

# ВІД ЗАКОНУ «ПРО ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ» ДО ЄДИНОГО ЗНАМЕННИКА В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

## FROM THE LAW "ON FINANCIAL CONTROL" TO A COMMON DENOMINATOR IN THE SYSTEM OF STATE FINANCIAL CONTROL

**Володимир ПІХОЦЬКИЙ,**  
заслужений економіст України,  
начальник територіального управління  
Рахункової палати України по Львівській,  
Волинській, Рівненській, Тернопільській Івано-  
Франківській та Закарпатській областях



**Volodymyr PIKHOTSKIY,**  
Honoured economist of Ukraine,  
Manager of regional department  
of Court of Editors of Ukraine in Lviv,  
Volyn, Rivne, Ternopil, Ivano-Frankivsk  
and Zakarpattia regions

Явище фінансового контролю, як і контролю взагалі, є складним та багатоаспектним. Можна сказати, що контроль – категорія всеосяжна, всепроникаюча й універсальна. Він притаманний практично будь-якій сфері цілеспрямованої людської діяльності. Крім того, контроль є фундаментальною категорією не лише соціальних систем, а й біологічних і технічних, які виражають природний творчий потенціал людини.

Державний фінансовий контроль (ДФК) – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності ДФК залежить економічне й не меншою мірою політичне благополуччя нації.

Огляд і аналіз наукової літератури свідчить, що для ґрунтовного вивчення фінансового контролю необхідно звернутись до здобутків таких наук, як соціальне управління, теорія державного управління, теорія фінансів, фінансове право, адміністративне право, теорія права.

Слід зазначити, що спеціальних досліджень теорії фінансового контролю у вітчизняній літературі досить мало. Крім того, переважна більшість із них стосується періоду адміністративно-командної системи та економіки. Найчастіше увага в науці приділяється загальним питанням фінансового контролю з точки зору теорії фінансів та фінансового права. Практично відсутні ґрунтовні дослідження фінансового контролю в умовах державного регулювання ринкової економіки. Тією чи іншою мірою питання фінансового контролю досліджуються в працях Н. Дорош, В. Симоненка, В. Невідомого, І. Стефанюка та інших [1; 2; 4]. Питання контролю в державному управлінні спеціально досліджують Є. Кочергін, В. Малиновський, О. Андрійко.

Очевидно, поняттю фінансового контролю притаманні як сутнісні ознаки контролю взагалі, так і специфічні ознаки фінансової галузі.

Для об'єктивного усвідомлення поняття фінансового контролю важливим є визначення його місця в системі поняття контролю як функції державного управління та співвідношення з іншими видами контролю. Також суттєву роль відіграють визначення його економічної сутності, ролі й місця в системі державного управління, його взаємозв'язки з іншими функціями управління.

У літературі переважно немає чіткого розмежування понять контролю та його органічної частини – фінансового контролю. Поряд з цим, на думку деяких дослідників, складна сукупність

проблем контролю має бути роздібнена, оскільки містить аспекти різного роду: соціологічні, юридичні, технічні, економічні тощо.

Звичайно, в науковій літературі явище фінансового контролю прийнято описувати за сукупністю таких категорій, як сутність, місце, роль, значення, мета, призначення, задачі, функції, організація, об'єкт, предмет, сфера, суб'єкт, методи, види, форми та інше.

Проте, очевидно, саме згадані суб'єктивні й об'єктивні фактори призводять до відсутності в літературі єдиного уніфікованого методологічного підходу до опису контролю взагалі та фінансового зокрема за вказаною сукупністю категорій як системою. Тобто саме диференційований підхід представників різних галузей наукової думки до аналізу сутності контролю характерний для сучасного стану теоретичної розробки проблем цього явища.

**Мета статті** – розкриття існуючих проблем у системі державного фінансового контролю та доведення необхідності здійснення реформи державного фінансового контролю на законодавчому рівні.

