

НОРМАТИВНЕ ЗАКРІПЛЕННЯ ПРИНЦИПІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

**ЯРМАК Ірина Миколаївна - здобувач кафедри теорії держави і права,
адміністративного і фінансового права Київського міжнародного університету
УДК 347. 73**

В статті аналізуються положення Лімської декларації керівних принципів фінансового контролю документів, прийнятих Советом керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасників СНГ, Міжпарламентської Асамблеї держав-учасників СНГ, і формулюються пропозиції щодо їх відображення в законодавстві України.

Ключові слова: фінансовий контроль, принципи фінансового контролю, міжнародні документи, міжнародна організація, Вищі органи фінансового контролю.

Фінансовий контроль як специфічна діяльність базується на певних принципах організації та здійснення. У науковій та навчальній літературі, міжнародних документах, нормативно-правових актах нашої держави зосереджується увага на різних принципах фінансового контролю, але чіткого нормативного закріплення у внутрішніх документах нашої держави вони, на жаль, не отримали. Окремі аспекти й питання фінансового контролю, у тому числі й визначення, нормативного закріплення його принципів, привертала увагу українських і зарубіжних учених: О.Ю. Грачової, О.А. Музики-Стефанчук, О.П. Орлюк, Л.А. Савченко та інших. У той час як проблема нормативного закріплення принципів фінансового контролю не була об'єктом самостійного дослідження. Метою даної публікації є аналіз міжнародних документів, нормативно-правових актів зарубіжних

держав, нашої держави у яких закріплені принципи фінансового контролю, та формулювання пропозицій щодо їх відображення у законодавстві України. Україна входить до складу різноманітних міжнародних організацій, які приділяють увагу питанням організації і здійсненню фінансового контролю, видаючи міжнародні документи у формі декларацій, кодексів, модельних законів тощо. Обміну думками і досвідом між Вищими органами державного фінансового контролю (далі – ВОФК) у сфері контролю державних фінансів сприяє Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI), яка діє під егідою ООН. Рахункова палата України є членом цієї організації з 1998 року. Серед міжнародних документів, у яких закріплюються принципи фінансового контролю доцільно виділити Лімську декларацію керівних принципів фінансового контролю [5] (далі Лімська декларація), що прийнята у 1977 році Міжнародною організацією вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI). Саме в ній вперше відображені основоположні принципи фінансового контролю, що створені на основі багаторічного досвіду світового співтовариства Міжнародною організацією вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI). Незважаючи на назву міжнародного документа, окремої статті, у якій би закріплювалися принципи фінансового контролю, Лімська декларація не містить, і їх різновиди можливо визначити лише з аналізу відповідних норм. Від-

повідно, науковці, звертаючись до Лімської декларації, неоднозначно формулюють перелік цих принципів. Одні зазначають, що ними є такі принципи, як незалежність, об'єктивність, гласність, компетентність [1, с.22; 19, с. 68; 20, с. 39; 17, с. 69;]. Інші пишуть, що до принципів, зафіксованих у Лімській декларації відносяться: незалежність фінансового контролю як невід'ємного атрибута демократії й обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами; законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю; визначення необхідності попереднього контролю й контролю за фактичними результатами; наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю; гласність і відкритість контрольних органів із обов'язковою вимогою збереження комерційної та іншої таємниці, що захищається законом [11, с. 146; 8, с. 49-50]. Треті відзначають, що принципи фінансового контролю, прийняті Лімською декларацією, необхідно трансформувати у світлі особливостей роботи контрольних органів РФ; у цілому таких принципів повинно бути шість (законність, незалежність, об'єктивність, гласність, системність, професійна компетентність); інші ж принципи, запропоновані різними авторами і що застосовуються у РФ, є розшифровкою вказаних принципів і їх деталізацією [16, с. 68].

