

ФІНАНСИ ТА БАНКІВСЬКА СПРАВА

УДК 351.72:336.02(477)

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЙОГО ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ОЦІНЮВАННЯ

© 2016 ЛОМЕЙКО Ю. А.

УДК 351.72:336.02(477)

Ломейко Ю. А.

Державний фінансовий контроль в Україні: напрями вдосконалення його організації та оцінювання

Мета статті полягає у дослідженні сутності державного фінансового контролю, виявленні напрямів удосконалення його організації та визначенні дієвих методів його оцінювання. За результатами аналізу сучасної наукової думки встановлено, що передумовою побудови дієвої системи державного фінансового контролю є визначення його ролі в суспільних фінансових відносинах. Згідно з даними проведеного дослідження зроблено висновок, що в першу чергу державний фінансовий контроль є інструментом фінансової політики, а отже, його безпосереднім призначенням є забезпечення сталого соціально-економічного розвитку держави, тобто досягнення мети фінансової політики. Водночас виявлено необхідність узгодження складових фінансової політики та видів державного фінансового контролю з метою побудови ефективної інституційної структури органів державного управління. В статті доведено, що поділ державного фінансового контролю на зовнішній і внутрішній має здійснюватися відповідно до належності контролюючого органу та підконтрольного суб'єкта до однієї або різних гілок влади. Водночас результати проведеного дослідження дають підстави вважати, що в Україні доцільно обрати модель децентралізованого державного внутрішнього фінансового контролю замість сучасної змішаної з метою уникнення дублювання функцій органами ДАСУ частково функцій Рахункової палати, а частково – підрозділів внутрішнього контролю, які діють в органах виконавчої влади. Також визначено недоцільність побудови системи державного внутрішнього фінансового контролю на засадах, передбачених для органів державного зовнішнього фінансового контролю. Така ситуація призводить до необґрунтованого включення внутрішнього контролю до об'єктів внутрішнього аудиту, який проводиться структурними підрозділами в бюджетних установах. Також важливо наголосити на необхідності оцінки управлінських рішень при здійсненні аудиту ефективності контролю з метою підвищення відповідальності посадових осіб. Перспективами подальших досліджень є удосконалення методології оцінки державного фінансового контролю в цілому з метою виявлення тих його складових, які негативно впливають на всю систему.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, державний зовнішній фінансовий контроль, аудит ефективності, фінансовий аудит, інструменти фінансової політики.

Рис.: 2. **Формул.:** 1. **Бібл.:** 31.

Ломейко Юлія Андріївна – аспірант, кафедра фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: yulya797979@ukr.net

УДК 351.72:336.02(477)

UDC 351.72:336.02(477)

Ломейко Ю. А. Государственный финансовый контроль в Украине: направления усовершенствования его организации и оценивания

Lomeiko Yu. A. The State Financial Control in Ukraine: Directions of Improvement of its Organization and Evaluation

Целью статьи является изучение сущности государственного финансового контроля, выявление направлений усовершенствования и определение действенных методов его оценивания. По результатам анализа современных научных работ определено, что условием построения действенной системы государственного финансового контроля является определение его роли в общественных финансовых отношениях. Согласно данным проведенного исследования сделан вывод, что в первую очередь государственный финансовый контроль является инструментом финансовой политики, а значит, его непосредственное предназначение – это обеспечение стабильного социально-экономического развития страны, то есть достижение цели финансовой политики. Также выявлена необходимость согласования составляющих финансовой политики и видов государственного финансового контроля с целью построения эффективной институциональной структуры органов государственного управления. В статье доказано, что разделение государственного финансового контроля на внутренний и внешний должно осуществляться в соответствии с тем, относятся ли контролирующий орган и подконтрольный субъект к одной или разным видам власти. Также результаты проведен-

The aim of the article is to examine the essence of the state financial control, identify directions of its improvement and define effective methods for its evaluation. On the basis of the results of analysis of modern scientific works it is determined that the precondition for building an effective state financial control system is defining its role in public financial relationships. According to the data of the conducted study it was concluded that first of all, the state financial control is an instrument of fiscal policy and, therefore, its direct purpose is ensuring a sustainable socio-economic development of the country, i.e., achieving the goal of the fiscal policy. Besides, there revealed the need to harmonize the components of the fiscal policy and types of the state financial control in order to build an effective institutional structure of public administration. It is proved that the division of the state financial control into internal and external must be conducted in accordance with the fact whether the controlling body and the subject under control belong to the same or different branch of power. Also the results of the study suggest that for Ukraine it is expedient to choose the model of a decentralized internal state financial control instead of the existing mixed one in order to avoid duplication by the State Audit Service of Ukraine bodies of partially the functions of the Audit Chamber, and partially those of internal control de-

ного дослідження дають підстави вважати, що в Україні цілесообразно вибрати модель децентралізованого державного внутрішнього фінансового контролю замість існуючої змішаної з метою уникнення дублювання функцій органами ГАСУ частини функцій Счетной палати, а частинно – відділом внутрішнього контролю, які діють в органах виконавчої влади. Визначено нецелесообразність побудови системи державного внутрішнього фінансового контролю на основі принципів, передбачених для органів державного зовнішнього фінансового контролю. Така ситуація призводить до необґрунтованого визначення внутрішнього контролю об'єктом внутрішнього аудиту, який проводиться структурними підрозділами в бюджетних організаціях. Також важливо підкреслити необхідність оцінки управлінських рішень при здійсненні аудиту ефективності контролю з метою підвищення відповідальності посадовців. Перспективами подальших досліджень є удосконалення методології оцінки державного фінансового контролю в цілому для визначення його складових, які негативно впливають на всю його систему.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний зовнішній фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, аудит ефективності, фінансовий аудит, інструмент фінансової політики.

Рис.: 2. Формул: 1. Бібл.: 31.

Ломейко Юлія Андріївна – аспірант, кафедра фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: yulya797979@ukr.net

partments, which operate in the executive branch. There determined inappropriateness of building a system of state internal financial control on the basis of the principles provided for the bodies of the external state financial control. This situation leads to ungrounded definition of the internal control as an object of internal audit, which is carried out by structural units in budget organizations. It is also important to emphasize the need to evaluate managerial decisions in exercising the audit of the control effectiveness in order to increase the responsibility of officials. Prospects for further research are to improve the methodology for evaluating the state financial control in general to identify those of its components that have a negative impact on its entire system.

Keywords: state financial control, external state financial control, internal state financial control, performance audit, financial audit, instrument of fiscal policy.

Fig.: 2. Formulae: 1. Bibl.: 31.

Lomeiko Yuliia A. – Postgraduate Student, Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Getman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: yulya797979@ukr.net

Постановка проблеми. В сучасних умовах, коли Україна активно проводить політику євроінтеграції, коли відбуваються постійні зміни вітчизняного законодавства, зокрема бюджетного, податкового, митного та адміністративного, дуже важливою є наявність ефективної системи державного фінансового контролю як інструменту фінансової політики.

Саме результати державного фінансового контролю мають бути основою для прийняття тих чи інших рішень у сфері державного регулювання суспільних фінансових відносин.

Водночас з метою недопущення втрат бюджету та дублювання функцій окремих державних органів особливо гостро постає питання вдосконалення системи державного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність державного фінансового контролю, теоретичні засади його організації та практика його функціонування і оцінювання його результатів вивчалась багатьма зарубіжними та вітчизняними науковцями. Зокрема, проблематиці державного фінансового контролю в цілому та окремим його аспектам присвячені роботи таких учених: В. К. Симоненка [24], Ц. Г. Огня [17], А. В. Гуцаленка [5], Є. В. Мних [30], Г. В. Дмитренка [6], О. А. Шевчука [31], Т. М. Боголіб [2], С. В. Степаншина [25], В. І. Ващенко [4], К. В. Коваленко [11] та ін.

