

ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ ТА ОФОРМЛЕННЯ ЇХ РЕЗУЛЬТАТІВ

СІРОШ Микола Васильович - здобувач Київського міжнародного університету

УДК 347.73

В статті розкривається сутність реалізації принципів фінансового контролю на таких стадіях контрольного процесу, як проведення контрольних заходів та оформлення їх результатів, вказуються форми їх реалізації, описуються види порушень, які здійснюються на даній стадії, формуються пропозиції по удосконаленню діючого законодавства

Ключові слова: контрольний процес, стадія контрольного процесу, принципи, незалежність, об'єктивність, відповідальність, ефективність, гласність, законність

Контрольний процес, як специфічний вид діяльності, складається з певних стадій, на яких реалізуються принципи фінансового контролю. Важливими є такі стадії контрольного процесу як безпосереднє проведення контрольних заходів та оформлення їх результатів. На такій стадії як проведення контрольних заходів, встановлюються фактичні обставини справи та здійснюється узагальнення результатів фінансового контролю, а на стадії оформлення результатів здійснюється обговорення рішення та його прийняття. У літературних джерелах по-різному описуються принципи фінансового контролю, до яких звертаються як представники юридичної так і економічної наук (М.Ф. Базась, С.В. Бардаш, М.Т. Білуха, Н.Д. Бровкіна, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Гаращук, В.М. Горшеньов, І.С. Микитюк, Л.А. Савченко, С.Є. Федоров та інші),

а проблемам їх реалізації саме на відповідних стадіях контрольного процесу не приділено увагу науковцями та практиками, у той час як належна теоретична розробка даного питання сприятиме ефективності діяльності усіх його учасників. Зазначене вказує на актуальність теми публікації, метою якої є окреслення форм реалізації принципів фінансового контролю, що реалізуються під час проведення контрольних заходів та оформлення їх результатів, формулювання пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства.

Описуючи принципи фінансового контролю, які мають реалізуватися під час проведення контрольних заходів, науковці зазначають, що принцип гласності передбачає: що про проведення ревізії після пред'явлення повноважень ревізорами широко оголошується; ревізори з моменту початку ревізії встановлюють контакт з громадськими організаціями, оголошують про місце і час прийому осіб, які бажають надати інформацію з питань, що відносяться до ревізії [5, с. 202]; відкриті проведення заходів митного контролю [11]. Цікавою та логічною є теза про те, що гласність контролю означає відкритість діяльності органу фінансового контролю, [24, с. 10]. Але автор такого висловлення, на жаль, не пояснює, що це означає, а у подальшому пише лише про оприлюднення результатів. На нашу думку, відкритість діяльності передбачає оприлюднення всієї інформації, що стосується контрольних заходів, для можливості озна-

йомлення з програмою, планом його проведення та надання інформації не лише особами, які задіяні у контрольному процесі, а й іншими, наприклад третіми особами, що володіють точною інформацією про діяльність підконтрольного суб'єкта. У законодавстві, що стосується проведення контрольних заходів, не чітко прослідковуються особливості реалізації принципу гласності. Працівники Рахункової палати на даній стадії контрольного процесу цей принцип реалізують як у формі дотримання (при здійсненні перевірки зобов'язані не оприлюднювати матеріали перевірки щодо об'єкта перевірки до розгляду їх Колегією Рахункової палати), так і у формі виконання (при здійсненні перевірки зобов'язані у разі виявлення фактів, які свідчать про скоєння злочину, інформувати про це правоохоронні органи), про це йдеться у Стандарті Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [28] (далі – Стандарт Рахункової палати). У Податковому кодексі України [17] (далі ПКУ) також наявні норми, що свідчать про особливості реалізації принципу гласності у формі дотримання (нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами (п.17.1.9.); не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи (п.21.1.6.)); виконання (надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкрити податкову інформацію в порядку, встановленому законом (п.21.1.7.)). Але із означеного тексту не зрозуміло на якій стадії контрольного процесу вчиняються вказані дії чи навпаки контролюючий суб'єкт утримується від їх вчинення. Вважаємо що на всіх стадіях, а особливо під час проведення контрольних заходів, дана норма ПКУ потребує уточнення.