Вивчення зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю може стати корисним для вдосконалення вітчизняної системи контролю. Узагальнюючи досвід різних країн, можна дійти висновку, що організаційна схема державного фінансового контролю має такий вигляд:

□ вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядковується парламенту або президенту (уряду) і контролює витрачання коштів державного бюджету;

□ державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, які підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству й здійснюють контроль за правильністю витрачання державних коштів;

□ податкове відомство, яке контролює надходження коштів до державного бюджету.

*У статті автором проведено дослідження системи державного фінансового контролю як однієї з найважливіших функцій державного управління. Вивчено зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю й визначення незалежності органів фінансового контролю в Україні. Доведено необхідність прийняття Закону України «Про фінансовий контроль».*

*In the article the author studied the system of state financial control system as one of the most important functions of government management. It is studied the foreign experience of state financial control system and definition of the independence of financial control authorities in Ukraine. The necessity to adopt the Law of Ukraine "On financial control" is grounded.*

Правомірне й раціональне використання державних коштів є важливою передумовою правильного управління державними фінансами та дієвості прийнятих відповідними органами рішень. Для досягнення цієї мети необхідним є ефективно діючий вищий орган фінансового контролю (ВОФК), незалежний статус якого закріплений у відповідному законодавстві.

У країнах Європейського Союзу існує чотири основних типи ВОФК, а саме:

- 1) суд із судовими функціями;
- 2) колегіальний орган, який не має судових функцій;

3) незалежний ВОФК, що очолює Генеральний контролер-аудитор;

4) ВОФК у складі уряду, який очолює також Генеральний контролер-аудитор.

ВОФК семи країн – Франції, Бельгії, Люксембургу, Португалії, Іспанії, Італії та Греції – можна узагальнено віднести до типу «суд». ВОФК у Греції та Португалії є складовою судової системи і конституційно існує на паритетних засадах з іншими судами. Однак Європейський суд аудиторів, попри свою назву, не виконує функції суду. Іншим типом ВОФК є колегіальна структура, яка не виконує судових функцій, як, наприклад, ВОФК Нідерландів, Німеччини та Австрії. У Великобританії, Ірландії та Данії існує монархічна модель ВОФК, який не виконує судових функцій; у цих країнах ВОФК очолює Генеральний контролер-аудитор. Четверта модель являє собою систему, що склалася у Швеції та Фінляндії, де ВОФК входить до складу урядових органів. Як Швеція, так і Фінляндія мають два контрольних органи: перший – ВОФК – здійснює детальні ревізії та звітує перед урядом, другий – ще один контрольний орган із невеликим секретаріатом, очолюваний членами парламенту і підзвітний йому.

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка була прийнята в жовтні 1977 року на IX конгресі INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю) у місті Ліма (Лімська декларація) [2]. У декларації йдеться не про розробку нових напрямів контролю, а про компліяцію та систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою базовий принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (тобто монархічну та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах. Хоча Лімська декларація з точки зору міжнародного права не має обов'язкового характеру, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах.

Поряд з інститутами зовнішнього контролю (ВОФК) у більшості країн діють також урядові контрольні-ревізійні системи, які здійснюють внутрішній контроль. Перш за все це міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина тощо). Міністерства фінансів під назвою Державних казначейств функціонують у США та Великобританії, як Міністерство фінансів та економіки – у Франції. Є країни, де в системі виконавчої влади функціонує декілька фінансово-контролюючих відомств [3; 4].

Державний фінансовий контроль в Україні за компетенцією контролюючих органів можна поділити на:

□ контроль органів загальної компетенції: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, органи судової влади, органи місцевого самоврядування;

□ контроль органів спеціальної компетенції: Рахункова палата України, Міністерство фінансів України (Державна фінансова інспекція України, Державне казначейство України), Державна податкова служба України.