В. К. Симоненко [24, с. 25] вважає: «Для розуміння сутності державного фінансового контролю його необхідно розглядати в системі «мета – засіб – результат». Автор зауважує, що роль державного фінансового контролю проявляється в результатах практичного використання роз-

подільчої та регулюючої функції фінансів, що нерозривно пов'язані і мають бути реалізовані в інтересах підвищення ефективності використання фінансових ресурсів. На нашу думку, запропонована автором система «мета – засіб – результат» державного фінансового контролю має бути нерозривно пов'язана із досягненням цілей фінансової політики.

Ц. Г. Огонь зауважує [17, с. 346]: «Важливою складовою державного фінансового контролю є аудит державних фінансів. Його роль і призначення все більше зростають у зв'язку з прийняттям конституційної норми, згідно з якою контроль за надходженням коштів до державного бюджету та їх використання здійснює Рахункова палата. Аудит за надходженням коштів до бюджету носить особливий, специфічний характер, а його завдання значно ширші порівняно з аудитом використання бюджетних коштів, оскільки процес формування доданої вартості, її розподіл та перерозподіл між усіма суб'єктами є досить складним і вимагає прийняття прозорих та ефективних рішень на усіх етапах цього процесу». На нашу думку, специфічність аудиту за надходженнями коштів до бюджету також полягає в тому, що установи, відповідальні за його наповнення, фінансуються державою. Отже, досліджуючи фактори, що впливають на наповнення бюджету, доцільно водночас аналізувати рівень витрат на діяльність відповідних державних установ та їх співвідношення із надходженнями.

А. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий [5, с. 6] зауважують: «Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він по-

лягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів і кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України». На нашу думку, поняття «підконтрольний об'єкт» та «суб'єкт фінансових правовідносин», зазначені вище, є тотожними. Таким чином, дуже важливо чітко визначити, в тому числі на законодавчому рівні, такі елементи державного фінансового контролю, як суб'єкт, об'єкт і предмет.

Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш [30, с. 6] зазначають: «Державний фінансовий контроль – регламентована норма права діяльність державних органів влади й управління з контролю за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю та повнотою надходження та руху державних фінансових та матеріальних ресурсів, правильності й ефективності їх використання. Цей контроль здійснюється на всіх стадіях фінансової діяльності, тобто під час збирання, розподілу (перерозподілу) та використання фондів грошових коштів, і спрямований на перевірку дотримання фінансового законодавства та доцільності діяльності всіх органів влади». На нашу думку, особливо цінним є зауваження авторів щодо того, що державний фінансовий контроль стосується не тільки руху та використання фінансових ресурсів, але й фінансового планування. Це твердження є вкрай важливим для розробки методів оцінки державного фінансового контролю як процесу в цілому, із чітким встановленням його меж як суспільного явища.

Г. В. Дмитренко [6, с. 16] вважає: «Контроль за використанням державних коштів є важливою функцією держави, що забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи. Ефективне здійснення регулюючої функції держави в економічній сфері передбачає попередження, виявлення і запобігання фінансових правопорушень, наявність добре відпрацьованої, дієвої системи державного фінансового контролю».

О. А. Шевчук [31, с. 10] вважає: «Державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, визначена законодавством діяльність органів законодавчої і виконавчої влади та спеціальних органів, на які покладено відповідні контрольні функції з метою забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів, та кредитів, отриманих під гарантії уряду».

С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков [25, с. 83] зазначають: «Державний фінансовий контроль – форма здійснення державної влади, що полягає в організації та здійсненні контролю над своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей федерального бюджету та бюджетів федеральних позабюджетних фондів за об-

сягом, структурою та цільовим призначенням; визначення ефективності та доцільності витрат державних коштів і використання державної власності. У широкому розумінні державний фінансовий контроль – це контроль над формуванням, використанням і відтворенням національного надбання».

Т. М. Боголіб [2, с. 138] зазначає: «У цілому сучасний стан установ контролю характеризується тим, що формування системи ДФК, яка б відповідала вимогам економічного розвитку і державного устрою країни, ще не завершено. Немає достатньої правової бази контролю. Контролем держави охоплено не всі належні їй засоби, особливо в частині їх використання. Організація контролю характеризується не упорядкованістю, дублюванням ревізій і перевірок». Водночас автор наголошує [2, с. 135]: «Генеральна асамблея ООН заявила, що вищі ревізійні установи можуть діяти об'єктивно й ефективно тільки тоді, коли вони незалежні від структур, які перевіряють і захищені від зовнішнього впливу. Ми згодні, що тільки за таких умов контрольна діяльність сприяє досягненню національних цілей і пріоритетів у галузі розвитку, результативності і використання державних коштів на користь громадян. Україна являється членом ООН, і вона прагне розвивати співпрацю із ІНТОСАІ і зміцнювати власні ревізійні установи (у вітчизняній термінології – органи державної фінансової інспекції (ДФІ)). Зміцнення органів Державної фінансової інспекції – це розширення можливостей їх впливу на стан державного управління. В Україні державний фінансовий контроль здійснюють як безпосередньо органи влади – законодавчої (представницької) і виконавчої – так і спеціально створені ревізійні установи – контрольні органи і підрозділи. Практично основний об'єм роботи (ревізії, перевірки, експертизи, заключення) покладаються саме на спеціалізовані органи і підрозділи Державної фінансової інспекції України». На нашу думку, некоректно розглядати систему державного фінансового контролю в цілому, досліджуючи діяльність тільки органів ДФІ (починаючи з 09.02.2016 р. – Державної аудиторської служби України), не враховуючи діяльність Рахункової палати як вищого органу державного фінансового контролю та єдиного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні.

В. І. Ващенко зауважує [4, с. 22]: «Контроль – це аналіз стану протікання певного процесу і цілеспрямована дія для приведення контрольних параметрів до заданих суб'єктом контролю значень». Автор наголошує [4, с. 25], що: «Контроль є не просто складовою процесу управління, а як самостійне явище є його альтернативою. Слід чітко відрізнити спостереження за станом певних параметрів у розумінні складової управління будь-яким процесом і «контроль» у зовсім іншому розумінні, коли певний суб'єкт має можливість управляти об'єктом, але свідомо не використовує цієї можливості і задовольняється налагодженням контролю за результатами його функціонування». На нашу думку, такі визначення контролю та управління є некоректними. Державний фінансовий контроль не може здійснюватися у будь-який спосіб, з будь-якою метою та будь-ким, визначення обов'язкових елементів державного фінансового контролю належить до функцій управління. Крім того, розробка законодавчих норм, у рамках яких здійснюється контроль, також є складовою управління, отже, більше, ніж

це передбачено законодавством, контролюючі органи не можуть впливати на підконтрольні процеси. Наприклад, навіть за бажанням застосувати більші штрафні санкції з метою впливу на підконтрольну установу, органи державного фінансового контролю не можуть це зробити, якщо законодавець є підстави такі санкції не застосовувати. Тобто ототожнення понять «контроль» та «управління», на нашу думку, говорить про занадто вузьке розуміння сутності державного управління та мети, функцій і завдань державного фінансового контролю.