Принцип незалежності теж реалізується під час проведення контрольних заходів. Він досить чітко відображений у Стандартах внутрішнього аудиту, і його реалізує саме підконтрольний суб'єкт у формі виконання: керівник установи забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у проведення внутрішнього аудиту [29]. Аналогічну норму слід закріпити у нормативних актах, що стосуються діяльності Рахункової палати, Державної фінансової інспекції України (далі - ДФІ), Державної фіскальної служби України (далі - ДФС), з метою дотримання принципу незалежності на етапі проведення контрольних заходів: «керівник установи забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у проведення контрольних заходів; працівники контролюючого суб'єкта, які працювали на підконтрольних суб'єктах, або якщо їх близькі родичі їх очолюють, не мають право брати участь у їх проведенні». До принципу незалежності на окресленій стадії контрольного процесу звертаються науковці: органи державного фінансового контролю незалежні у частині здійснення контрольно-ревізійної діяльності від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також від політичних і інших суспільних об'єднань; вплив на органи державного фінансового контролю з метою зміни результатів контрольно-ревізійної діяльності не допускається [14, с. 91]; передбачає незалежність митних органів при проведенні контрольних заходів, що забезпечена законодавством [32, с.134]; контролюючі органи повинні при здійсненні контрольних заходів не залежати від підконтрольних суб'єктів та проводити їх, спираючись на принцип об'єктивності, незважаючи на ненормативні вказівки вищестоящих органів [27, с.97-98]. Принцип незалежності передбачає і самостійне обрання контролюючим суб'єктом методів контролю тощо. Ми погоджуємося з вченими, які розрізняють методи фінансового контролю, його форми та аудиторські процедури та зазначимо, що у нормативних актах з цього приводу є неточності. Так, у Положенні про Державну фінансову інспекцію України [18], Порядку

проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ [22] йдеться про державний фінансовий аудит як про форму фінансового контролю, а у Методиці проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [13] як про його різновид.

Правильне обрання методів фінансового контролю чи аудиторських процедур сприятиме і реалізації принципу ефективності. У нормативних актах чітко не йдеться про реалізацію даного принципу саме на стадії проведення контрольних заходів. Даний принцип контролюючими суб'єктами має реалізуватися у формі виконання, тобто вони задля ефективності контрольного заходу, досягнення результату з мінімальними витратами зобов'язані вчиняти певні дії, наприклад, вимагати необхідні документи, допитувати свідків, щоб якнайшвидше з'ясувати істину. У свою чергу, підконтрольні суб'єкти повинні реалізувати принцип ефективності у формі використання, тобто активно діяти, наприклад надавати пояснення тощо, допомагаючи контролюючим суб'єктам ефективно використовувати час, матеріальні та трудові ресурси. У Положенні про Державну фіскальну службу України [19] зазначається, що ДФС для виконання покладених на неї завдань має право: вимагати від керівників та відповідних посадових осіб, фізичних і юридичних осіб - платників податків, які перевіряються, припинення дій, що перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами ДФС, усунення виявлених порушень податкового, митного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС, та контролювати виконання законних вимог службових (посадових) осіб ДФС.

