

УДК 347.73:35.073.526 (477)

Г.Є. Тарасова,
здобувач кафедри адміністративного права
та адміністративної діяльності
Донецького юридичного інституту МВС України

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЯК ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Статтю присвячено дослідженню теоретично-методологічних підходів до окремих питань класифікації державного фінансового контролю. На підставі розмежування форм, видів та методів фінансового контролю доведено, що за своєю правовою природою державний аудит є саме самостійною формою державного фінансового контролю. Своєю чергою, форми фінансового контролю дозволяють із правової точки зору окреслити дозволені межі контрольних дій, спрямованих на реалізацію функцій фінансового контролю.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний аудит, форми фінансового контролю.

В статтє на основани анализе теоретико-методологических подходов оснований классификации финансового контроля разграничиваются такие понятия, как “форма контроля”, “вид контроля”, “метод контроля”. Определено, что понятием вида целесообразно обозначить отдельные направления финансового контроля, которые позволяют определить специфику деятельности контролируемых субъектов. Формы же финансового контроля позволяют с правовой точки зрения очертить дозволенные границы контрольных действий, которые направлены на выполнение функций финансового контроля.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, государственный аудит, формы финансового контроля.

On the basis of the analysis of theoretical and methodological approaches of the bases of the classification of financial control such concepts as “form control”, “control”, “control method” are differentiated. It is determined, that it should be appropriate to define as the concept of “kind” separate areas of financial control, allowing you to define the specifics of the control subjects. The forms of financial control from the legal point of view give the possibility to outline the permissible boundaries of control actions, which are directed to the performing of the functions of financial control. The author as the forms of financial control considers the following: checking, inspection, audit.

Keywords: state financial control, state audit, financial control.

В умовах посилення впливу внутрішніх та зовнішніх викликів у фінансово-економічному середовищі держави зростає значення системи управління державними фінансами як фундаментальної складової для розвитку інших сфер реалізації державної політики. У цьому контексті особливої актуальності набуває пошук нових напрямів вдосконалення системи державного управління в цілому і його окремих функцій зокрема. Контроль є невід’ємним елементом процесу управління. Результатом проведеної адміністративної, бюджетної та податкової реформ в Україні є зміна цілей управління державними фінансами. Основною метою стає підвищення ефективності використання фінансових ресурсів,

забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та в цілому державного сектора. У таких умовах достатньо гостро постає питання щодо необхідності змін в галузі методології і організації фінансового контролю в сфері державних та місцевих фінансів, переходу від фіскального характеру форм контролю (інспектування, ревізій, перевірок) до консультативного, який направлено на максимальне зменшення ризику помилок і порушень у зазначеній сфері. Таке завдання може бути вирішене виключно в межах аудиторської форми контролю.

У фінансовому праві дослідженню безпосередньо державного фінансового аудиту приділено не достатньо уваги. Це і зрозуміло, враховуючи той факт, що найчастіше розглядувана тема розроблялася паралельно з дослідженням загальних проблем фінансового контролю, особливостями здійснення недержавного аудиту, а низка важливих питань не порушені й дотепер. Однак було б несправедливим підкреслювати повну нерозробленість цього виду правовідносин. Так, на сьогодні серед українських дослідників проблем аудиту в цілому слід виділити роботи Л.А. Савченко [1], В.М. Дереконя [2], А.О. Мухатаєва [3], О.В. Манченко [4] та ін. *Метою статті є аналіз теоретико-методологічних підходів до питань класифікації державного фінансового контролю з метою характеристики державного аудиту як однієї із його форм.*

Одним із визначальних питань при дослідженні державного аудиту є характеристика його як форми, виду чи методу контролю, що прямо пов'язано з питаннями класифікації. Проблема класифікації державного контролю є далеко не новою [5, с. 23–26; 6, с. 12–22; 7, с. 47–59; 8, с. 61–76; 9, с. 70–91; 10, с. 19–26]. Проте ще й дотепер ми спостерігаємо полеміку стосовно таких понять, як форма, вид чи методи фінансового контролю в цілому та його видів, зокрема. Так, ще І.А. Белобжецький зазначав, що ці поняття використовуються вченими як взаємозамінні: одні спеціалісти трактують форми контролю як складові методу, а інші, навпаки, – методи закладають в основу класифікації його форм [7, с. 47]. Критерієм розмежування в цьому випадку має виступати обраний фахівцями варіант відповіді на визначальне питання, а саме: як на їх думку співвідносяться з правової точки зору категорії “форма” та “метод”, і що має бути ключовим критерієм класифікації контролю за видами.