К. В. Коваленко [11, с. 13] зазначає: «У сучасних державах ВОФК трансформувалися від інституту, який здійснює контроль та аудит законності та правильності до контрольно-аналітичного центру, який робить акцент на ефективності управління державними ресурсами у цілому, а не лише їх використанні, у зв'язку з цим стає важелем у забезпеченні бюджетної безпеки, досягненні сталого розвитку економіки, підвищенні прозорості фінансової системи, подоланні наслідків економічних криз, боротьби з корупцією у бюджетній сфері». На нашу думку, варто зауважити, що не тільки державний зовнішній фінансовий контроль є важелем зростання економіки, як зазначено автором, а державний фінансовий контроль в цілому є інструментом досягнення економічного розвитку країни. Таким чином, сама система державного фінансового контролю має бути побудована ефективно, тільки в такий спосіб можна очікувати результативності окремих його складових.

Невирішені частини проблеми. Сучасна наукова думка розглядає державний фінансовий контроль у розрізі окремих його складових, однак дослідження потребує його система в цілому. Водночас велика увага наукових досліджень приділена конкретним засобам, які здійснюються державними органами, тобто формам і методам державного фінансового контролю, тоді як, на нашу думку, необхідно встановити саму сутність державного фінансового контролю як інструменту фінансової політики держави. Тільки в такий спосіб можливо чітко визначити його призначення в системі суспільних фінансових відносин. Державний фінансовий контроль не виникає сам по собі, він необхідний для забезпечення сталого соціально-економічного зростання країни. Тільки визначивши сутність самого явища та сутність його складових, можна оцінити його стан у цілому та якість окремих його видів, форм і методів. Водночас неоднозначно сучасною наукою визначені суб'єкти та об'єкти державного фінансового контролю, що потребує обов'язкового узгодження.

Метою дослідження виступає виявлення напрямів вдосконалення існуючої системи державного фінансового контролю в Україні.

Основні результати дослідження. Проаналізувавши теоретичні підходи представників сучасної наукової думки до визначення сутності державного фінансового контролю, зауважимо, що це: 1) складова системи державного управління; 2) інструмент фінансової політики; 3) взаємовідносини, які виникають між державними контролюючими органами та суб'єктами господарської діяльності (будь-якої форми власності) з метою оцінки відповідності процесу формування, розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів цілям фінансової політики.

Зазначимо, що термін «фінансова політика» в цьому дослідженні вживається щодо макроекономічного рівня суспільних відносин. На нашу думку, саме визначення політики як, наприклад, «практики мистецтва (або науки) керування державою та іншими політичними утвореннями» [13, с. 515], або «загального напрямку, характеру діяльності держави, певного класу або політичної партії» [1], робить дещо некоректним вживання цього терміна щодо діяльності суб'єктів фінансових відносин на мікроекономічному рівні.

Водночас мету фінансової політики, на нашу думку, слід розглядати як забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку держави.

Зауважимо, що зв'язок державного фінансового контролю з метою фінансової політики має простежуватись при визначенні видів контролю. На нашу думку, розмежування фінансової політики на складові є передумовою виникнення окремих видів державного фінансового контролю. Іншими словами, кожна складова фінансової політики повинна мати свій окремий інструмент, тобто вид державного фінансового контролю. Узгодженість складових фінансової політики та видів контролю необхідна для побудови ефективної та дієвої структури органів державного управління із чітким визначенням меж їх впливу та ступеня відповідальності.

Зауважимо, що складовими фінансової політики, на нашу думку, є: бюджетна, податкова, митна, валютна, грошово-кредитна.

Визначивши складові фінансової політики, наведемо класифікацію видів державного фінансового контролю згідно з тим, інструментом якої саме складової фінансової політики він є: 1) державний фінансовий контроль у бюджетному процесі; 2) податковий контроль; 3) митний контроль; 4) валютний контроль; 5) банківський нагляд (у контексті визначення згідно зі ст. 1 Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 № 679-XIV [8] (далі – ЗУ «Про НБУ»)).

У свою чергу, виокремлення боргової та інвестиційної політики зі складу державної фінансової окремими науковцями [26, с. 133] не є виправданим, на нашу думку, оскільки обсяг прямого державного боргу безпосередньо пов'язаний із дефіцитом державного бюджету, отже, і його регулювання відбувається під час здійснення бюджетного процесу із застосуванням контролю та аудиту в бюджетному процесі відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) [3]. Гарантований державою борг при цьому безпосередньо пов'язаний із грошово-кредитною політикою в державі, а отже, держава може впливати на його обсяг, застосовуючи заходи банківського нагляду та валютного контролю.

На рис. 1 наведемо, яким чином мають бути узгоджені складові державної фінансової політики держави та види державного фінансового контролю.

Рис. 1 ілюструє, що митна політика разом із бюджетною, податковою, валютною та грошово-кредитною становлять фінансову політику держави. Таким чином, їхні завдання та напрями їх реалізації мають бути узгоджені між собою з метою досягнення ефективності фінансової політики в цілому та забезпечення результативності державного управління. Безпосередня реалізація мети фінансової

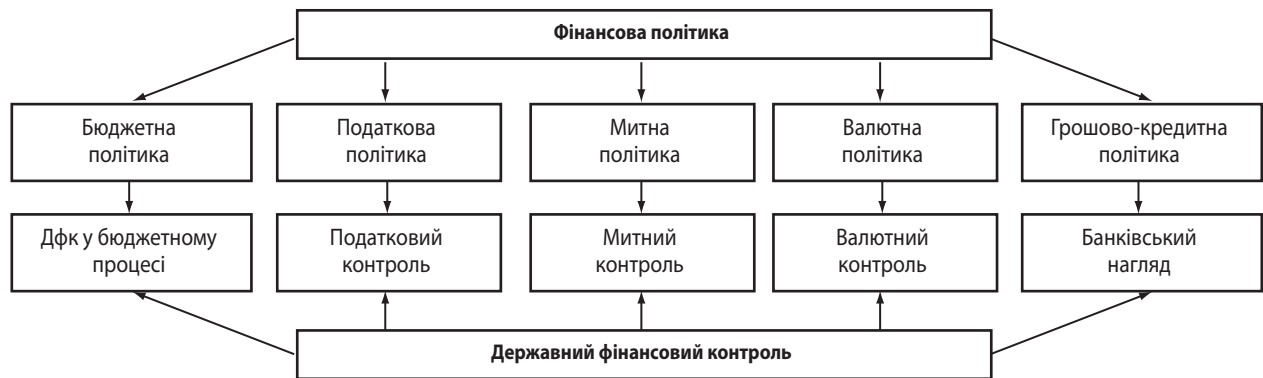


Рис. 1. Співвідношення складових державної фінансової політики та видів державного фінансового контролю

політики, а отже, і регулювання суспільних фінансових відносин та організація зазначених видів державного фінансового здійснюється: 1) Міністерством фінансів України (в частині розробки та запровадження засад бюджетної, податкової та митної політики, а отже, державного фінансового контролю в бюджетному процесі, податкового та митного контролю); 2) Національним банком України (в частині розробки та запровадження засад грошово-кредитної та валютної політики, а отже, банківського нагляду та валютного контролю); 3) Рахунковою палатою як вищим органом державного фінансового контролю в Україні.

Зазначимо, що аналогічний поділ розглядається Л. В. Гуцаленком, В. А. Дерієм, М. М. Коцупатрим [5, с. 7] у контексті визначення видів фінансового контролю в цілому за сферами фінансової діяльності, що, на нашу думку, не є виправданим. Оскільки бюджетний, податковий, митний, валютний контроль і банківський нагляд можуть бути здійснені на рівні саме державного управління (макроекономічному рівні), тобто можуть бути видами саме державного фінансового контролю.