У контрольному процесі на стадії безпосереднього проведення контрольних дій реалізується і принцип законності. У Стандарті Рахункової палати [28] відмічається, що працівники Рахункової палати при здійсненні перевірки зобов'язані дотримуватися принципу законності (пункт 1.8). У

Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» [23] навіть передбачені відповідні заходи у випадку порушення принципу законності, наприклад, у разі, коли вищестоящий орган державного фінансового контролю в порядку контролю за достовірністю висновків нижчестоящого органу державного фінансового контролю здійснив перевірку актів ревізії, складених нижчестоящим органом державного фінансового контролю, та виявив їх невідповідність вимогам законів, то проводиться позапланова ревізія. У даному випадку має реалізовуватися і принцип відповідальності, тобто у випадку виявлення недостовірних фактів у висновку, або укриття фактів порушень, працівник контролюючого суб'єкта повинен нести дисциплінарну відповідальність. Якщо невиявлені суттєві порушення, що привело в подальшому до їх продовження на підконтрольному суб'єкті, слід щоб такі особи відшкодували збитки, що нанесені бюджету та самому підконтрольному суб'єкту. Отже порушення принципу законності має призвести до реалізації принципу відповідальності.

Під час проведення контрольних заходів реалізується і принцип об'єктивності. Сутність принципу об'єктивності на даній стадії контрольного процесу науковці визначають по-різному, не прив'язуючись до форм його реалізації: всебічне і об'єктивне дослідження всіх обставин справи [15, с. 264]; необхідність забезпечення контролюючими суб'єктами неупередженого підходу до підконтрольних суб'єктів [26, с. 80; 1, с. 152]; неупередженість при дослідженні питань, поставлених на вирішення контролю [31, с. 66]; всебічність і неупередженість дослідження фінансової діяльності господарюючих суб'єктів [9, с. 118]; відсутність неупередженості і невтручання у оперативну діяльність суб'єкта господарювання [25, с. 19]; аналіз реальних фактів і всебічність їх розгляду [16]; виключення неупередженості, а також будь-яких особливих мотивів (політичних, особистих) [12, с. 37]. Реалізація принципу об'єктивності підконтрольним суб'єктом під час проведення контрольних заходів відбувається у формі використання (посадові особи підконтрольного суб'єкта мають право:

вимагати від контролюючого суб'єкта, яким є працівник Рахункової палати, доручення на проведення перевірки; надавати заяви, зауваження і пояснення щодо предмета перевірки. У свою чергу, як зазначається у Стандарті Рахункової палати [28], працівники Рахункової палати та особи, залучені до перевірки, під час проведення перевірки мають право: отримувати всю необхідну інформацію на об'єкті перевірки, від вищестоящих установ і організацій, банків, інших установ і організацій, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки; безперешкодно входити до будь-яких приміщень та сховищ об'єкта перевірки, якщо інше не передбачено законами України; тощо. Працівники ДФІ також мають право: одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю; отримувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають під час здійснення державного фінансового контролю; проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки та ін. Отже, у даному випадку реалізація принципу об'єктивності контролюючим суб'єктом відбувається у формі виконання.

Важливе значення для реалізації дотримання принципу об'єктивності має факт збирання доказів, які повинні бути якісними, володіти певними характеристиками: по - перше, бути належними, тобто підтверджувати всі висновки, що зроблені у ході проведених контрольних заходів; по - друге, достатніми - їх кількість повинна бути оптимальною, такою, що підтверджує висновки (якщо певні висновки не підтверджені, то слід збирати інші докази; якщо ж наявні документи, які не впливають на висновки, то їх не слід вказувати і приєднувати до матеріалів контрольних заходів); по-третє, надійними, тобто такими, що забезпечують істинність висновків, щоб не допустити неоднозначності їх трактування.

Принцип відповідальності також має місце на стадії проведення контрольних заходів. С Бардаш [2, с. 6] зазначає, що принцип відповідальності - це відповідальність

