

УДК 347.73

Ніщимна Світлана Олексіївна –

*доктор юридичних наук, доцент
завідувач кафедри правового регулювання економіки
Чернігівського національного технологічного університету*

Svitlana O. Nischymna –

*doctor of juridical sciences, associate professor,
head of the faculty of commercial law and social security of
Chernihiv National University of Technology
(95, Shevchenka Str., 14027 Chernihiv, Ukraine)*

Внутрішні інституційні принципи публічного фінансового контролю

У статті розкривається сутність внутрішніх інституційних принципів публічного фінансового контролю. Досліджуються наукові погляди на характеристику принципів незалежності, об'єктивності, одноособовості та колегіальності, доказовості, системності, відповідальності, оперативності тощо.

Ключові слова: фінансовий контроль, публічний фінансовий контроль, принципи права, принципи публічного фінансового контролю.

В статье раскрывается сущность внутренних институциональных принципов публичного финансового контроля. Исследуются научные взгляды на характеристику принципов независимости, объективности, единоначалия и коллегиальности, доказуемости, системности, ответственности, оперативности и других.

Ключевые слова: финансовый контроль, публичный финансовый контроль, принципы права, принципы публичного финансового контроля.

S.O. Nishchymna Internal Institutional Principles of Public Financial Control

The article reveals the essence of internal institutional principles of public financial control. Different scientific approaches were studied to characterize the principles of independency, objectivity, individuality and collegiality, validity, systemacy, responsibility, operationability, etc.

The principle of independency suggests fixation of constitutional status for a controlling body, determination of its authorities and competence. The principle of objectivity is one of the main principles of controlling by the Accounting chamber and defining condition for effective work of any financial control bodies.

In world practice the principle of individuality and collegiality suggests the existence of two basic forms: monocracy and collegiality. In accordance with the validity principle all controlling bodies in decision-making process act on the basis of veritable, true, accurate information that confirms its legality. The principle of systemacy provides periodical control and underlies in work planning of control-calculation body.

The principle of responsibility partially duplicates general legal principle of mutual responsibility in legal relations. The principle of operationability provides realization of control measures as quickly as it possible, so that only minimal inconveniences to controlled entities could appear.

The principle of economy should lead to the fact that the costs for control measures should be less than obtained results of inspections and audits of budget revenues.

It was concluded that the principles of public financial control derived from the principles of public financial activity, general principles of financial law and general legal principles. Speaking about special principles of public financial control we assume that these are the principles of the control in particular. The next principles of public financial control should be clearly distinguished: the principles of public financial control, the principles of organization of public financial control subjects, the principles of functioning of public financial control subjects.

Keywords: financial control, public financial control, principles of law, principles of public financial control.

Постановка проблеми. Принципи публічного фінансового контролю були предметом вивчення не одного дослідження, як економічного, так і юридичного спрямування. Попередні наші дослідження також не оминали цю тему [1-4], де ми розглядали різні підходи щодо розуміння принципів контролю та принципів публічного фінансового контролю. Дане дослідження стосується з'ясування сутності конкретних внутрішніх інституційних принципів публічного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичною базою дослідження стали наукові праці учених: Л. К. Воронової, О. П. Гетманець, Л. М. Касьяненко, І. Є. Криницького, Ю. О. Крохіної, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, О. А. Музики-Стефанчук, О. П. Орлюк, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко, Шохина С. О., Н. Я. Якимчук та інших.

Метою дослідження є визначення та загальна характеристика основних внутрішніх інституційних принципів публічного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Суб'єктів публічного фінансового контролю існує багато, проте не для всіх дана діяльність є основною, адже, наприклад, для Міністерства фінансів України, Міністерства доходів і зборів України, Державної фінансової інспекції України, Державної казначейської служби України, Національного банку України, притаманна також управлінська діяльність у сфері публічних фінансів. З огляду на це, у даному підрозділі ми висвітлюємо окремі засади предметно до організації та функціонування такого органу фінансового контролю, як Рахункова палата. Для цього суб'єкта контрольна діяльність і все, що з нею пов'язане, є основною та специфічною у тому, що Рахункова палата безпосередньо не застосовує санкцій до порушників фінансового законодавства. Окрім цього, не випадково на законодавчому рівні закріплені принципи організації, діяльності, функціонування саме Рахункової палати.

Принцип незалежності полягає у закріпленні за контролюючим органом конституційного статусу, визначення повноважень та компетенції. Не аби яку роль відіграє і фінансова самостійність контролюючого органу.