На наш погляд, із тексту Лімської декларації прослідковуються такі принципи фінансового контролю: незалежності (другий розділ має назву «Незалежність», у якому йдеться про сутність такої незалежності; крім цього, особливості незалежності внутрішньої контрольної служби визначено у статті 3); плановості (на його існування вказують норми статті 13, у якій зазначено, що Вищий контрольний орган має діяти відповідно до затвердженої програми); компетентності (наявні вимоги до кваліфікації членів і співробітників Вищого контрольного органу, їх професійної підготовки, професійних знань); гласності (існують норми про необхідність щорічних публікацій доповідей Вищого контрольного органу про підсумки і висновки контрольної діяльності, тощо); превентивності (здійснення заходів

по попередженню або скороченню фінансових порушень у майбутньому (стаття 1); попередній контроль дозволяє попередити можливі порушення (стаття 2)); повноти та всеосяжності (Вищий контрольний орган проводить всеохоплюючі перевірки (стаття 3); все управління державними фінансами повинно бути об'єктом його контролю (п.3 статті 18)); об'єктивності, ефективності і чіткості (існування таких принципів впливає із тексту статті 5 (Вищі контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно і ефективно лише у тому випадку, коли вони незалежні від організацій, що перевіряють) та статті 17 (звіт повинен містити факти і об'єктивну і чітку їх оцінку)); конфіденційності (у випадку наявності інтересу у захисті змісту доповіді від розголошення Вищий контрольний орган має уважно зважити, що важливіше – задоволення цього інтересу чи віддання фактів гласності (п. 3 статті 16)).

XIX Конгрес Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), що зібрався у Мехіко (листопад, 2007р.): беручи до уваги, що правильне та ефективне використання державних коштів і ресурсів є однією з найважливіших передумов належного управління державними фінансами та результативності рішень відповідальних органів; беручи до уваги, що Лімська декларація визначає, що Вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) можуть виконувати свої завдання лише, якщо вони є незалежними від об'єктів аудиту та захищені від зовнішнього впливу; беручи до уваги, для досягнення цієї мети, що для здорової демократії у кожній країні є необхідним існування ВОФК, незалежність якого гарантується законом; беручи до уваги, що Лімська декларація визначає, що державні установи не можуть бути абсолютно незалежними, вона також визначає, що ВОФК повинні мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання їх повноважень; беручи до уваги, що застосовуючи принципи незалежності, ВОФК можуть досягнути незалежності різними методами, використовуючи різні засоби гарантування; беручи до уваги, що положення, включені у даному документі, слугують

для ілюстрації принципів та вважаються ідеальними для незалежного ВОФК; визнано, що жоден ВОФК у даний час не виконує всіх наведених положень, і тому у супроводжувальних керівництвах подаються інші передові методи досягнення незалежності. Конгрес постановив: прийняти, опублікувати та розповсюдити документ під назвою «Мексиканська декларація незалежності» (далі – Мексиканська декларація) [6]. У цьому документі зазначається, що ВОФК визнають вісім базових принципів, які витікають з Лімської декларації та рішень, прийнятих на XVII Конгресі INTOSAI (в Сеулі, Корея), як головні вимоги до належного аудиту державного сектору.

На важливість положень Лімської декларації та Мексиканської декларації вказується у Резолюції Генеральної асамблеї ООН № А/66/209 «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення Вищих органів фінансового контролю» [15], у якій зазначається, що Генеральна асамблея закликає застосовувати, відповідно до національної інституційної структури, принципи, викладені в цих міжнародних документах.

З метою посилення взаємодії і координації у діяльності у сфері державного фінансового контролю й обміну досвідом роботи у 2000 році створено Раду керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД. Основними функціями Ради керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД є: забезпечення взаємодії ВОФК з принципово важливих теоретичних і практичних питань і проблем державного фінансового контролю; надання системного характеру взаємному обміну досвідом у сфері вдосконалення державного фінансового контролю тощо. Враховуючи зазначене, даний суб'єкт видає відповідні документи. Так, важливим документом, який має методологічне значення для формування принципів фінансового контролю в державах є Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю [2] (далі – Декларація про принципи), що прийнята 08.06.2001 року на другій сесії Ради керівних Вищих орга-