суб'єктів контролю за конкретні контрольні дії. Але ж контролюючі суб'єкти повинні нести відповідальність не лише за дії, а й за бездіяльність. Принцип відповідальності має реалізуватися як щодо контролюючого суб'єкта, так і підконтрольного. Цей принцип реалізується лише у формі виконання, оскільки не можливо на власний розсуд діяти контролюючому суб'єкту при застосуванні відповідальності та неможливо утриматися від виконання норм закону, які встановлюють відповідальність. Так, у випадку вчинення дій, що перешкоджають уповноваженим особам ДФС у проведенні перевірок, пов'язаних з нарахуванням, обчисленням та сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, Кодексом України про адміністративні правопорушення (ст. 188-23) [10] передбачено накладення штрафу на посадових осіб. Аналіз чинного законодавства щодо діяльності Рахункової палати, ДФІ дозволяє зробити висновок про те, що принцип відповідальності реалізується як контролюючими суб'єктами щодо підконтрольних (працівники Рахункової палати та особи, залучені до перевірки, під час її проведення, мають право у разі необхідності складати протоколи про адміністративні правопорушення; орган державного фінансового контролю має право зупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства), так і іншими державними органами щодо контролюючих суб'єктів та їх посадових осіб (головні контролери - керівники департаментів можуть бути достроково звільнені з посади, крім відставки або звільнення за власним бажанням, у разі незадовільного виконання своїх посадових обов'язків, порушення законодавства або зловживання своїм службовим становищем за поданням Колегії Рахункової палати, якщо таке рішення прийнято більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України), а також підконтрольними суб'єктами стосовно їх працівників. У пункті 1.10 Стандарту Рахункової

палати [28] зазначається: посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані вживати невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень; невиконання законних вимог суб'єктів перевірки або створення перешкод у їх роботі тягне за собою кримінальну, адміністративну чи дисциплінарну відповідальність. Вважаємо, що дана норма потребує уточнення, з урахуванням стадій контрольного процесу, на яких можуть вчинятися правопорушення, а і відповідно застосовуватися заходи впливу до винних осіб. Доцільно вказати, що посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані вживати невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень як під час проведення контрольних заходів, так і після оформлення результатів перевірки, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень. У Кодексі України про адміністративні правопорушення (ст. 188-19) [10] дещо ширше трактуються порушення, які можуть вчинятися на даній стадії контрольного процесу, зокрема: 1) невиконання законних вимог Рахункової палати; 2) створення перешкод у роботі Рахункової палати; 3) надання Рахунковій палаті завідомо неправдивої інформації; 4) недодержання встановлених законодавством строків надання інформації Рахунковій палаті. Враховуючи таку норму вказаного Кодексу, доцільно внести і відповідні зміни до ст. 13 Закону України «Про Рахункову палату», частину 3 якої викласти у наступній редакції: «За невиконання законних вимог Рахункової палати, створення перешкод у її роботі, надання їй завідомо неправдивої інформації та недодержання встановлених законодавством строків надання інформації до керівників та інших посадових осіб об'єктів, що перевіряються, застосовується адміністративна відповідальність».

До видів порушень, що вчиняються під час проведення контрольних заходів, слід віднести: 1) оприлюднення контролюючим суб'єктом інформації, що сприяло приховуванню підконтрольним суб'єктом певних доказів стосовно вчиненого порушення та

негативно вплинуло на результат контрольного заходу; 2) ненадання, несвоєчасне надання чи надання неправдивої інформації підконтрольним суб'єктом на вимогу контролюючого суб'єкта, що негативно вплинуло на об'єктивність, ефективність контрольного заходу; 3) неоприлюднення інформації щодо ходу контрольного заходу контролюючим суб'єктом, що не дозволило зібрати докази, достовірну інформацію про діяльність підконтрольного суб'єкта; 4) вчинення керівником підконтрольного суб'єкта чи його працівниками дій, що перешкоджають здійсненню працівниками контролюючого суб'єкта їх повноважень, належному проведенню контрольного заходу; 5) незабезпечення керівником підконтрольного суб'єкта, керівником контрольної групи контролюючого суб'єкта вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у проведення контрольних заходів; 6) використання працівниками контролюючого суб'єкта неналежних методів фінансового контролю чи аудиторських процедур, що не дозволило отримати об'єктивний результат; 7) порушення нормативних актів працівниками контролюючого суб'єкта під час проведення контрольних заходів, що призвело до нанесення збитків бюджету, підконтрольному суб'єкту; 8) неприйняття контролюючим суб'єктом заяв, зауважень, пояснень тощо, працівників підконтрольного суб'єкта, що могли вплинути на результати контрольного заходу; 9) відмова або ухилення працівників підконтрольного суб'єкта від надання чи несвоєчасне надання інформації або документів, що можуть вплинути на результати контрольного заходу; 10) нежиття чи несвоєчасне вжиття контролюючим, підконтрольним суб'єктом невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень; 11) невиконання працівниками підконтрольного суб'єкта законних вимог контролюючого суб'єкта, створення перешкод у його роботі.