Виходячи зі встановленої сутності державного фінансового контролю, визначимо його **мету** як: забезпечення відповідності процесів формування, розподілу, перерозподілу та використання суспільних фінансових ресурсів напрямом фінансової політики, що в кінцевому результаті має забезпечити стабільний соціально-економічний розвиток держави.

Визначаючи суб'єкти державного фінансового контролю, важливо наголосити на необхідності розмежування таких понять, як: 1) учасники суспільних фінансових відносин; 2) суб'єкти державного фінансового контролю; 3) державні органи фінансового контролю.

Учасниками суспільних фінансових відносин є всі державні та приватні юридичні особи, а також фізичні особи, які беруть участь у формуванні, розподілі, перерозподілі та використанні фінансових ресурсів у державі.

Державні органи фінансового контролю – це уповноважені згідно з законодавством органи державної влади, діяльністю яких є проведення існуючих в державі видів державного фінансового контролю.

Суб'єктами державного фінансового контролю є державні контролюючі фінансові органи та суб'єкти суспільних фінансових відносин, зазначені вище, коли результати їхньої діяльності стають предметом перевірок таких

органів, на нашу думку, їх слід визначати як підконтрольні суб'єкти.

Отже, підсумовуючи наведене вище, можна зазначити, що суб'єктами державного фінансового контролю є контролюючі органи та підконтрольні суб'єкти.

Зуважимо, що, на нашу думку, **об'єктами** державного фінансового контролю є **результати суспільних відносин**, які виникають з приводу формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів та можуть бути виражені у формі надходжень, видатків, доходів, витрат, прибутку, нарахованих і сплачених податків, зборів і митних платежів, наданих та отриманих позик і кредитів, валютних цінностей і майна та інших результатів діяльності підконтрольних суб'єктів.

Водночас **предметом** державного фінансового контролю є рівень дотримання норм законодавства у взаємовідносинах, що виникають між суб'єктами фінансових відносин у процесі формування, розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів.

Узагальнюючи положення чинного законодавства з питань державного фінансового контролю в Україні, зазначимо, що його основними **формами** є:

- 1) аудит ефективності;
- 2) фінансовий аудит;
- 3) перевірка державних закупівель;
- 4) інспектування (здійснюється у формі ревізії);
- 5) перевірки дотримання податкового та митного законодавства: а) камеральні; б) документальні; б) фактичні; в) виїзні; г) невиїзні; г) планові; д) позапланові;
- 6) ведення бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів;
- 7) фінансовий моніторинг;
- 8) банківський нагляд.

Зазначимо, що визначення деякими науковцями [5, с. 7] наведених форм державного фінансового контролю як його видів є некоректним. На нашу думку, зазначені форми державного фінансового контролю можуть бути використані при здійсненні кожного з його видів.

Принципово важливим при дослідженні саме державного фінансового контролю є визначення його видів.

Крім розмежування **державного** фінансового контролю, залежно від того, інструментом якої складової фінан-

сової політики він є, що було розглянуто вище, доцільно також його поділяти за такими класифікаційними ознаками: 1) за часом проведення: а) попередній, б) поточний; в) наступний; 2) за належністю підконтрольного суб'єкта та контролюючого органу до однієї гілки влади: а) зовнішній; б) внутрішній.

Фінансовий контроль в цілому є зовнішнім тоді, коли здійснюється суб'єктами, що не входять до складу підконтрольних організацій. Так, наприклад, будь-який державний фінансовий контроль стосовно приватної організації є зовнішнім, тоді як аналіз господарської діяльності підприємства власниками є формою внутрішнього фінансового контролю.

Складнішим є визначення меж **внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю**.

Поділяючи державний фінансовий контроль на внутрішній і зовнішній, необхідно зазначити, що визначальною ознакою для такого розмежування має бути належність контролюючого органу та підконтрольного суб'єкта до однієї або різних гілок влади.

В Україні органом зовнішнього державного фінансового контролю є Рахункова палата.

Згідно зі ст. 98 Конституції України [12]: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом».

Відповідно до п. 110.1 ст. 110 БКУ [3]: «До повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу, ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету».

Відповідно до міжнародних стандартів, викладених у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [14] (далі – Лімська декларація), органами державного зовнішнього фінансового контролю є такі, що не входять до складу жодного іншого державного органу. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів – це нормативно-правовий документ організації INTOSAI, повноправним членом якої Рахункова палата є з 1998 року. INTOSAI – є міжнародною професійною організацією, яка була створена у 1953 році, і об'єднує вищі органи фінансового контролю (ВОФК) країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй. Відповідно до Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів контроль не є самоціллю, а є обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків і перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому.

Відповідно до ст. 8 Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів «Відносини з Пар-

ламентом» постановляє: «Незалежність Вищого органу контролю державних фінансів, встановлена Конституцією та законом, також гарантує йому право широкої ініціативи та автономії, навіть якщо він підзвітний Парламенту та здійснює контрольні заходи за його дорученнями. Відносини між Вищим органом контролю державних фінансів і Парламентом повинні бути визначені Конституцією відповідно до умов і вимог кожної конкретної країни». Ця норма закону наведена як доказ того, що положення Закону України від 02.07.2015 № 576-VIII «Про Рахункову палату» (далі – ЗУ «Про РП») [7]: «Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Рахункова палата підзвітна Верховній Раді України та регулярно її інформує про результати своєї роботи» – не суперечать визнанню незалежності вищого органу державного фінансового контролю в Україні.

Головним органом виконавчої влади, відповідальним за організацію та реалізацію державного внутрішнього фінансового контролю, є Міністерство фінансів України. Зауважимо, що відповідно до ст. 3 Положення «Про Міністерство фінансів України» від 08.04.2011 № 446/2011 [28] до основних завдань Мінфіну відносяться: 1) формування та забезпечення реалізації **державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики**, крім адміністрування податків, зборів, митних платежів і реалізації податкової і митної політики; а також, 2) формування і забезпечення у межах повноважень реалізації **державної політики у сфері державного фінансового контролю**, координації та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Водночас відповідно до Постанови Кабінету Міністрів від 10.09.2014 № 442 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [19] через Міністра фінансів України спрямовується та координується діяльність таких центральних органів виконавчої влади: Державна фіскальна служба України (далі – ДФСУ), Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ), Державна казначейська служба України (далі – ДКСУ), Державна служба фінансового моніторингу України (далі – ДСФМУ). Отже, діяльність органів виконавчої влади, які безпосередньо здійснюють державний внутрішній фінансовий контроль, координується Міністром фінансів України.

Зауважимо, що згідно зі ст. 3 Положення «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 № 236 [20] до основних завдань ДФСУ відносяться: **реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи**, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [21] «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» саме ДАСУ реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. На нашу думку, визначення «у сфері державного фінансового контролю» є некоректним без внесення до

нього змін, а саме: «у сфері державного ВНУТРІШНЬОГО фінансового контролю». Оскільки без таких змін виникає хибне уявлення, що вся система державного фінансового контролю є сферою діяльності і впливу ДАСУ (в минулі роки – ДКРУ, ДФІ).

Крім того, державний контроль не можливо здійснити без належним чином організованої системи бухгалтерського обліку бюджетних коштів, який відповідно до Положення про ДКСУ [29] відноситься до завдань цієї установи.

