порушує Є.В. Калюга: “Одним із недоліків практики відомчого контролю є прояв місництва, коли намагаються “не виносити сміття з хати” [5, с. 49]. Таку ж думку висловлює М. М. Мінченко: “Складність полягає ще й у тому, що кожна галузь не бажає “виносити сміття” з дому, а тому прямо зацікавлена у слабкій структурі відомчої контрольно-ревізійної служби, що не може не відбитися на якості нашої роботи” [9, с. 18].

Вчені-економісти в працях, присвячених питанням контролю, вважають, що основною функцією відомчого контролю має стати аналіз ефективності діяльності підприємств.

М.М. Мінченко наголошує на визначальній ролі економічного аналізу в системі відомчого контролю. Він зазначає, що головною функцією відомчого контролю мають стати, поряд з проведенням ревізій та перевірок, економічний аналіз стану підприємств, що перевіряються, і на його підставі – профілактика та запобігання економічним правопорушенням. Відомчий контроль має здійснювати глибокий аналіз техніко-економічних показників на підприємствах, що перевіряються. На основі нашого аналізу ми прийшли до висновку про те, що слід відновити в практику проведення балансових комісій, рішуче викорінення причин, які

сприяли тому становищу, в якому опинилося підприємство, організація чи установа [9, с. 18].

У цілому погоджуючись із доводами про доцільність відновлення в практиці роботи сільськогосподарських підприємств балансових комісій, які б давали обґрунтований аналіз діяльності підприємств, ми не поділяємо твердження, що головною функцією відомчого контролю має бути економічний аналіз. Адже аналітична робота не є головною функцією не тільки відомчого, а й внутрішньогосподарського контролю. Таке твердження обґрунтовується тим, що при будь-яких контрольних діях доцільно використовувати аналіз показників, однак він не буде основною метою таких дій. Якщо метою контрольних дій є проведення аналітичних процедур, зрозуміло, аналіз виступатиме на першому місці цих процедур, однак це може бути не закономірність, а швидше за все виняток.

Подібні думки висловлює В. М. Чайка “На сьогодні органами державної контрольно-ревізійної служби поряд із проведенням заходів щодо виявлення фактів незаконного і нецільового використання бюджетних коштів, забезпечення максимального рівня їх відшкодування впроваджується у практику така робота з аналізу стану фінансово-господарської діяльності як окремих підприємств, так і галузей на території області в цілому з метою поліпшення економічної ситуації” [12, с. 72]. Ці функції можна віднести також до функцій відомчого контролю, оскільки найважливішою з них є контроль за використанням бюджетних коштів.

Така точка зору, на нашу думку, є дискусійною, оскільки:

– по-перше, економічний аналіз є методичним прийомом економічного контролю, тобто його складовою частиною, а отже, це не може виступати головною функцією відомчого контролю, хоча ролі економічного аналізу ніхто не применшує;

– по-друге, оскільки відомчий контроль, як правило, проявляється у формі наступного контролю, головною функцією його є не тільки профілактика й попередження фінансових порушень, а їх виявлення й вжиття заходів щодо ліквідації цих порушень;

– по третє, економічний аналіз має бути присутнім при проведенні відомчих контрольних процедур, однак він не повинен набувати при цьому пріоритетних ознак.

Є.В. Калюга доцільність і ефективність відомчого контролю обґрунтовує тим, що відомчий контроль проводить в основному перевірки на тих ділянках і в тих сферах діяльності, де необхідні спеціальні знання, компетентність, а його функції спрямовані на перевірку законності, вірогідності й доцільності господарських операцій на підпорядкованих підприємствах [5, с. 48].

А.Д. Бутко та Б.М. Марченко вважають, що саме відомчий контроль покликаний виявляти й мобілізовувати внутрішні резерви та забезпечувати режим економії, поліпшення використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, усунення непродуктивних витрат і втрат, а також попереджувати зловживання та порушення фінансової дисципліни [4, с. 131].