Важливою є і стадія оформлення результатів контрольних заходів, на якій також реалізуються принципи фінансового контролю. Щодо принципу незалежності, то абсолютно незалежними контролюючі суб'єкти мають бути саме на даній стадії, оскільки

формується висновки, від яких залежить подальше вжиття чи ні заходів за результатами проведеного контролю. Про таку форму реалізації принципу незалежності керівником як виконання, йдеться у Стандартах внутрішнього аудиту [29]: керівник установи забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у підготовку звіту про його результати. Щодо третіх осіб, то вони реалізують даний принцип у формі дотримання, бо зобов'язані утримуватися від порушень. Аналогічну норму, але з більш розширеним змістом слід закріпити у нормативних актах, що стосуються діяльності Рахункової палати, ДФІ, ДФС з метою дотримання принципу незалежності під час оформлення результатів контрольних дій: «керівники контролюючого суб'єкта та підконтрольного суб'єкта мають вживати заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у підготовку документа за результатами контрольних заходів». У даному випадку принцип незалежності реалізуватиметься у формі виконання як підконтрольним, так і контролюючим суб'єктами.

Властивий даній стадії контрольного процесу і принцип об'єктивності. У більшості публікацій йдеться про принцип об'єктивності, який має місце саме на підсумковій стадії контрольного процесу. Його сутність зводиться до наступного: забезпечує повну і достатньо точну відповідність об'єктивній дійсності отриманих у результаті розгляду контрольної справи результатів, тобто всі висновки контрольно-процесуальної діяльності мають бути достовірними [7, с. 99]; міра достовірності фактів та одержаної інформації під час проведення контролюючих дій [30, с.1068, 1069]; необхідність забезпечення контролюючими органами неупередженого, рівного підходу до всіх підконтрольних суб'єктів при узагальненні і реалізації результатів контролю; повинен ґрунтуватися на достовірній, перевіреній інформації, що реально відображає об'єктивну дійсність; висновки повинні ґрунтуватися на точних результатах перевірки [1, с. 152]; надання контролерами за результатами контролю достовірної інформації, тобто такої, що максимально від-

повідає об'єктивній істині [6, с. 101]; складання висновків лише на основі результатів дослідження, які мають бути підтверджені системою доказів [31, с. 66]. На реалізацію принципу об'єктивності підконтрольним суб'єктом, у формі використання, свідчить наявність норм-дозволів щодо використання ним права на подачу заперечень, зауважень, розбіжностей до акту, довідки тощо. Наприклад, у ПКУ містяться норми, що передбачають право підконтрольного суб'єкта на подачу заперечень: у разі незгоди платника податків з висновками акта такий платник зобов'язаний підписати такий акт перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта або окремо у строки, передбачені ПКУ [17]. У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення до контролюючого органу [17]. У разі наявності зауважень і пропозицій керівництва об'єкта аудиту до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, вони оформлюються у вигляді Протоколу розбіжностей до аудиторського звіту та надаються органу Держфінінспекції для аналізу [13]. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії, яка проводилася органами ДФІ, керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням. У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після повернення контролюючому органу акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження) [21]. Із зазначеного зрозуміло, що зауваження, заперечення подає саме підконтрольний суб'єкт, зокрема це – уповноважена особа об'єкта перевірки, платник податків або його законний представник, керівник об'єкта аудиту, керівник об'єкта контролю. У той же час в Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами [21] йдеться про те, що потреба в ознайомленні з актом ревізії та його підписанні іншими працівниками об'єкта контролю, зокрема колишніми керівником