Ю. О. Крохіна, розглядаючи зарубіжний досвід реалізації принципу незалежності вищих органів фінансового контролю (ВОФК), зазначає, що принцип незалежності вказаних органів від виконавчої влади реалізується шляхом законодавчого закріплення за парламентами права на створення особливого органу, який готує рекомендації виконавчій владі про розмір бюджету ВОФК та здійснює контроль за його виконанням. Наприклад, бюджет Національного контрольно-ревізійного управління Великобританії затверджується спеціально створеним незалежним парламентським комітетом – Комісією з державних рахунків. Ця комісія також перевіряє видатки та ефективність роботи Управління [5, с. 332].

Забезпечення незалежності органів фінансового контролю найбільш вдало, на наше переконання, виклали у своєму дослідженні О. Ю. Большакова та Г. О. Кравченко [6, с. 48].

На наше переконання, незалежність сприяє ефективності та об'єктивності контрольної діяльності.

Принцип об'єктивності інколи називають специфічним принципом фінансового контролю, одним із основних принципів здійснення контролю Рахунковою палатою, визначальною умовою ефективної роботи будь-яких органів фінансового контролю, оскільки без неї взагалі втрачається сенс контролю. Об'єктивність висновків посадових осіб органів фінансового контролю забезпечується встановленням певних кваліфікаційних вимог до осіб, що претендують на відповідні посади, та заборонаю займатися певною діяльністю тощо. Об'єктивність у роботі, наприклад, Рахункової палати забезпечується наявністю у членів її Колегії права на окрему думку [7, с. 82-84]. Отже, саме принцип об'єктивності має слугувати неупередженому здійсненню публічної фінансової діяльності.

У Стандартах з аудиту державних фінансів, розроблених INTOSAI [8] наголошується, що ВОФК у разі необхідності повинен мати змогу залучати фахівців зі сторони, оскільки в ряді випадків тільки їхня кваліфікація та компетентність у питаннях, які підлягають перевірці, дозволять зробити відповідні висновки та підготувати звіт і рекомендації, що будуть належним чином обґрунтовані. Залежно від конкретних обставин, ВОФК має вирішувати, чи може його персонал відповідати вимогам

перевірки, чи він мусить звертатися по допомогу фахівців зі сторони.

Принцип одноособовості та колегіальності. На наш погляд, одноособовість і колегіальність – це не принцип публічного фінансового контролю й не організаційний принцип Рахункової палати чи іншого суб'єкта фінансового контролю. Це лише спосіб прийняття рішень таким суб'єктом, а не керівна засада його діяльності. Проте сутність колегіальності ми маємо розглянути з-поміж принципів публічного фінансового контролю, адже цього вимагає фінансово-правова наука та законодавство.

Колегіальність стосується, зокрема, такого: «Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно-ревізійної діяльності, прийняття колегіальних рішень і підготовки висновків з матеріалів перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень створюється Колегія Рахункової палати» (ч. 1 ст. 9 Закону «Про Рахункову палату»).

Що стосується світової практики організації діяльності контрольних органів, то тут виділяється дві основні форми: монархична та колегіальна. У державах англо-саксонської системи права й тих, що тяжіють до неї, домінує монархична структура контрольних органів. Йдеться, зокрема, про такі країни, як США, Великобританія, Канада, Австралія, Ізраїль, Індія, Малайзія, Тайланд, де з метою здійснення фінансового контролю створені ієрархічно організовані установи під керівництвом Президента (Голови) чи Генерального аудитора, які обираються прямими виборами або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом і вищою посадовою особою виконавчої влади, і далі самостійно визначають структуру та призначають персонал контрольного органу, які необхідні для виконання покладених на нього завдань. У країнах континентальної системи права (Німеччина, Франція, Італія, Польща тощо) вищі органи фінансового контролю побудовані за принципом колегіальності, для них характерна децентралізація прийняття рішень і наявність спеціальних органів, уповноважених приймати ці рішення більшістю голосів [9, с. 113].

Також у деяких державах вищі органи фінансового контролю мають подвійний статус: виступають одночасно як адміністративні органи та як органи юрисдикції – адміністративні суди. Наприклад, функціонує Рахунковий суд Португалії, Рахунковий суд Федеративної Республіки Німеччини, Рахунковий суд Республіки Словенія, Аудиторський суд Іспанії, Суд аудиторів Греції.

Ще один принцип фінансово-контрольної діяльності та публічного фінансового контролю – це *принцип доказовості*. У Декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД 2001 р. згадується такий принцип контролю, як доказовість. На думку Л. А. Савченко, «суть даного принципу можна звести до того, що контрольні органи повинні приймати відповідні рішення на підставі істинної, правдивої, правильної інформації, що свідчитиме про їх законність... Даний принцип охоплюється поняттям «об'єктивність» і тому його не слід окремо виділяти» [7 с. 86-87].