Крім цього, згідно із законодавством певні функції щодо здійснення державного фінансового контролю покладені на Національний банк України, Державний митний комітет, Державну комісію з цінних паперів і фондового ринку, Управління страхової діяльності Міністерства фінансів (нагляд за діяльністю страхових організацій), органи державного пробірничого контролю [5].

Органом зовнішнього ДФК в Україні є Рахункова палата. Статтею 98 Конституції України передбачено, що Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України [7]. 11 липня 1996 року був прийнятий Закон України «Про Рахункову палату», який набув сучасного вигляду після внесення змін і доповнень до нього згідно з рішенням Конституційного суду України від 23 грудня 1997 року [6].

Аналіз ч. 4 ст. 6 і ст. 21 Закону України «Про Рахункову палату» дає змогу зробити висновок, що, хоча Рахункова палата і не визначається в законі як вищий орган фінансового контролю, фактично вона є таким органом, тому було б доцільно, щоб Закон «Про Рахункову палату» (ЗУ) відповідав принципам Лімської декларації (ЛД).

Насамперед необхідно наголосити на тому, що багато положень вищезгаданого закону, які згідно з Лімською декларацією повинні бути визначені в національній Конституції, в ній не визначені, а викладені лише в аналізованому законі. Йдеться, зокрема, про:

- а) принцип інституційної та фінансової незалежності ВОФК та його членів (зокрема процедура їх відкликання),
- б) відносини ВОФК і парламенту,
- в) обов'язок ВОФК представляти парламентові щорічне повідомлення про результати діяльності,
- г) основні контрольні повноваження ВОФК.

Незалежність вищих органів фінансового контролю є основою умовою ефективності фінансового контролю (ЛД, ст. 5). Достатня незалежність органів фінансового контролю повинна бути закріплена на законодавчому рівні. Аналізований закон закріплює організаційно-інституційну незалежність Рахункової палати (ЗУ, ст. 1, 36), хоча вона й підпорядковується Верховній Раді України. Але функціональну незалежність Рахункової палати можна поставити під сумнів, оскільки вона здійснює перевірки за дорученням Верховної Ради (ЗУ, ст. 15).

Незалежність повинна поширюватися не лише на сам вищий орган фінансового контролю як державний інститут, а й на його членів та аудиторські кадри (ЛД, ст. 6). Принцип незалежності членів Рахункової палати достатньою мірою відображений у законі (ЗУ, ст. 10). Закон містить положення про призначення на посаду та про звільнення членів Рахункової палати. Члени Рахункової палати призначаються парламентом України, що підкреслює її незалежність від виконавчої влади, яку вона контролює. Оскільки Рахункова палата України побудована за колегіальним принципом, то закон передбачає призначення її членів за поданням Голови Рахункової палати.

Фінансова незалежність ВОФК є основною умовою самостійності, оскільки фінансові обмеження ВОФК одночасно спричинюють обмеження його діяльності (ЛД, ст. 7). Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України, а їхній обсяг визначається Верховною Радою України і зазначається у державному бюджеті окремим рядком (ЗУ, ст. 38).

Відмінність українського закону від принципів Лімської декларації полягає в тому, що він не гарантує можливості для Рахункової палати безпосередньо звернутися до Верховної Ради з приводу виділення їй необхідних (на її погляд) коштів із державного бюджету. Водночас така можливість прямо не забороняється.

Для ефективного фінансового контролю необхідно, щоб ВОФК були надані повні контрольні повноваження. Тому в Лімській декларації зазначається, що діяльність держави в цілому, незалежно від того, знаходить це відображення в державному бюджеті чи ні, підлягає перевірці з боку ВОФК (ЛД, ст. 18-25, 20). Винесення за рамки бюджету будь-яких сфер не означатиме звільнення від перевірок ВОФК. Окрім того, контрольні повноваження ВОФК повинні поширюватися і на приватногосподарську діяльність держави (підприємства з державною участю), на використання державних коштів у приватному господарстві (наприклад, підприємства, що одержують дотації від держави) та на перевірку сплати податків. Із цієї точки зору закон України відповідає принципам Лімської декларації.