і головним бухгалтером, що були відповідальні за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягає ревізії, визначається посадовою особою контролюючого органу самостійно. Дана теза свідчить про можливість реалізації принципу об'єктивності колишніми керівником і головним бухгалтером, у той час як така реалізація повинна бути обов'язковою і не залежати від думки чи волевиявлення посадової особи контролюючого органу, яка приймає рішення самостійно. Крім цього, враховуючи зазначену вище норму, вважаємо, що необхідно надати цим особам, зокрема колишнім керівнику і головному бухгалтеру, що були відповідальні за фінансово-господарську діяльність, право написати заперечення до акту ревізії незалежно від того, який контролюючий суб'єкт проводив контрольний захід: Рахункова палата, ДФІ, ДФС тощо. Отже, задля реалізації принципу об'єктивності під час оформлення результатів контролю пропонуємо у нормативних актах, які передбачають особливості оформлення підсумкових документів, а в подальшому у законі «Про фінансовий контроль» слід зазначити: «Колишні керівники та головний бухгалтер, що були відповідальні за фінансово-господарську діяльність підконтрольного суб'єкта у період, що підлягає перевірці (ревізії), мають бути ознайомлені з підсумковим документом, що формується за її результатами. Вони також мають право, у встановлений законодавством строк, подавати заперечення (зауваження) щодо змісту такого документу, стосовно питань, з якими не погоджуються».

Щодо реалізації принципу ефективності на стадії оформлення результатів контрольних заходів, то у наукових публікаціях про це не йдеться. Лише із аналізу окремих нормативних актів можна зробити висновки про його реалізацію: висновки за результатами перевірки мають відповідати її кінцевій меті [28]; аудиторський звіт має містити рекомендації, що повинні бути достатньо детальними і реальними для впровадження [13]. Отже, реалізація принципу ефективності передбачає висвітлення у підсумковому документі, що приймається за результатами контрольних заходів не лише

виявлених порушень та санкцій, що мають застосовуватися за їх вчинення, а й рекомендацій щодо покращення діяльності у сфері публічних фінансів підконтрольним суб'єктом.

До принципу гласності на досліджуваній стадії контрольного процесу звертаються вчені, які трактують цей принцип по-різному: передбачає доступність висновків, що зроблені контролюючими суб'єктами за результатами контрольних заходів для всіх: широке та правдиве висвітлення результатів контролю, необхідність подачі у засобах масової інформації основних результатів діяльності контролюючих органів з перевірки дотримання законодавства, викриття зловживань, запобігання неефективного, нецільового використання державних коштів [1, с. 152-153]; доступність кожного громадянина до інформації про результати контрольної діяльності [4]; органи, уповноважені на здійснення бюджетного контролю, забезпечують доступність його результатів [8, с. 97]. Незалежно від проведення розслідувань правоохоронними органами матеріали перевірок, ревізій тощо, мають публікуватися, для формування громадської думки, громадського впливу на діяльність підконтрольного суб'єкта. У деяких публікаціях йдеться про реалізацію принципу гласності за певних умов: дотримання режиму секретності, службової, комерційної чи іншої таємниці, що охороняється законом [3, с. 148]; збереження державної, комерційної або іншої охоронюваної законом таємниці [14, с. 92]. Вважаємо, що якщо йдеться про порушення у сфері публічних фінансів, то не може бути умов стосовно дотримання будь-яких таємниць. Майже у всіх нормативних актах як внутрідержавних, що стосуються правового статусу контролюючих суб'єктів, так і міжнародних йдеться про принцип гласності: рішення щодо оприлюднення результатів аудиту діяльності приймається керівництвом органу ДФІ, який проводив аудит діяльності; оприлюднення результатів аудиту діяльності здійснюється відповідно до законодавства; така інформація може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування; аудиторський звіт може