Про доказовість йдеться і в п. 3.5 Стандартів з аудиту державних фінансів, розроблених INTOSAI. Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази. Результати, висновки та рекомендації аудитора мають спиратися на докази. З огляду на те, що аудитори рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У випадках, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці та є необхідними для досягнення цілей контролю, аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними. Аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження. ВОФК повинен упевнитися, що застосовувана техніка дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок та порушення законності. Аудитори мають збирати в архівах перевірки достатню кількість доказових документів, зокрема в тому, що стосується основи

планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.

Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- а) підтвердити висновки та звіти аудитора;
- б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- в) мати в розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- г) підтвердити застосування аудитором стандартів аудиту;
- д) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю;
- є) сприяти підвищенню професійного рівня аудитора;
- е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;
- ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них у подальшому.

Наступний принцип – *принцип системності*. Традиційно вважається, що фінансовий контроль, як і вся публічна фінансова діяльність, ґрунтується на принципах плановості. При цьому варто зауважити, що плановість тісно переплітається з системністю. З огляду на це вважається, що системність і періодичність здійснення контролю є основними принципами, які мають лежати в основі планування роботи контрольно-рахункового органу [10, с. 119]. Принцип системності передбачає, що протягом певного періоду часу, тобто протягом фінансового року, орган фінансового контролю має здійснювати перевірки всіх основних груп об'єктів контролю: бюджету; позабюджетних фондів; фінансових питань управління й розпорядження державним і комунальним майном; внутрішніх та зовнішніх запозичень; банківської системи; міжбюджетних відносин. Крім того, необхідно забезпечити контроль за фінансовою роботою всього господарюючого комплексу держави та структурами адміністрації регіону.

Принцип системності як складову частину принципу плановості, розглядає Л. А. Савченко та зазначає, що від належного планування роботи контрольних органів залежить належне здійснення фінансового контролю. Органом фінансового контролю складається перспективний план, який встановлює періодичність проведення контрольних заходів, що й охоплюється поняттям системність. «Якщо визначити систему як спосіб організації знань,

відомостей, тобто інформації про об'єкт, що вивчається, або явища з точки зору певного спостерігача і в межах чітко сформульованого завдання, то сутність принципу системності зводиться до того, що маючи завдання не лише виявлення порушень фінансової дисципліни, їх попередження, а і сприяння належному законному функціонуванню об'єкта, метою діяльності органів фінансового контролю буде постійне отримання точних відомостей про фінансову діяльність підконтрольних об'єктів» [7, с. 87-88].

Інколи вчені пишуть про принцип системності з помилковим посиланням на Лімську декларацію. Варто зазначити, що у ст. 13 Лімської декларації йдеться про плановість, а не системність.

Що стосується *принципу відповідальності*, то він частково дублює загальноправовий *принцип взаємної відповідальності учасників відповідних правовідносин*. Звичайно, у фінансово-контрольних відносинах він має свої особливості. Наприклад, на думку В. В. Бурцева, принцип відповідальності можна розглядати щонайменше в трьох аспектах:

- а) відповідальність контролерів;
- б) відповідальність підконтрольних суб'єктів;
- в) відповідальність третіх осіб (включаючи тих, які приймають рішення) [Error! Reference source not found.].

У міжнародних документах, що стосуються регулювання публічного фінансового контролю, згадується також *принцип оперативності*. Суть даного принципу полягає в тому, щоб контрольні заходи проводилися максимально швидко, щоб створювалися мінімальні незручності для підконтрольних суб'єктів. Гарантією даного принципу можна вважати, наприклад, чітке визначення строків проведення планових і позапланових ревізій та перевірок.

Також варто згадати й про *принцип економічності* публічного фінансового контролю. Він полягає в тому, щоб витрати на забезпечення контрольних заходів були меншими від отриманих за результатами перевірок і ревізій надходжень до бюджетів.