Дієвість Рахункової палати забезпечуватиметься її спроможністю як органу фінансового контролю впливати певним чином на орган, що перевірявся, з метою усунення виявлених порушень та мати доступ до компетентних інстанцій, які повинні вживати необхідних заходів у разі відмови усунути порушення або у разі виявлення серйозних зловживань (ЛД, ст. 11). Положення закону достатньою мірою відповідають принципам, що регламентовані в Законі України «Про Рахункову палату» та принципам, викладеним у Лімській декларації,

хоча деякі положення декларації не відображені в законі, а деякі статті закону прямо суперечать положенням декларації (зокрема, положення про планування діяльності Рахункової палати – ст. 15). Доцільно було б внести зміни та доповнення до закону з тим, щоб усунути існуючі недоліки рекомендацій за результатами перевірок (ЗУ, ст.7, 29).

Таким чином, система державного фінансового контролю в Україні в цілому відповідає міжнародній практиці. Однак ще залишається багато нерозв'язаних проблем. Перш за все це контроль за підготовкою проекту бюджету та за його виконанням, оцінка ефективності організаційних та управлінських структур виконавчої влади (така функція органів державного фінансового контролю передбачена ст. 4 Лімської декларації про основні принципи фінансового контролю), підготовка рекомендацій щодо проектів законів і підзаконних нормативних актів тощо. Потребує також посилення і державний відомчий контроль.

Потреба в дієвому державному фінансовому контролі підсилюється економічними умовами в Україні, а саме: невисоким рівнем платіжної дисципліни; бартеризацією господарських зв'язків; великим обсягом податкових пільг тощо.

Важливе місце в системі фінансового контролю посідає розвиток системи попереднього фінансового контролю. Визначити порушення після вчинення дії та встановити факт безгосподарності – це один спосіб здійснення контролю, який домінував упродовж багатьох років у всіх країнах. Останнім часом з'явилася тенденція забезпечувати належний фінансовий стан об'єктів контролю до настання випадків безгосподарності. У ст. 2 Лімської декларації зазначено: «Попередній контроль являє собою перевірку до здійснення адміністративних і фінансових дій» [2]. Ефективний попередній контроль є невід'ємною частиною надійної системи управління суспільними коштами. Він може бути проведений вищим органом фінансового контролю або іншими контрольними організаціями.

Попередній контроль, який здійснюється вищим органом фінансового контролю, має ту перевагу, що дає змогу запобігти можливим порушенням до того, як вони відбудуться, однак його недоліком є трудомісткість і нечітка відповідальність перед законом.

Незважаючи на визнання важливості такої форми контролю, він поки що не оформлений організаційно.

В Україні певні елементи попереднього контролю використовуються більшою чи меншою мірою майже всіма органами фінансового контролю. Зокрема, такий контроль здійснюється на стадії розгляду бюджету Верховною Радою України та місцевими органами влади. З цією метою Верховна Рада залучає службовців Рахункової палати як експертів під час проведення попередньої експертизи проекту державного бюджету та інших законопроектів із фінансових питань. Але така форма фінансового контролю визначена нечітко, «розмита» в обсязі повноважень кожного органу і недостатньо скоординована з подібними повноваженнями інших органів. Тому попередній фінансовий контроль потребує більш чіткого визначення та систематизації в законодавстві України про здійснення державного фінансового контролю.

Отже, на сьогодні для того щоб охопити фінансовим контролем усі важливі для суспільства сфери і не допустити при цьому дублювання функцій паралелізму в роботі суб'єктів контролю, слід насамперед визначити й законодавчо закріпити усі види об'єктів з наступним поділом їх на групи, які підпадають під державний, муніципальний, господарський чи громадський контроль. Лише тоді зможемо уникнути ситуації, коли в одних сегментах економіки державного фінансового контролю забагато (бо його здійснюють декілька державних інститутів, конкуруючи між собою), а в інших – взагалі немає.