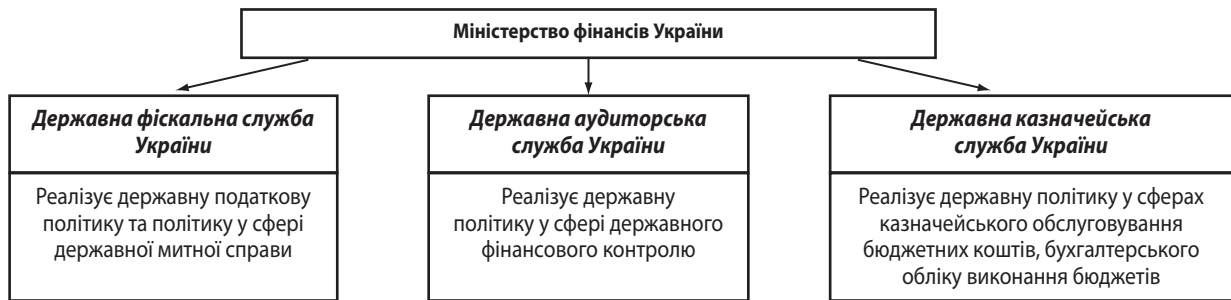


Рис. 2. Система органів державного внутрішнього фінансового контролю

Водночас варто наголосити, що відповідно до ст. 1 Положення «Про державну службу фінансового моніторингу України» від 13.04.2011 № 466/2011 [27] до основних її завдань відноситься реалізація державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму. Зазначений вид політики як складової державного управління в цілому, на нашу думку, не відноситься до видів фінансової політики. Отже, доцільність спрямування та координування діяльності цієї установи Міністром фінансів України потребує додаткового дослідження. Також узгодження потребує питання одночасного функціонування підрозділів податкової міліції, які відповідно до ст. 348 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI [18] діють у складі ДФСУ та зазначеного відомства в контексті необхідності зменшення витрат бюджету на державне управління.

Зауважимо також, що рис. 2 ілюструє систему органів внутрішнього фінансового контролю, однак не враховує відділи внутрішнього контролю, які діють у кожній окремій державній установі.

Зазначимо, що відповідно до п. 26.3 ст. 26 БКУ [3]: «Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах». Особливої уваги, на нашу думку, заслуговує визначення понять «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» чинним законодавством.

Так, згідно зі ст. 26 БКУ внутрішнім контролем є [3]: «комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ». На нашу думку, таке визначення внутрішнього контролю є не зовсім вдалим. Комплекс заходів, описаних у цій за-

Отже, наведемо структуру органів державного внутрішнього фінансового контролю в Україні на рис. 2.

Рис. 2 представляє систему ОРГАНІВ державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Зауважимо, що саме їх належність до органів виконавчої влади визначає їх діяльність як державний внутрішній фінансовий контроль. Іншими словами, всі результати діяльності зазначених установ зрештою мають бути зведені і передані до Кабінету Міністрів України.

конодавчій нормі, є процесом досягнення мети. Водночас контроль являє собою оцінку такого процесу щодо його здатності забезпечити досягнення такої мети. Водночас відповідно до ст. 26 БКУ [3] внутрішній аудит це – «діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю».

Згідно з нормами Постанови КМУ від 28.09.2011 № 1001 [22] в міністерствах інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади мають бути утворені структурні підрозділи внутрішнього аудиту. Об'єктом внутрішнього аудиту згідно із зазначеною Постановою є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів і бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Водночас організація системи внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих установах регламентована Наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [15], згідно з яким: «Внутрішнім контролем охоплюються питання

планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового і ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи (за термінологією Європейського Союзу – фінансове управління і контроль)».

На нашу думку, постає питання доцільності визначення серед інших об'єктів внутрішнього аудиту заходів, що здійснюються керівником бюджетної установи для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

Таке визначення виправдане, коли йдеться про зовнішній аудит або централізований державний внутрішній фінансовий контроль, оскільки Рахункова палата та ДАСУ здійснюють аудит діяльності установи в цілому, з урахуванням результатів внутрішнього контролю. **Однак недоцільною, на нашу думку, є оцінка відділом внутрішнього аудиту стану внутрішнього контролю, яким, у свою чергу, оцінюється діяльність організації в цілому.**

З огляду на розглянуті теоретично-правові засади здійснення державного фінансового контролю в Україні на увагу заслуговують положення Розпорядження Кабінету міністрів України «Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 24.05.2005 № 158-р [23]. Зокрема, відповідно до п. II зазначеної Концепції: «Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 28), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI)». Крім того, в цьому нормативно-правовому акті зауважено, що Концепція не порушує питань зовнішнього державного фінансового контролю. Однак як базовий принцип здійснення державного внутрішнього контролю зазначено розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Також у концепції зроблено зауваження, що вітчизняним законодавством не передбачено чіткий поділ державного фінансового контролю на внутрішній і зовнішній. Крім того, при порівнянні системи здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні та ЄС окремо зауважено, що в органах державного управління та комунального сектора у країнах ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту. Також зазначено, що в Україні контрольово-ревізійні підрозділи органів виконавчої влади за результатами проведення контрольних заходів недостатньо активно впливають на прийняття управлінських рішень керівниками органів державного і комунального сектора, а також не приділяють належної уваги проведенню оцінки стану фінансового управління.

Одночасно серед основних завдань із реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю зазначено створення єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової частини державного управління та внесення відповідних змін до законодавства.

На нашу думку, основним недоліком розглянутої концепції є відсутність рекомендацій щодо розмежування

державного фінансового контролю на внутрішній і зовнішній при визначенні основних напрямів удосконалення правового поля внутрішнього фінансового контролю.

Крім того, можна стверджувати, що в Україні використовується змішана модель державного внутрішнього фінансового контролю, що включає в себе централізовану та децентралізовану складові.

Водночас, на нашу думку, недоцільно будувати модель державного внутрішнього фінансового контролю згідно зі стандартами, передбаченими для державного зовнішнього фінансового контролю. Саме це, на нашу думку, і стало підставою для того, що, як було зазначено вище, **до об'єктів внутрішнього децентралізованого аудиту віднесений стан внутрішнього контролю, що не є виправданим.**

Зазначене ілюструє недоцільність дублювання функцій Рахункової палати та підрозділів внутрішнього контролю органами ДАСУ.

В Україні доцільно було б обрати модель децентралізованого внутрішнього державного фінансового контролю та посилити співробітництво відповідних структурних підрозділів державних органів виконавчої влади з органом державного зовнішнього контролю – Рахунковою палатою.

Розглянемо також положення Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ [9]. Так, відповідно до ст. 1 цього Закону: «Здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (далі – орган державного фінансового контролю)». Зауважимо, що цю назву зазначений закон отримав згідно з редакцією від 02.12.2012 р., тоді як в попередній редакції (від 19.11.2012 р.) мав назву Закон України «Про Державну контроль-ревізійну службу в Україні». Такі зміни у законодавстві відбулись відповідно до Закону України від 16.10.2012 № 5463-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів» [10], водночас у пояснювальній записці до проекту цього закону не міститься, на нашу думку, достатнього обґрунтування таких змін.

Таким чином, постає питання доцільності розмежування вітчизняного законодавства на таке, яким має регламентуватись діяльність Державної аудиторської служби України, та законодавства, яким має визначатися сутність, об'єкт, предмет, види та методи державного фінансового контролю в цілому: як зовнішнього, так і внутрішнього (централізованого та децентралізованого), а також банківського нагляду. Саме в зазначеному контексті має відбутись практичне застосування досягнень фінансової науки щодо чіткого визначення складових фінансової політики та відповідних видів державного фінансового контролю.

На нашу думку, розглядаючи види державного фінансового контролю та органи, що уповноважені здійснювати їх, необхідно зауважити, що і Національний банк відноситься до їх структури. Зокрема ст. 100 Конституції України визначено [12]: «Рада Національного банку Украї-

ни розробляє основні засади грошово-кредитної політики та здійснює контроль за її проведенням».