Одна група вчених при дослідженні цього питання взагалі не виділяє форм фінансового контролю [11, с. 18, 21, 27; 12, с. 86–102; 13, с. 64–72]. Так, досліджуючи проблеми фінансового контролю в капіталістичних країнах, А.О. Анісімов наводить такі дві підстави класифікації за видами, як: 1) залежно від часу проведення (попередній, поточний та наступний); 2) за ієрархією органів контролю (парламентський, інституційний, адміністративний, внутрішньовідомчий та місцевий) [5, с. 24–25]. Як методи вчений виділяє ревізію, обстеження, інспекцію та нагляд [5, с. 25]. Близьку позицію займає й Л.М. Крамаровський, який виділяє такі види контролю, як: 1) за сферами управління діяльністю (загальний та спеціальний); 2) за суб'єктами контролю (партійний; державний в т.ч.: надвідомчий, відомчий й внутрігосподарський; суспільний: громадський; державно-суспільний); 3) за часом здійснення (попередній та наступний); 4) за джерелами (документальний та фактичний). До методів контролю в роботі відносяться перевірка та ревізія [6, с. 12–61]. М.С. Студенікіна також вважає попередній, поточний та наступний контроль видами державного контролю, проте підставу такого поділу характеризує як стадію діяльності контрольного об'єкта [14, с. 14]. У посібнику “Советское финансовое право” за редакцією С.Д. Ципкіна відображено більш вузький підхід та звернено увагу тільки на таку підставу класифікації, як час

проведення, й, зокрема, виділено попередній, поточний та наступний контролю. До методів же віднесено – розгляд фінансово-планових актів, перевірка, вилучення документів, заслуховування звітів та доповідей, робота зі скаргами, аналіз практики, ревізія [15, с. 91–92].

Відповідно до другої точки зору, принциповим є чітке розмежування як видів та методів контролю, так і форм останнього. Здійснюючи аналіз наукової літератури з цього питання, слід зазначити, що більшість вчених під видом розуміють складову частину, яка відображає зміст цілого і водночас вирізняється від інших складових конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що, в свою чергу, окреслює і особливості в методах контролю, під формами контролю розуміють зовнішнє вираження здійснюваних дій; під методами – способи, прийоми, за допомогою яких контролюючі органи здійснюють функцію контролю з метою найбільш ефективного виконання покладених завдань [8, с. 64; 9, с. 70; 16, с. 185]. Поштовхом до такого розуміння цих понять служить дослідження їх походження. Виходячи з етимологічного значення, під формою (лат. *forma*) слід розуміти зовнішній вигляд предмета, зовнішній контур або зовнішній вираз якого-небудь змісту [17, с. 1417]. Метод (від грецького *methodos* – “шлях дослідження”) означає спосіб досягнення певної мети, вирішення конкретного завдання, сукупність прийомів або операцій тощо [17, с. 795]. Тобто поняття форми пов'язане із зовнішньою характеристикою явища, а методу – із внутрішньою. Незважаючи на таке єдине, узагальнене розуміння та визначення цих категорій, серед науковців немає одностайності у їх змістовному наповненні.

Так, І.А. Белобжецький попередній, поточний та наступний контролю розглядає виключно як форми контролю, характеризуючи водночас ревізію, тематичну перевірку та рахункову перевірку звітності також як форми наступного контролю [7, с. 52–53]. М.М. Ровинський зазначав, що за методами здійснення контролю його форми поділяються на такі види, як попередній, наступний, документальний, фактичний, поточний, оперативний [18, с. 10]. Суперечливим є підхід і Є.В. Калюги, яка класифікує контроль залежно від організаційної форми на зовнішній (державний та приватний) та внутрішній (відомчий та контроль власника) контроль, а далі в роботі до форм відносить також постійно діючий та періодичний; суцільний і вибіркового; наскрізний і тематичний контроль; ревізію і камеральну перевірку [19, с. 57, 66]. У цьому випадку ознаки класифікації фінансово-господарського контролю за видами не виправдано використовуються як критерії для диференціації його форм.