Основні функції органів відомчого контролю галузі агропромислового комплексу за підприємницькою діяльністю суб’єктів господарювання полягають у здійсненні ревізій і перевірок, узагальненні їх результатів, а також у впровадженні заходів, спрямованих на усунення й попередження фінансових порушень, зокрема:

– законного, цільового й ефективного витрачання коштів бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів;

– достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

– цільового використання й своєчасності повернення валютних

кредитів, бюджетних і позабюджетних позик, а також позик і кредитів, гарантованих бюджетними коштами;

– поповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів;

– дотримання розрахункової дисципліни.

О.В. Бречко пропонує такий комплекс функцій, які має вирішувати відомчий контроль [2, с. 153]:

1) сервісна функція, яка зводиться до надання необхідної інформації про створення й використання фінансових ресурсів регіону за допомогою системи планування, нормування, обліку та контролю. Інформація має містити задані планові (нормативні) й фактичні дані;

2) функція прийняття рішень, яка відпрацьовує логіку та послідовність прийняття управлінських рішень і координацію їх виконання;

3) управлінська функція, яка передбачає прийняття оперативних і стратегічних рішень у сфері формування й використання фінансових ресурсів регіону;

4) координація цілей, яка зводиться до координації цільових витрат під час використання фінансових ресурсів згідно з визначеними пріоритетами, програмами;

5) внутрішній контроль ефективності, який має на меті перевірку оптимальності управління й використання фінансових ресурсів, попередження втрат, забезпечення можливості виконання програм соціально-економічного розвитку регіону, проведення різних заходів із мінімальними витратами й максимальним ефектом.

При детальному аналізі комплексу функцій відомчого контролю за О.В. Бречком, можна зробити висновок, що дані функції якщо не дублюють, то, по-суті, в значній мірі підтверджують основні функціональні принципи контролінгу – планування, облік, аналіз,

контроль тощо. Ми вважаємо, що перелічені автором функції відомчого контролю більш характерні для внутрішньогосподарського контролю, особливо управлінська функція, яка передбачає прийняття оперативних рішень, проявляється при попередньому чи поточному контролі, що притаманне саме внутрішньогосподарському контролю, а відомчий контроль, як правило, проявляється у формі наступного контролю.

Важливою проблемою є недосконаліть організаційної структури, що власне й визначає цей прояв місництва. На нашу думку, організаційна побудова відомчої контрольно-ревізійної служби в системі АПК чітко не визначена. Тому під час реорганізації служб міністерства найбільше потерпає саме ця структура, яка формується за залишковим принципом або за принципом об'єднання її з іншими невеликими службами (наприклад, відділом кадрів, юридичним відділом тощо).

В умовах ринкових відносин однією з актуальних концепцій є посилення контролю за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередження непродуктивних втрат, які мають негативний вплив на економіку підприємства. Для забезпечення збереження майна, раціонального використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, своєчасного попередження нестач, непродуктивних витрат і крадіжок насамперед треба забезпечити ефективне поєднання державного, відомчого та внутрішньогосподарського контролю.

Список використаних джерел

1. Бариніна-Закірова М.В. Досконале законодавство – міцна фінансова дисципліна, або деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю // Фінансовий контроль. – 2004. – № 1.– С. 15–17.

2. Бречко О.В. Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами регіону // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 150–154.

3. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.

4. Бутко А. Марченко Б. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 127–136.

5. Калюга Є.В. Сучасний стан відомчого контролю та можливі шляхи його реформування // Фінансовий контроль. 2002. – № 2. – С. 41–49.

6. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 151–158.

7. Мамишев А.В. Модель контрольно-ревізійної системи в державному управлінні // Економіка України. – 2003. – № 12. – С.53–58.

8. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль України та досвід зарубіжних країн. // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 28–33

9. Мінченко М.М. Відомчому контролю – статус державного // Фінансовий контроль. – 2002, – № 2. – С. 1823

10. Лабораторія законодавчих ініціатив / Проект Закону України "Про систему державного фінансового контролю в Україні".

11. Стефанюк І.Б. Мета і завдання державного фінансового контролю підприємницької діяльності // Фінанси України. – 2002. – № 4. – С. 133–137.

12. Чайка В.М. Підвищення результативності державного фінансового контролю. – Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 69–74.