Відповідно до ст. 2 ЗУ «Про НБУ» [8] Національний банк України: «є центральним банком України, особливим центральним органом державного управління, юридичний статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого визначаються Конституцією України, цим Законом та іншими законами України».

Національний банк не входить до структури ані законодавчої, ані виконавчої влади України, однак, на нашу думку, він відноситься до структури органів державного фінансового контролю, оскільки розробляє та реалізує грошово-кредитну та валютну політику і здійснює контроль за її реалізацією.

Дослідивши теоретичні та правові засади організації державного фінансового контролю в Україні, розглянемо основні методи оцінювання його результатів.

У зазначеному контексті дуже важливим є розмежування понять «оцінка контролю» та «оцінка перевірки», «оцінка аудиту» та інших форм державного фінансового контролю.

Тобто, наприклад, відсутність донарахованих штрафних санкцій за результатами перевірки не може бути підставою для визначення системи державного фінансового контролю неефективною.

Розглядаючи результати державного фінансового контролю, необхідно оцінювати як якість його безпосереднього здійснення, так і стан його організації, і здатність системи контролюючих органів вчасно виявляти та усувати порушення у цій сфері фінансових відносин.

Іншими словами, за аналогією із запропонованою В. К. Симоненком [24, с. 25] системою розгляду державного фінансового контролю «мета – засіб – результат», наведеною вище, зауважимо, що оцінювати його необхідно у системі «організація – здійснення – контроль результатів». Всі три складові такої системи мають бути однаково ефективними та дієвими, тільки тоді результати державного фінансового контролю зможуть максимально впливати на досягнення мети фінансової політики, тобто виконати своє дійсне призначення.

Таким чином, у контексті дослідження стану державного фінансового контролю в цілому необхідними є дієві методи оцінки: 1) державного зовнішнього фінансового контролю (діяльності Рахункової палати); 2) державного внутрішнього фінансового контролю (діяльності ДАСУ, ДФСУ, ДКСУ, ДСФМУ); 3) банківського нагляду (діяльності Національного банку України).

Зазначимо, що безпосередня оцінка державного зовнішнього фінансового контролю може здійснюватися як внутрішніми підрозділами Рахункової палати, так і зовнішніми установами. Так, відповідно до ст. 42 ЗУ «Про РП» [7]: «Рахункова палата перевіряє діяльність своїх структурних підрозділів шляхом проведення внутрішнього аудиту. Регламентом Рахункової палати визначається порядок і періодичність проведення внутрішнього аудиту в Рахунковій палаті. Звіт за результатами внутрішнього аудиту розглядається на засіданні Рахункової палати». Водночас згідно зі ст. 43 ЗУ «Про РП» [7]: «За результатами представлення щорічного звіту про діяльність Рахункової палати Верховна Рада України може прийняти рішення про здійснення

зовнішнього аудиту Рахункової палати. Зовнішній аудит Рахункової палати може здійснюватися один раз на три роки аудиторською фірмою, що має досвід у проведенні аудиту за міжнародними стандартами аудиту. Одна і та сама аудиторська фірма не має права здійснювати такий аудит більш як три рази підряд. Верховна Рада України за поданням комітету Верховної Ради України, до предмета відання якого належать питання бюджету, визначає аудиторську фірму, строки та фінансове забезпечення здійснення зовнішнього аудиту Рахункової палати. Зовнішнє оцінювання діяльності Рахункової палати щодо відповідності міжнародним стандартам аудиту може здійснюватися одним із провідних членів міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) за зверненням Рахункової палати. Звіти про результати зовнішнього аудиту Рахункової палати та зовнішнього оцінювання діяльності Рахункової палати у разі здійснення таких заходів розміщуються на офіційному веб-сайті Рахункової палати».

В зазначеному контексті наведемо результати дослідження К. В. Коваленко «Зовнішній державний фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетування України» [11, с. 8]. Автор пропонує методикку «оцінювання ефективності ЗДФК», яка ґрунтується на оцінці кількісних та якісних показників за такими групами: 1) організаційно-правові умови, в яких функціонують ВОФК (достатність незалежності та повноважень для здійснення їх функцій, налагодженість взаємодії з усіма ланками фінансової системи; існування умов для контролю за виконанням рекомендацій); 2) внутрішні умови роботи ВОФК (відповідність міжнародним стандартам, використання сучасних методів аудиту, гласність та прозорість діяльності ВОФК, інтегрованість у світову спільноту у сфері контролю, контроль за виконанням рекомендацій, відповідальність за їх невиконання) та якість контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності ВОФК (тенденції показників кількості аудиторських заходів, об'єктів, винесених, реалізованих рекомендацій, відсоток їх виконання, переданих до правоохоронних органів матеріалів та матеріалів, за якими порушені справи та винесені звинувачувальні вироки; обсяги виявлених порушень; фінансування ВОФК та його структура; затратність контролю) за наступною формулою:

$$E^{ЗДФК} = \sum_j Z_j \times O_j$$

де $E^{ЗДФК}$ – інтегральна оцінка ефективності ЗДФК;
 Z_j – значущість оцінки по кожному з блоків;
 O_j – бальне вираження оцінки по блоку;
 j – номер блоку.

На нашу думку, додаткового уточнення потребує питання визначення ефективності діяльності вищого органу державного фінансового контролю на основі бального вираження оцінки по блоку. Застосування такого підходу потребуватиме розробки, обґрунтування та затвердження на законодавчому рівні можливих значень таких бальних оцінок. За інших умов, не можливо буде говорити про об'єктивність визначення ефективності таким методом.

Виходячи із визначеної сутності державного внутрішнього фінансового контролю, можна ствердити що його оцінювання має здійснювати: 1) Рахункова палата відносно всіх розпорядників бюджетних коштів; 2) ДАСУ

відносно всіх розпорядників бюджетних коштів; 3) підрозділами внутрішнього аудиту та контролю в органах ДАСУ, ДФСУ, ДКСУ, ДСФМУ, оскільки самою діяльністю цих розпорядників бюджетних коштів є державний внутрішній фінансовий контроль, що було зазначено вище.

Відповідно до ст. 4 ЗУ «Про РП» [7]: «Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів». В свою чергу, «аудит ефективності встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів». Зауважимо, що також відповідно до ст. 4 ЗУ «Про Рахункову палату» [7]: «Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету. Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника й одержувача бюджетних коштів запланованим результатам. Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів».

Таким чином, за допомогою наведених вище показників Рахункова палата здійснює оцінку державного внутрішнього фінансового контролю, в тому числі діяльності фіскальних органів.

Цікавим, на нашу думку, є визначення цієї законодавчою нормою понять «ефективність» і «продуктивність».

Найпоширенішим у сучасній науці є трактування саме ефективності, а не продуктивності, як співвідношення результатів та витрат. Однак ефективність дійсно є більш складним поняттям, отже, можна вважати доцільними визначення, наведені в ЗУ «Про Рахункову палату».

В контексті вивчення способів оцінювання державного фінансового контролю розглянемо запропоновані Ц. Г. Огнем [17, с. 347] критерії «оцінки обґрунтованості планування та результативності контролю державних органів за повнотою нарахування та своєчасністю надходжень платежів за користування надрами до бюджету»: «1) законність – відповідність управлінських рішень та розпорядчих документів, прийнятих органами державної влади, вимогам діючого законодавства в частині повноти нарахування та своєчасності сплати до державного бюджету плати за користування надрами; 2) обґрунтованість – «ступінь відповідності планових показників надходжень за користування надрами, визначених за затвердженими методиками і правилами, фактичним надходженням зазначених платежів до бюджету; 3) повнота і своєчасність –

відповідність стану нарахування та сплати до бюджету платежів за користування надрами вимогам нормативно-правових актів; 4) результативність – оцінка рівня дієвості контрольних заходів, що здійснювались уповноваженими органами влади, із забезпечення повноти і своєчасності сплати до бюджету суб'єктами господарювання платежів за користування надрами».