нів фінансового контролю держав-учасниць СНД, метою якої є встановлення відповідно до міжнародних норм загальних принципів діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД як основи для об'єднання зусиль по вдосконаленню їх конституційної і законодавчої бази, гармонізації правового поля діяльності, оптимізації і уніфікації національних законодавств у зазначеній сфері, підвищення ефективності державного фінансового контролю, що здійснюється в інтересах народу. У пункті 3 Декларації про принципи окреслено принципи, на яких базується діяльність ВОФК: законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, доказаність, гласність, дотримання професійної етики. Декларація про принципи має специфічну назву, і в окремій статті ці принципи визначені, але, на жаль, розкривається сутність лише принципу незалежності, якому присвячено окремий розділ. Щодо інших принципів, вказаних у статті 3, то сутність деяких із них можливо зрозуміти, аналізуючи текст певних норм Декларації про принципи. Так, принцип об'єктивності прослідковується із пунктів 11 та 18. Про гласність у діяльності ВОФК свідчить правило щодо необхідності опублікування у пресі і висвітлення у засобах масової інформації звітів про результати контролю (пункт 13). Інші ж принципи не відображені у вказаному документі. Враховуючи зазначену вище мету Декларації про принципи, вважаємо, що саме в ній має розкриватися сутність основних принципів діяльності ВОФК. 5 серпня 2002 року, враховуючи важливість такого принципу, як незалежність, на третій сесії Ради керівників ВОФК держав-учасниць СНД, базуючись на Лімській декларації, враховуючи висновки IV Конгресу ЄВРОСАІ про незалежність ВОФК, було прийнято Декларацію про основи незалежності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД [3]. Рада керівників ВОФК рекомендує основні принципи незалежності ВОФК для застосування їх на національних і міждержавних рівнях з урахуванням економічних і політичних особливостей кожної держави; і просить глав держав – учасників СНД довести основні принципи незалежності вищих

органів фінансового контролю до органів законодавчої, виконавчої та судової влади, а також широкого загалу й надавати ВОФК повне сприяння у забезпеченні принципів незалежності. 27 жовтня 2004 року на п'ятій сесії Ради керівників ВОФК держав-учасниць СНД було прийнято Декларацію про забезпечення гласності у діяльності вищих органів фінансового контролю і їх взаємодію з різними гілками влади [4], що підтвердило схильність учасників цієї сесії до принципу гласності роботи ВОФК, готовність до конструктивної співпраці із законодавчою, виконавчою та судовою гілками влади при дотриманні принципу незалежності. Із зазначеного можливо зробити висновок про те, що Рада керівників ВОФК держав-учасниць СНД приділяє важливу увагу принципам фінансового контролю, оскільки протягом 3-х років нею приймалися важливі документи, які стосувалися принципів діяльності ВОФК.

Важливе значення для контрольної сфери мають і документи Міжпарламентської Асамблеї держав-учасниць СНД, що утворена у 1992 році як консультативний інститут для обговорення питань і розгляду проектів документів, що являють спільний інтерес. Делегація Верховної Ради України з жовтня 1994 року брала участь у роботі Міжпарламентської Асамблеї держав-учасниць СНД у статусі спостерігача. А з березня 1999 року Верховна Рада України, визначаючи необхідність активізації участі парламентаріїв України в міжпарламентському співробітництві в межах Співдружності Незалежних Держав, позитивно оцінюючи досвід Міжпарламентської Асамблеї держав - учасниць СНД у зближенні та гармонізації їх законодавства, здійсненні обміну інформацією правового, економічного і культурного характеру, та відповідно до своїх конституційних повноважень постановила приєднатися до Угоди про Міжпарламентську Асамблею держав - учасниць СНД, укладеної у м. Алма-Аті 27 березня 1992 року [13]. Цим Україна визнала необхідність впровадження на своїй території нормативних актів, що приймаються Міжпарламентською Асамблеєю держав-учасниць СНД, до завдань якої віднесено фор-

мування і зближення законодавств держав СНД. Цією організацією розробляються та приймаються модельні закони – це адаптовані до умов Співдружності міжнародні, перш за все європейські правові стандарти, що пропонуються державам Співдружності, як зразки для місцевого законодавства. Так, 4 грудня 2004 року на засіданні Міжпарламентської Асамблеї держав-учасниць СНД був прийнятий Модельний Закон «Про державний фінансовий контроль» [7], що встановлює єдині правові і методологічні основи здійснення державного фінансового контролю на території держави, принципи побудови системи органів державного фінансового контролю і механізм їх взаємодії. У цьому нормативному акті визначені принципи організації і здійснення державного фінансового контролю (стаття 3): законність; об'єктивність; гласність при умові дотримання державної, комерційної й іншої таємниці, що охороняється законом; системність і плановість у діяльності органів державного фінансового контролю з метою найбільш повного охоплення контрольними заходами всіх напрямів фінансової діяльності держави; розмежування діяльності органів державного фінансового контролю відповідно до встановлених національним законодавством розмежувань функцій і повноважень органів законодавчої і виконавчої влади; розмежування функцій і повноважень між органами загальнодержавного фінансового контролю і територіальними органами державного фінансового контролю; функціональна, організаційна, персональна і фінансова незалежність органів державного фінансового контролю і їх посадових осіб від об'єктів контролю; координація діяльності органів державного фінансового контролю з метою виключення дублювання в їх діяльності і забезпечення єдиної системи державного фінансового контролю на всіх рівнях державної влади. Принципи викладені у даному документі відрізняються від тих, що містяться у Лімській декларації, Декларації про принципи. Так, у всіх міжнародних документах наявні принципи незалежності, гласності, об'єктивності – це свідчить про їх важливу роль у організації та здійсненні

фінансового контролю. Принципи плановості, конфіденційності містять як Лімська декларація, так і Модельний закон.