виноситись на розгляд колегії відповідного органу, уповноваженого управляти державним майном [13]; результати аудиту можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації [20]. На відміну від нормативних актів, що стосуються діяльності ДФС, ДФІ, у Стандарті Рахункової палати [28] досить чітко деталізовано способи оприлюднення результатів перевірок, що проводилися Рахунковою палатою, що сприяє належній реалізації принципу гласності. У той же час не сприяють реалізації принципу гласності на даній стадії контрольного процесу норми стосовно того, що «рішення щодо оприлюднення результатів аудиту діяльності приймається керівництвом органу Держфінінспекції, який проводив аудит діяльності» та «результати аудиту можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації». Такі норми свідчать про реалізацію принципу гласності у формі використання. Враховуючи необхідність відання гласності фактів щодо управління публічними фінансами, вважаємо, що всі контролюючі суб'єкти зобов'язані оприлюднювати результати контрольних заходів, тобто формою реалізації принципу гласності має бути саме виконання. Реалізація принципу гласності не повинна залежати від керівників цих суб'єктів чи інших осіб. У законі «Про фінансовий контроль» доцільно закріпити наступну норму: «Результати контрольних заходів підлягають обов'язковому оприлюдненню у засобах масової інформації не пізніше ніж на 10 день з моменту підписання відповідного підсумкового документу контролюючим та підконтрольним суб'єктами (акту, висновку тощо). Крім цього оприлюдненню підлягають і матеріали, які містять інформацію стосовно застосування до підконтрольних суб'єктів, осіб, що вчинили порушення у сфері публічних фінансів заходів впливу.

Наступним принципом, що реалізується під час формування підсумкового документа за результатами проведеного контрольного заходу, є принцип відповідальності. У нормативних актах, що стосуються діяльності контролюючих суб'єктів, лише в загальних рисах вказується на вид відповідальності, яка застосовується у випадку вчинення ними порушень, не деталізовано і види

таких порушень, якими на наш погляд є: 1) неналежне, несвоєчасне, неякісне, неточне оформлення результатів контролю; 2) невжиття керівником контролюючого суб'єкта, підконтрольного суб'єкта заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у підготовку документа за результатами контрольних заходів; 3) втручання третіх осіб, представників підконтрольного суб'єкта у підготовку підсумкового документа з метою приховування порушень у сфері публічних фінансів; 4) викладення у висновку інформації, що не відповідає дійсності, що вплинуло чи могло вплинути на застосування стягнень до підконтрольного суб'єкта чи його працівників; 5) порушення строків оформлення, надання акту (довідки, тощо) підконтрольному суб'єкту; 6) приховання контролюючим суб'єктом інформації про результати проведених контрольних заходів, стосовно застосування до підконтрольного суб'єкта заходів впливу.

Література

1. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю : підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.
2. Бардаш С. В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища / С. В. Бардаш // Економіка та держава. – 2012. – № 7. – С. 4 – 8.
3. Бровкіна Н.Д. Основы финансового контроля: учеб.пособие/ Н.Д.Бровкіна; под.ред. М.В.Мельник. – М.: Магистр, 2007. – 382 с.
4. Бурцев В.В. Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях / В. В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=22498>
5. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : Підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко; За ред. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид, доп. і переробл.]. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
6. Гаращук В.М. Контроль та нагляд в державному управлінні / В.М.Гаращук. – Харків: Фоліо, 2002. – 176 с.
7. Горшенев В. М. Контроль как право-

вая форма деятельности / В. М. Горшенев, И. Б. Шахов. – М. : Юрид. лит., 1987. – 176 с.