Зауважимо, що особливо важливим, на нашу думку, є встановлення автором такого критерію, як «законність» саме в наведеному значенні для оцінювання будь-якого виду державного фінансового контролю. Так, наприклад, зняття грифу «ДСК» з Порядку формування Плану графіку проведення документальних планових виїзних перевірок [16] органами ДФСУ є прикладом забезпечення узгодженості та прозорості податкового та митного законодавства. Однак точну кількість і зміст внутрішніх розпорядчих документів, прийнятих органами ДФСУ, встановити неможливо, при цьому саме від норм таких підзаконних актів залежать безпосередньо дії посадових осіб контролюючих органів, тобто такі документи не можуть суперечити нормам загального податкового та митного законодавства.

Дослідивши засади оцінки державного зовнішнього фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю, розглянемо способи, у які здійснюється оцінка діяльності Національного банку України, який, як було зазначено вище, також входить до системи органів державного фінансового контролю.

Так, відповідно до ст. 69 ЗУ «Про Національний банк України» [8]: «Національний банк утворює підрозділ внутрішнього аудиту, який здійснює оцінювання ефективності процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та виконання управлінських функцій, що забезпечуються структурними підрозділами Національного банку, відповідно до міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту».

Водночас відповідно до ст. 70 ЗУ «Про Національний банк України» [8]: «Аудит річної фінансової звітності Національного банку, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності, проводиться не рідше одного разу на рік аудиторською фірмою, яка має досвід проведення аудиту центральних банків. Аудит річної фінансової звітності Національного банку проводиться за міжнародними стандартами аудиту. Рада Національного банку затверджує аудиторську фірму для перевірки річної фінансової звітності Національного банку за результатами проведення процедури закупівлі згідно із Законом України «Про здійснення державних закупівель». Одна й та сама аудиторська фірма не має права проводити аудит річної фінансової звітності Національного банку більше, ніж п'ять років поспіль. Рахункова палата в порядку здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та використанням коштів Державного бюджету України здійснює перевірку виконання кошторису адміністративних витрат Національного банку».

Отже, аудит Національного банку України може бути як зовнішнім, так і внутрішнім, за аналогією із аудитом діяльності Рахункової палати, що зазначено вище. Однак, на нашу думку, постає питання узгодженості максимальної кількості послідовних періодів, протягом яких аудиторські

фірми можуть проводити такий аудит, а саме: 9 років – для Рахункової палати та 5 років – для Національного банку.

Водночас зауважимо, що відповідно до п. 7.1 ст. 7 ЗУ «Про Рахункову палату» [7] Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо виконання кошторису **всіх** доходів та витрат Національного банку України, а не лише адміністративних витрат, як це зазначено в наведеній вище ст. 70 ЗУ «Про Національний банк України» [8]. На нашу думку, зазначені законодавчі норми потребують узгодження з метою недопущення неоднозначного їх трактування, яке може перешкодити здійсненню Рахунковою палатою державного зовнішнього фінансового контролю в повному обсягу щодо Національного банку України.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зауважити, що питання організації державного фінансового контролю та його оцінки потребує в сучасних умовах розробки єдиного наукового підходу щодо визначення його сутності як складової суспільних фінансових відносин, а саме як інструменту фінансової політики.

Визначення державного фінансового контролю інструментом фінансової політики є необхідною умовою для встановлення його призначення, а саме забезпечення досягнення мети фінансової політики – сталого економічного зростання держави.

Крім того, зазначений взаємозв'язок безпосередньо впливає на розмежування видів державного фінансового контролю залежно від того, інструментом якої саме складової фінансової політики він є. Тобто кількість складових фінансової політики має відповідати кількості видів державного фінансового контролю. Тільки за умови узгодженості зазначених понять можливо побудувати ефективну структуру органів державного управління, визначити їх функції, завдання та відповідальність.

Зауважимо також, що необхідним є визначення суб'єктами державного фінансового контролю контролюючих органів та підконтрольних суб'єктів. Зазначимо, що сучасна наука необґрунтовано, на нашу думку, визначає останніх як об'єкти державного фінансового контролю.

Водночас у сучасних умовах дуже важливим є чітке визначення державного зовнішнього фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю. Якщо фінансовий контроль у цілому поділяють на зовнішній і внутрішній залежно від характеру взаємовідносин контролюючого та підконтрольного суб'єктів, то розподіл **державного** фінансового контролю на зовнішній і внутрішній є складнішим. На нашу думку, для такого розмежування визначальною ознакою має бути належність контролюючого органу та підконтрольного суб'єкта до однієї або різних гілок влади.

Також зауважимо, що недоліком системи державного фінансового контролю є одночасне функціонування в його складі як централізованого державного внутрішнього фінансового контролю, який здійснюється ДАСУ, так і децентралізованого, який здійснюється окремими структурними відділами в органах виконавчої влади.

На нашу думку, доцільнішим було б обрати модель децентралізованого державного внутрішнього фінансового контролю та посилити рівень співпраці відповідних структурних підрозділів органів виконавчої влади із орга-

ном державного зовнішнього фінансового контролю – Рахунковою палатою.

Зазначимо також, що недоліком організації державного фінансового контролю є дуже недосконала правова база. Так, концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю базується на міжнародних стандартах, передбачених для органів зовнішнього державного фінансового контролю. Саме це, призводить до невиправданого, на нашу думку, включення до об'єктів внутрішнього аудиту стану внутрішнього контролю. Зазначене є доцільним, коли аудит здійснюється органом зовнішнього державного контролю, оскільки перевіряється діяльність державної установи в цілому, в тому числі і відділу внутрішнього контролю. Отже, невиправданим є децентралізований державний внутрішній фінансовий аудит внутрішнього контролю, який, в свою чергу, здійснює аналіз діяльності самої установи.

Зауважимо, що в складних сучасних економічних умовах, які спостерігаються останні роки в Україні, відсутній єдиний нормативно-правовий акт, яким би визначалися основні засади здійснення, види та елементи державного фінансового контролю, а також розмежувалися би державний зовнішній та державний внутрішній фінансовий контроль. У свою чергу ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» регламентує діяльність ДАСУ замість регулювання зазначених питань.

Дослідивши підходи до оцінювання державного фінансового контролю, зазначимо, що діяльність всіх державних органів, уповноважених здійснювати конкретні його види, може бути оцінена як безпосередньо їхніми власними підрозділами внутрішнього аудиту, так і зовнішніми установами.

З огляду на те, що державний зовнішній фінансовий контроль результатів державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Рахункова палата, вважаємо за необхідне доповнити встановлену ЗУ «Про Рахункову палату» методологію аудиту ефективності критерієм «законності», запропонованим Ц. Г. Огнем. Крім того, зазначений критерій, на нашу думку, необхідно законодавчо закріпити і за органами внутрішнього державного фінансового контролю. Зокрема, різні результати державного фінансового контролю (зовнішнього та внутрішнього) діяльності ДФСУ в зазначеній частині можуть свідчити про умисні дії фіскальних органів при прийнятті нормативно-правових актів, які суперечать нормам чинного податкового та митного законодавства.