О.Ф. Андрійко у своєму монографічному дослідженні закладає різноманітні підстави класифікації видів державного контролю: залежно від суб'єктів здійснення (загальний та спеціальний); залежно від часу проведення (попередній, поточний та наступний); з точки зору організаційних взаємозв'язків контролюючого і підконтрольного об'єктів (зовнішній і внутрішній) тощо [16, с. 86–93]. До методів контролю дослідниця відносить тематичні перевірки, рейди, опрацювання матеріалів, доповіді, лабораторні методи, рекомендації, заохочення тощо, до форм – моніторинг, ревізії, перевірки [16, с. 182, 184, 185]. Водночас далі автор у роботі попередній контроль, збір та аналіз інформації про стан справ вже характеризує як форму [16, с. 191–193].

Як бачимо, наведені погляди демонструють наявність різних характеристик видів, форм та методів фінансового контролю. У цілому погоджуючись з запропонованою класифікацією за видами, формами та методами, виокремлення деяких з них, на нашу думку, є суперечливим. По-перше, попередній, поточний та наступний контроль ми схильні розглядати саме як види контролю залежно

від часу його проведення. Як слушно з цього приводу зазначає О.Ф. Андрійко, при характеристиці видів контролю важливим є що, кого і як ми хочемо контролювати [16, с. 85]. Поняттям виду доцільно позначити окремі напрями фінансового контролю, які дозволять відразу підкреслити специфіку діяльності контролюючих суб'єктів. Саме тому необхідно як підстави класифікації закладати суб'єктну, об'єктну складову та час проведення. У цьому контексті нам до вподоби підхід, запропонований О.Ю. Грачовою, яка виділяє такі види фінансового контролю: 1) за суб'єктами здійснення: а) державний (загальнодержавний, відомчий, внутрішньогосподарський та муніципальний); б) незалежний; 2) за часом (попередній, поточний та наступний); 3) за об'єктами, напрямиами (бюджетний, податковий, банківський, валютний) [9, с. 72].

По-друге, ми не згодні з тим, що ознаками характеристики форм можуть виступати часові межі, джерела підконтрольної інформації, методологія проведення чи кількісні та якісні показники [6, с. 18–22; 7, с. 56; 19, с. 76; 20, с. 31]. При визначенні форм фінансового контролю слід виходити із співвідношення змісту і форми як філософських категорій, які відображають взаємозв'язок двох сторін певного явища. Форма фінансового контролю дозволяє з правової точки зору визначити дозволені межі контрольних дій, які в цілому направлені на виконання функцій фінансового контролю.

Таким чином, форму державного фінансового контролю можна визначити, як зовнішній вираз практичної реалізації дій державних органів, направлених на реалізацію специфічних завдань і функцій у процесі застосування вибраних методів контролю фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів. Виходячи з цього, необхідно погодитися з позицією науковців, які до форм фінансового контролю відносять ревізію, перевірку, нагляд, облік [9, с. 62; 21, с. 106; 22, с. 32–35; 23, с. 188]. Вибір форми контролю контролюючим суб'єктом відбувається у межах, що окреслені його повноваженнями або прямо передбачені в правовій нормі [16, с. 186]. Відповідні форми фінансового контролю мають бути прямо визначені нормативно-правовими актами, що регламентують діяльність відповідного контролюючого суб'єкта. Саме форми контролю носять динамічний характер, оскільки складні процеси побудови правової держави, перебудова економіки, зміна форм власності спонукають до пошуку нових форм державного фінансового контролю та до пошуку таких форм, які б не були пов'язані з прямим втручанням держави у внутрішню оперативну управлінську діяльність суб'єктів, і разом з тим забезпечували контрольованість відповідних процесів [16, с. 186]. Зокрема, прикладом може служити поява такої форми державного фінансового контролю, як державний аудит.