Тобто актуальним залишається питання підготовки узгодженого проекту закону «Про фінансовий контроль», у якому повинні бути визначені поняття «фінансовий контроль», його види (державний, муніципальний, господарський, громадський), об'єкти контролю в розрізі його суб'єктів, функції суб'єктів фінансового контролю,

їх взаємодія між собою і з правоохоронними органами, порядок звітності та методологічного забезпечення.

## ВИСНОВКИ

Крім цього, проект закону «Про фінансовий контроль» повинен розв'язати й інші не менш важливі проблеми, а саме:

1. Створити цілісну систему державного спеціалізованого фінансового контролю виконавчої влади; визначити статус Міністерства фінансів як органу фінансового контролю, а також повноваження міністра фінансів щодо організації та здійснення фінансового контролю.

2. Врегулювати питання державного спеціалізованого фінансового контролю за законністю діяльності органів місцевого самоврядування у фінансовій сфері.

3. Усунути паралелізм і дублювання в системі органів державного фінансового контролю шляхом визначення та чіткого розмежування їх функцій.

4. Визначити сфери компетенції та функції органів муніципального фінансового контролю, порядок їх утворення і основні засади діяльності.

5. Упорядкувати систему організації недержавного фінансового контролю, що здійснюється незалежними особами (аудиторами) й аудиторськими фірмами та внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання.

6. Забезпечити дерегулювання підприємницької діяльності шляхом законодавчого обмеження створення нових і визначення та розмежування функцій діючих органів фінансового контролю, обмеження застосування форм фінансового контролю та втручання правоохоронних органів і органів фінансового контролю у діяльність суб'єктів підприємницької діяльності.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Стефанюк І.Б. Чи потрібен Україні «Про фінансовий контроль» / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – № 2 (31). – 2006. – С. 5-8.
2. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, І.О. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.
3. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. – К.: Вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. – С. 23, 27.
4. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 49.
5. Стефанюк І.Б. Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку / Фінанси України. – 1999. – № 8. – С. 76.
6. Закон України Про Рахункову палату № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80>.
7. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254 к./96 / Верховна Рада України // Офіційний вісник України. – 2004. – № 9.
8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

## REFERENCES

1. Stefanyuk I.B. Chy potriben Ukraini Zakon "Pro finansovyy kontrol'?" [Does Ukraine need the Law "On Financial Control?"]. *Finansovyy kontrol'*, no. 2 (31), 2006, pp. 5-8 [in Ukrainian].
2. Symonenko V.K., Baranovs'kyi I.O., Petrenko P.S. *Osnovy yedynoyi systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukraini (makroekonomichnyy aspekt) [Bases of a single system of state financial control in Ukraine (macroeconomic aspects)]*. Kyiv, Znan-nya Ukrainy, 2006, 280 p. [in Ukrainian].
3. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing. *Guidelines on Auditing*, Kyiv, 2003, pp. 23, 27. [in Ukrainian].
4. Dorosh N.I. *Derzhavnyy finansovyy kontrol': zarubizhnyy dosvid i shlyakhy vdoskonal-ennya [State financial control: international experience and ways of improvement]*. *Finansy Ukrainy*, 1998, no. 1, 49 p. [in Ukrainian].
5. Stefanyuk I.B. *Derzhavne upravlinnya i finansovyy kontrol' v umovakh rynku [Public administration and financial control under market conditions]*. *Finansy Ukrainy*, 1999, no. 8, 76 p. [in Ukrainian].
6. The Law of Ukraine on the Accounting Chamber No. 315/96-VR of 11.07.1996 (as amended). Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
7. The Constitution of Ukraine: The Law of Ukraine of 28 June 1996 № 254k/96-VR. *Ofitsiyyny visnyk Ukrainy*, 2004, no. 9 [in Ukrainian].
8. Budget Code of Ukraine of 08.07.2010 № 2456-VI. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].