8. Гупаловська М. Б. Вплив дефініції «принцип» на якість бюджетного контролю / М. Б. Гупаловська // Матеріали конференції «Стратегические вопросы мировой науки – 2011». Економічні науки. – 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/5_SWMN_2011/Economics/3_79646.doc.htm

9. Довженець А. О. Міжнародні принципи формування фінансового контролю / А. О. Довженець // Митна справа. – 2012. – № 2; Ч. 2; Кн. 2. – С. 117–121. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ms/2012_2_2/117.pdf

10. Кодекс України про адміністративні правопорушення – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

11. Мазур А. В. Загальні та специфічні принципи митного контролю / А. В. Мазур // Проблеми законності. – 2005. – Вип. 74. – С. 176 – 181. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.nulau.edu.ua/bitstream/123456789/565/1/Pr_zak74.htm

12. Мальцев В. А. Финансовое право : учебник для студ. сред. проф. учеб. заведений / В. А. Мальцев. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Издательский центр «Академия», 2008. – 256 с.

13. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: затверджена наказом Міністерства фінансів України № 728 від 26.06.2014 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>

14. Микитюк І. Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю / І. Микитюк // Вісник Тернопільського державного економічного університету. Серія : Економічні науки. – 2006. – № 3. – С. 88 – 94.

15. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений : [учеб.-практич. пособ.] / [Горяинов К.К., Кваша Ю.Ф., Сурков К.В. и др.] ; под общ. ред. Ю.В. Кваша. – М. : Юристъ, 2001. – 537 с.

16. Пахомов В. В. Принципи здійснення контролю за діяльністю податкових органів / В. В. Пахомов // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2005. – Вип. 30. – С. 265 – 271. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vkhnivs/2005_30/30/49.pdf

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із наступними змінами та доповненнями – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2575-17>

18. Положення про Державну фінансову інспекцію України: затверджено Указом Президента України від 23.04.2011. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>

19. Положення про Державну фіскальну службу України: затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 236 від 21.05.2014 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>

20. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 361 від 25.03.2006 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-п>

21. Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами: затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20.04.2006 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-п>

22. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ: затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 1777 від 31.12.2004 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-п>

23. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю: Закон України у ред. Закону від 16.10.2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

АНОТАЦІЯ

У статті розкривається сутність реалізації принципів фінансового контролю на таких стадіях контрольного процесу як проведення контрольних заходів та оформлення їх результатів, вказуються форми їх реалізації, окреслюються види порушень, що вчиняються на даних стадіях, формулюються пропозиції стосовно удосконалення чинного законодавства

SUMMARY

The article reveals the essence of the implementation of the principles of financial control on such process control stages as audits and processing their results, specify the forms of their implementation, outlines the types of violations that are committed in this stages, formulate proposals for improving the current legislation.

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

24. Румянцев А.В. Финансовый контроль: Курс лекций. – М.: Изд-во “Дело и Сервис”, 2003. – 144 с.

25. Рябова М. А. Контроль и ревизия : учебно-практическое пособие / М. А. Рябова. – Ульяновск : УЛГТУ, 2011. – 148 с.

26. Савченко Л. А. Правові основи здійснення фінансового контролю: навч. посібник / Л. А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

27. Сарана С. В. Фінансове право України : Навч. посібник / С. В. Сарана. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», 2008. – 567 с.

28. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://>

www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836

29. Стандарти внутрішнього аудиту: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>

30. Федоров С. Є. Принцип об'єктивності державного фінансового контролю: особливості сприйняття / С. Є. Федоров // Форум права. – 2013. – № 1. – С. 1066 – 1073. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : archive.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2013-1/13fcekoc.pdf

31. Фінансовий контроль: теорія, ревизія і аудит: підручник. За ред. засл. діяча науки і техніки України, д.е.н, проф. М.Т.Білухи. – вид друге перероб. і доп. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2006. – 888 с.

32. Юркин Т. Ю. К вопросу о принципах таможенного контроля / Т. Ю. Юркин // Вестник Саратовской государственной академии права. – 2009. – № 4. – С. 133 – 137.