Зазначене переконує, що єдиного переліку принципів фінансового контролю міжнародною практикою не вироблено. Хоч Україна є членом Міжпарламентської Асамблеї держав-учасниць СНД, Рахункова палата України є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI), Голова Рахункової палати входить до складу Ради керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, але, на жаль, принципи, що визначені у міжнародних документах, не знайшли чіткого відображення у внутрідержавних нормативних актах, що визначають як правовий статус контролюючих суб'єктів так і тих, які стосуються фінансового контролю. Так, у Законі України «Про Рахункову палату» [14] лише вказується, що цей державний орган здійснює контроль на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. У Федеральному законі «Про Рахункову палату Російської Федерації» [10] йдеться про те, що Рахункова палата здійснює контроль за виконанням федерального бюджету на основі принципів законності, об'єктивності, незалежності та гласності. Тобто на відміну від законодавства України російський законодавець не виділяє окремо принцип плановості, хоча із тексту статті 10 Федерального закону «Про Рахункову палату Російської Федерації» зрозуміло, що у своїй діяльності Рахункова палата РФ керується цим принципом. У Законі Республіки Казахстан «Про контроль за виконанням республіканського і місцевих бюджетів» [9] зазначається, що проведення контролю за виконанням республіканського і місцевих бюджетів здійснюється з обов'язковим дотриманням принципів незалежності, об'єктивності, достовірності, компетентності, гласності з урахуванням забезпечення режиму секретності і професійної етики. У Правилах проведення зовнішнього державного фінансового контролю, що затверджені нормативною постановою Рахункового комітету по контролю за виконанням

республіканського бюджету Казахстану від 18.08.2011 р. № 2 НП [12] вказується, що при проведенні зовнішнього фінансового контролю Рахунковий комітет по контролю за виконанням республіканського бюджету і ревізійні комісії областей, міст республіканського значення і столиці керуються принципами незалежності, об'єктивності, достовірності, прозорості, компетентності, гласності. Як видно із зазначеного, навіть в одній Республіці, зокрема Казахстані, у документах, що стосуються контрольної сфери не має однотипності щодо визначення принципів фінансового контролю. Так, в обох документах йдеться про принципи незалежності, об'єктивності, достовірності, компетентності, гласності. У той же час Закон Республіки Казахстан «Про контроль за виконанням республіканського і місцевих бюджетів» передбачає існування принципу професійної етики, а Правила проведення зовнішнього державного фінансового контролю, - принципу прозорості. Крім вказаних документів, у Республіці Казахстан наявні і Стандарти державного фінансового контролю [18], що розроблені для забезпечення ефективності, цілісності, взаємозв'язку, послідовності, наступності і об'єктивності контролю та встановлюють єдині вимоги до органів контролю і їх працівників. До загальних стандартів віднесено наступні Стандарти: «Незалежність», «Етичність», «Компетентність (кваліфікація)», «Гласність», «Конфіденційність». На наш погляд, кожен із цих Стандартів відображає відповідний принцип фінансового контролю.

Принципи фінансового контролю є об'єктивною категорією, вони не виникають самі по собі. Спочатку наявна потреба у існуванні того чи іншого принципу, потім його закріплюють як обов'язковий для дотримання відповідними суб'єктами у нормативному акті. Слід погодитися з твердженням Л.С.Явича [21, с. 108-110] про те, що деякі принципи можуть формуватися, удосконалюватися і діяти, не будучи до певного часу чітко вираженими у законодавстві, можуть функціонувати у сфері комплексів суб'єктивних прав і конкретних правовідносин, що складаються. Саме нормативне закріплення принципів забезпечить на-