Вважаємо, що принципи публічного фінансового контролю є похідними від принципів публічної фінансової діяльності,

загальних принципів фінансового права та загальноправових принципів. Ця теза підтверджується тим, що всі органи, на які покладена функція здійснення фінансового контролю, одночасно є суб'єктами публічної фінансової діяльності. Коли йдеться про спеціальні принципи публічного фінансового контролю, то слід мати на увазі, що це принципи, на яких ґрунтується сам контроль. Коли говоримо про принципи публічного фінансового контролю, то слід чітко розмежувати:

принципи здійснення публічного фінансового контролю (наприклад, принципи законності, оперативності, доказовості, об'єктивності, гласності, системності, плановості, економічності);

принципи організації суб'єктів фінансового контролю (розмежування компетенції, завдань і функцій спеціальних органів фінансового контролю – забезпечується

шляхом прийняття спеціальних законів та підзаконних нормативно-правових актів; незалежність вищих органів фінансового контролю; координація діяльності владних суб'єктів публічного фінансового контролю. Дана група принципів загалом стосується організації всієї системи органів публічної влади);

принципи функціонування суб'єктів фінансового контролю (наприклад, принципи незалежності, компетентності, публічності, одноособовості та колегіальності, дотримання професійної етики, відповідальності).

Висновок. Усі названі принципи охоплюються поняттям «принципи публічного фінансового контролю» або ж «принципи публічної фінансово-контрольної діяльності».

Список використаних джерел:

1. Ніщимна С. О. Багатоаспектність у визначенні публічного фінансового контролю / С. О. Ніщимна // Право та управління. – 2012. – № 3. – С. 398-405 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.
2. Ніщимна С. О. Об'єктивність та компетентність у фінансовому контролі як запорука ефективної публічної фінансової діяльності / С. О. Ніщимна // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2012. – № 20. – Ч. І. – Том 3. – С. 176-178.
3. Ніщимна С. О. Щодо розуміння принципів публічного фінансового контролю / С. О. Ніщимна // Наука і правоохорона. – 2013. – № 2 (20). – С. 199-203.
4. Ніщимна С. О. Незалежність у публічному фінансовому контролі / С. О. Ніщимна // Наука і правоохорона. – 2013. – № 1 (19). – С. 223-228.
5. Крохина Ю. А. Реформирование законодательства о государственном финансовом контроле: опыт России и зарубежных стран / Ю. А. Крохина // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 2 : Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2011. – С. 327-338.
6. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Ю. Большакова, Г. О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2 (19). – С. 44-48.
7. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Л. А. Савченко ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2002. – 455 с.
8. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>.
9. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России : научно-методич. пособие / С. О. Шохин, Л. И. Воронина. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
10. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 352 с.

References

1. S. O. Nishymna Many Aspects in Identifying Public Finance Control / S. O. Nishymna // Law and Management. – 2012. – No. 3. – P. 398-405 [Online resource]. – Access : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.
2. S. O. Nishymna Fairness and Competence in Financial Control as a Basis for Effective Public Financial Activity / S. O. Nishymna // Naukovyi Visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya "Pravo" (the Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series "Law"). – 2012. – No. 20. – P. I. – Vol. 3. – P. 176-178.
3. S. O. Nishymna To the Understanding of Principles of Public Financial Control / S. O. Nishymna // Nauka i pravookhorona (Law and Law Enforcement). – 2013. – No. 2 (20). – P. 199-203.
4. S. O. Nishymna Independence in Public Financial Control / S. O. Nishymna // Nauka i pravookhorona (Law and Law Enforcement). – 2013. – No. 1 (19). – P. 223-228.
5. Yu. A. Krokhina Reforming Legislation on State Financial Control: Experience of Russia and Foreign Countries / Yu. A. Krokhina // Public Finances and Tax Law : annual report. Issue 2 : Budget and Tax Reforms in Central and Eastern Europe / under the editorship M. V. Karaseva (Sentsova). – Voronezh : Publishing house of Voronezhskii gosudarstvennyi universitet (Voronezh State University), 2011. – P. 327-338.
6. O. Yu. Bolshakova Methodological Principles of Financial Control: Principle of Independence / O. Yu. Bolshakova, H. O. Kravchenko // Financial Control. – 2004. – No. 2 (19). – P. 44-48.
7. L. A. Savchenko Legal Issues of Financial Control in Ukraine : thesis ... of doctor of juridical sciences : specialty 12.00.07 / L. A. Savchenko ; Yaroslav the Wise National Law Academy of Ukraine. – Kh., 2002. – 455 p.
8. The Official Website of the Counting Chamber of Ukraine [Online resource]. – Access : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>.
9. S. O. Shokhin Budget and Financial Control and Audit. Theory and Practice of Implementation in Russia : study and teaching guides / S. O. Shokhin, L. I. Voronina. – M. : Finansy i statistika, 1997. – 240 p.
10. S. O. Shokhin Issues and Future Development of Financial Control in the Russian Federation / S. O. Shokhin. – M. : Finansy i statistika, 1999. – 352 p.