Поштовхом до його розвитку стало прийняття у 2001 році Бюджетного кодексу України, який містив статтю щодо здійснення аудиту деякими державними органами [24]. Відповідно до ст. 2 Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” державний фінансовий контроль забезпечується органами Державної фінансової інспекції України через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [25]. Державний фінансовий аудит же визначається як різновид державного фінансового контролю, який полягає в перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Близькою за змістом є і ч. 3 ст. 363 Господарського кодексу України, яка також державний фінансовий аудит

визначає як різновид державного фінансового контролю [26]. Тобто як ми бачимо на рівні законодавства державний фінансовий аудит визначається як різновид державного фінансового контролю. При цьому низка підзаконних нормативно-правових актів, які регламентують порядок проведення окремих видів державного фінансового аудиту (аудиту ефективності, суб'єктів господарювання державного сектору економіки), визначають його саме як форму контролю [27].

Трактування поняття державного фінансового аудиту серед науковців є також неоднозначним. Так, Л.О. Сухарева та Т.В. Федченко характеризують державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм саме як метод фінансового контролю [28, с. 129]. На думку Ж.А. Жирної, під державним аудитом слід розуміти інститут державного аудиту, який діє від імені та в інтересах суспільства, має право на незалежну і самостійну оцінку дій органів влади, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави [29, с. 292]. Е.О. Арнс визначає аудит як процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює достовірність інформації [30, с. 226]. Погоджуючись з виокремленням такої характеристики державного аудиту, як незалежність, водночас вважаємо, що наведені визначення потребують певного уточнення. По-перше, якщо визначати аудит через категорію “метод”, то виникає запитання, як характеризувати тоді такі дії аудиторів, як аналіз досліджуваної інформації, експертна оцінка, перевірка фінансових документів, прогнозування тощо? На наш погляд, як ми зазначали ще на початку статті, це і є методами (способами) здійснюваних контрольних дій. І порядок, і мета, і наслідки застосування таких методів будуть різними залежно саме від форми контролю: чи це інспектування, податкова перевірка, чи державний аудит.

По-друге, що стосується визначення державного аудиту як інституту, то в цьому є певний сенс з огляду на особливий інституційний статус Рахункової палати України, яка на сьогодні здійснює державний аудит. Проте до повноважень Державної фінансової інспекції також належить проведення державного фінансового аудиту, що унеможливорює характеризувати останній як інституційний.

Погоджуючись з тим, що аудит це дійсно процес, слід додати, що державному фінансовому контролю в цілому властива детальна процедурно-процесуальна регламентація. Для забезпечення ефективності контрольної функції потрібний чіткий, налагоджений і закріплений у нормативних актах механізм її дії. Форми і методи державного фінансового контролю проводяться відносно конкретних осіб, тобто законодавчо визначене коло учасників процесуальних фінансових відносин, їхні процесуальні права й обов'язки. Здійснення державного аудиту на практиці відбувається в рамках контрольної-процесуальної діяльності відповідних органів, які використовують певні методи у процесуальних межах. У такий спосіб здійснення державного аудиту набуває впорядкованості, послідовності, чіткості та створює порядок у діяльності контролюючих суб'єктів, підпорядковує їм суворим процесуальним вимогам.

Отже, ми схильні розглядати державний аудит саме як самостійну форму державного фінансового контролю, оскільки це дозволяє виокремити специфіку організації контрольних дій відповідними суб'єктами. Ми не ставили за мету в цій статті досліджувати такі сутнісні характеристики державного аудиту, як рекомендаційний нефіскальний характер, незалежність, публічність та інші, що, безумовно, має бути відображено в узагальненому визначенні державного аудиту. На цьому етапі дослідження ми поставили за мету лише окреслити доцільність