лежне здійснення фінансового контролю, бо це сприятиме законності, ефективності діяльності суб'єктів, що наділені контрольними функціями, попереджатиме прийняття ними незаконних, невважених рішень, дисциплінуватиме їх. Крім цього, своєчасне відображення принципів фінансового контролю у нормативних актах допоможе захисту прав підконтрольних суб'єктів, які спиратимуться на них при виникненні спірних ситуацій. З метою однозначного трактування принципів фінансового контролю їх необхідно закріпити у спеціальному Законі України «Про фінансовий контроль», чи «Про принципи фінансового контролю». У такому Законі мають бути відображені основні принципи фінансового контролю, а у нормативно-правових актах, що визначатимуть правовий статус відповідних контрольних органів можуть передбачатися саме ті принципи, що властиві для діяльності відповідного суб'єкта.

Література

1. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е. Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
2. Декларация об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств // [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.ac-rada.gov.ua
3. Декларация об основах независимости высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств // [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.ac-rada.gov.ua
4. Декларация Совета руководителей высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств об обеспечении гласности в деятельности Высших органов финансового контроля и их взаимодействии с различными вервями власти // [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.ac-rada.gov.ua
5. Лимская декларация руководящих принципов контроля : принятая IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 году // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор: сборник нормативных документов / [Сост. С.О. Шохин, В.И. Шлейников] ; аналит. раздел и общ. ред. С.О. Шохина. – М. : Прометей, 1998. – С. 42–51.
6. Мексиканская Декларация независимости// [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ac-rada.gov.ua>
7. Модельный закон «Про державний фінансовий контроль»: затверджений постановою Міжпарламентської Асамблеї держав – учасниць Співдружності Незалежних держав від 04.12.2004 р. № 24 -11// [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bankzakonov.com/d2008/time29/lav29096.htm>
8. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : Навчальний посібник. – 3-тє вид., доп.і перероб. / О. А. Музика - Стефанчук. – К. : Атіка, 2007. – 264 с.
9. О контроле за исполнением республиканского и местных бюджетов: Закон Республики Казахстан // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/kazakhstan/law/>
10. О Счетной палате Российской Федерации: Федеральный Закон // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : : <http://www.ach.gov.ru>
11. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О.П.Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
12. Правила проведения внешнего государственного финансового контроля: утверждены нормативным постановлением Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 18 августа 2011 года № 2-НП // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U090000788>
13. Про приєднання Верховної Ради України до Угоди про Міжпарламентську Асамблею держав - учасниць Співдружності Незалежних Держав: постанова Верховної Ради України від 03.03.1999.№ 463 // Відомості Верховної Ради України,. 1999. - № 16. - Ст110.
14. Про Рахункову палату : Закон Украї-

АНОТАЦІЯ

У статті аналізуються положення Лімської декларації керівних принципів фінансового контролю, документів, прийнятих Радою керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, Міжпарламентською Асамблеєю держав-учасниць СНД та формулюються пропозиції щодо їх відображення у законодавстві України.

SUMMARY

In the article analyzing the position of the Lima Declaration of the main principles of financial control, documents which issued by Rada of leaders of the High financial control bodies – State-participations of Community of Independent States and formulates the proposals touching their display in the legislation of Ukraine.

ни від 11.07.1996 № 315/96-ВР // ВВР. – 1996. – № 43. – ст. 212. Із змінами, внесеним постановою на 01.06.2010 р. № 2289-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960315.html

15. Резолюція Генеральної асамблеї ООН № А/66/209 «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення Вищих органів фінансового контролю» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-gada.gov.ua>

16. Рожкова Н. Види, форми і принципи державного фінансового контролю / Н. Рожкова // Проблеми теорії і практики управління. – 2006. – № 7. – С. 61 – 72.

17. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю / Л. А. Сав-

ченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

18. Стандарты государственного финансового контроля : утверждены Указом Президента Республики Казахстан от 7 апреля 2009 года № 788 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://adilet.zan.kz/rus/docs/U090000788>

19. Финансовое право. Учебник / под ред. проф. Е.Ю. Грачевой. – М.: Право и закон, КолосС, 2003. – 384 с.

20. Финансовое право: Учебник / О.Н.Горбунова, Е.Ю.Грачева и др.; отв. ред. Е.Ю.Грачева, Г.П.Голстопятенко. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2003. – 536 с.

21. Явич Л.С. Сущность права. Социально-философское понимание генезиса, развития и функционирования юридической формы общественных отношений. Л.: Изд. Ленинградского гос. Ун-та, 1985. – с 207.