визначення останнього саме як форми контролю. Останній як правова форма діяльності органів держави здійснюється на основі якнайсуворішого дотримання вимог закону й інших нормативних актів. Відповідний контролюючий орган чи його посадова особа ставляться в умови, коли вони повинні безпосередньо використовувати норми права для вирішення конкретних юридичних завдань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Савченко Л.А.* Правові основи фінансового контролю : навчальний посібник / Л.А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
2. *Дереконь В.М.* Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.М. Дереконь. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. – 261 с.
3. *Мухатаєв А.О.* Правовий статус та законодавчі засади контрольних повноважень органів Державної контрольно-ревізійної служби : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А.О. Мухатаєв. – Х. : Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого, 2006. – 20 с.
4. *Манченко О.В.* Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.В. Манченко. – Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. – 219 с.
5. *Анисимов А.А.* Финансовый контроль в капиталистических странах / А.А. Анисимов. – М. : “Финансы”, 1966. – 110 с.
6. *Крамаровский Л.М.* Ревизия и контроль : учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. / Л.М. Крамаровский. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 186 с.
7. *Белобжецкий И.А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
8. *Вознесенский Э.А.* Финансовый контроль в СССР : монография / Э.А. Вознесенский. – М. : “Юридическая литература”, 1973. – 134 с.
9. *Грачева Е.Ю.* Государственный финансовый контроль : курс лекций / Е.Ю. Грачева, Л.Я. Хорина. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 272 с.
10. *Білуха М.Т.* Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / М.Т. Білуха. – К. : ПП “Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
11. *Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / А.А. Анисимов, Л.М. Крамаровский, С.Д. Цыпкин, Е.А. Кочерин.* – М. : Экономика, 1982. – 216 с.
12. *Финансовое право : учебник / под ред. Н.И. Химичевой.* – М. : Изд. БЕК, 1995. – 525 с.
13. *Фінансове право : підручник / відп. ред. О.П. Гетманець.* – Харків : Еспада, 2008. – 416 с.
14. *Студеникина М.С.* Государственный контроль в сфере управления / М.С. Студеникина. – М. : “Юрид. лит.”, 1974. – 160 с.
15. *Советское финансовое право : учебник / под ред. В.В. Бесчервных, С.Д. Цыпкина.* – М. : Юрид. лит., 1982. – 424 с.
16. *Андрійко О.Ф.* Державний контроль : організаційно-правові засади / О.Ф. Андрійко. – К. : Наукова думка, 2004. – 300 с.
17. *Советский энциклопедический словарь / М.С. Гиляров, А.А. Гусев, И.Л. Кнунянц ; под ред. А.М. Прохорова.* – 3-е изд. – М. : “Сов. Энциклопедия”, 1984. – 1600 с.
18. *Ровинский Н.Н.* Финансовый контроль в СРСР / Н.Н. Ровинский. – М. : Госфиниздат, 1947. – 105 с.
19. *Калюга Є.В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є.В. Калюга. – К. : ЦУЛ, 2002. – 306 с.
20. *Стоянова Н.М.* Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : монографія / Н.М. Стоянова. – Одеса : Юрид. акад., 2004. – 136 с.
21. *Дружинин В.Н.* Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В.Н. Дружинин. – М. : Московский государственный институт международных отношений (университет), 2004. – 212 с.
22. *Кузнеченкова В.Е.* Налоговый процесс : теория и проблемы правоприменения : монография / В.Е. Кузнеченкова. – М. : ПолиграфОпт, 2004. – 506 с.
23. *Кучеров И.И.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин. – М. : Центр ЮРИнфор, 2001. – 256 с.
24. *Бюджетный кодекс Украины : Закон Украины від 08.07.2010 р. № 2456 // Відомості Верховної Ради України (ВВР).* – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

25. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ в редакції Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” від 16.10.2012 р. № 5463 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1994. – № 13. – ст.110.

26. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.03 р. № 436 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 18–22. – ст. 144.

27. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Ст. 2144.

28. *Сухарева Л.О.* Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125–131.

29. *Жирна Ж.А.* Концепція побудови цілісної системи державного аудиту / Ж.А. Жирна // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2010. – № 3. – С. 292–296.

30. *Аренс Э.А.* Аудит / Э.А. Аренс. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 558 с.

Отримано 13.10.2014