Також важливим є визначення поняття «ефективність» відповідно до ЗУ «Про Рахункову палату». На відміну від найпоширеніших підходів щодо її встановлення як розрахунку співвідношення результатів та витрат або ступеня досягнення мети, ефективність в цьому нормативно-правовому акті розглядається як більш місткий показник, який акумулює в собі різні характеристики діяльності підконтрольних суб'єктів. Найбільш важливим, на нашу думку, є встановлення необхідності цією законодавчою нормою на дослідженні управлінських рішень при визначенні ефективності діяльності таких підконтрольних установ.

Зауважимо, що оцінка окремих управлінських рішень при дослідженні державного фінансового контролю,

на нашу думку, має сприяти виявленню відповідальних осіб за можливі порушення у цій сфері фінансових відносин.

Також доцільним є чітке розмежування оцінки державного фінансового контролю в цілому та оцінки його окремих форм і заходів. Вивчати його якість необхідно тільки в площині «організація – здійснення – аналіз результатів». Тобто державний фінансовий контроль зможе максимально забезпечити досягнення мети фінансового політики, тільки коли він буде ефективно організований, в т. ч. шляхом прийняття відповідних законодавчих норм, відповідально та ефективно здійснений у рамках чинного законодавства, та коли оцінка його результатів буде максимально удосконалена з метою її швидкого та прозорого здійснення, що має ефективно впливати на усунення виявлених порушень при його реалізації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Академічний тлумачний словник / За заг. ред. Білодіда І. К. ; НАН України; Інститут мовознавства ім. О. О. Потебні. – К. : Наукова думка, 1970–1980 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/>
2. Боголіб Т. М. Нові підходи до організації державного фінансового контролю в Україні / Т. М. Боголіб // Економічний вісник університету : зб. наук. праць. – 2013. – № 1. – С. 134–138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=njuu_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21COLORTERMS=0&S21P03=I&S21STR=%D0%9673720/2013/20\(1\)](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=njuu_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21COLORTERMS=0&S21P03=I&S21STR=%D0%9673720/2013/20(1))
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/paran527#n527>
4. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення в трансформаційній економіці України : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / І. В. Ващенко. – К., 2004. – 205 с.
5. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посібник / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, В. А. Дерій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
6. Дмитренко Г. В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи розвитку : монографія / Г. В. Дмитренко. – К. : К. І. С., 2010. – 374 с.
7. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
8. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/679-14/page>
9. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
10. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів : Закон України від 16.10.2012 № 5463-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5463-17>
11. Коваленко К. В. Зовнішній державний фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетування України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / К. В. Коваленко. – К., 2015. – 20 с.
12. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
13. Короткий Оксфордський політичний словник / Уклад.: Дж. Андергіл, П. Артур, С. Барет, П. Берд ; [переклад. : В. Сидоров, Д. Тарашук, П. Тарашук, та ін.]. – К. : Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2006. – 789 с.
14. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836
15. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=351955&cat_id=362118&search_param=%F0%E5%EA%EE%EC%E5%ED%E4%E0%F6%B3%FF&searchPublishing=1
16. Про затвердження Порядку формування плану графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>
17. Огонь Ц. Г. Аудит надходжень платежів за користування надрами до бюджету / Ц. Г. Огонь // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11 (173). – С. 345–352.
18. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran7847#n7847>
19. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів від 10.09.2014 № 442 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF/paran38#n38>
20. Про затвердження Положення «Про Державну фіскальну службу України» : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>
21. Про затвердження Положення «Про Державну аудиторську службу України» : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
22. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>
23. Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>
24. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
25. Государственный финансовый контроль : учебник [для вузов] / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб. : Питер, 2004. – 490 с.

26. Стойко О. Я. Фінанси : навч. посібник / О. Я. Стойко, Д. І. Дема ; за ред. О. Я. Стойка. – К. : Алерта, 2014. – 432 с.

27. Про Положення «Про державну службу фінансового моніторингу України» : Указ Президента України від 13.04.2011 № 466/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/466/2011>

28. Про Положення «Про Міністерство фінансів України» : Указ Президента України від 08.04.2011 № 446/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>

29. Про Положення «Про Державну казначейську службу України» : Указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>

30. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів : монографія / [Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін.]. – К. : КНТЕУ, 2008. – 186 с.

31. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль : навч. посібник / О. А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2014. – 418 с.

REFERENCES

“Akademichnyi tlumachnyi slovnyk” [Academic dictionary of]. <http://sum.in.ua/>

Boholib, T. M. “Novi pidkhody do orhanizatsii derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini” [New approaches to the organization of state financial control in Ukraine]. *Ekonomichniy visnyk universytetu*. [http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=njuu_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21COLORTERMS=0&S21P03=I=&S21STR=%D0%9673720/2013/20\(1\)](http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=njuu_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21COLORTERMS=0&S21P03=I=&S21STR=%D0%9673720/2013/20(1))

Dmytrenko, H. V. *Finansovyi kontrol v Ukraini: problemy ta shliakhy rozvytku* [Financial control in Ukraine: problems and ways of development]. Kyiv: K. I. S., 2010.

Hutsalenko, L. V., Kotsupatryi, M. M., and Derii, V. A. *Derzhavnyi finansovyi kontrol* [The state financial control]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2009.

Kovalenko, K. V. “Zovnishnii derzhavnyi finansovyi kontrol u pidvyshchenni efektyvnosti biudzhetuвання Ukrainy” [External public financial control in improving the effectiveness of budgeting of Ukraine]. *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk* : 08.00.08, 2015.

Korotkyi Oksfordskyi politychnyi slovnyk [The concise Oxford dictionary of]. Kyiv: Vyd-vo Solomii Pavlychko «Osnovy», 2006.

[Legal Act of Ukraine] (2015). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/679-14/page>

[Legal Act of Ukraine] (1993). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

[Legal Act of Ukraine] (2012). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5463-17>

[Legal Act of Ukraine]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/paran527#n527>

[Legal Act of Ukraine] (2012). http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=351955&cat_id=362118&search_param=%F0%E5%EA%EE%EC%E5%ED%E4%E0%F6%B3%FF&searchPublishing=1

[Legal Act of Ukraine] (2015). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran7847#n7847>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF/paran38#n38>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>

[Legal Act of Ukraine] (2016). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>

[Legal Act of Ukraine] (2005). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/466/2011>

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>

“Limska deklaratsiia kerivnykh pryntsyypiv audytu derzhavnykh finansiv” [The Lima Declaration of guidelines on auditing public finance]. http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836

Mnykh, Ye. V. et al. *Finansovyi kontrol biudzhetykh resursiv* [Financial control budgetary resources]. Kyiv: KNTEU, 2008.

Ohon, Ts. H. “Audyty nadkhodzhennya platezhiv za korystuvannya nadramy do biudzhetu” [Audit of receipts of payments for subsoil use in the budget]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 11 (173) (2015): 345-352.

Stoiko, O. Ya., and Dema, D. I. *Finansy* [Finance]. Kyiv: Alerta, 2014.

Symonenko, V. K., Baranovskyi, O. I., and Petrenko, P. S. *Osnovy yedynoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini (makroekonomichniy aspekt)* [The foundations of a unified system of state financial control in Ukraine (macroeconomic aspect)]. Kyiv: Znannia Ukrainy, 2006.

Stepashin, S. V. et al. *Gosudarstvennyy finansovyy kontrol* [The state financial control]. St. Petersburg: Piter, 2004.

Shevchuk, O. A. *Derzhavnyi finansovyi kontrol* [The state financial control]. Kyiv: UBS NBU, 2014.

Vashchenko, I. V. “Derzhavnyi finansovyi kontrol ta yoho vdoskonalennia v transformatsiinii ekonomitsi Ukrainy” [State financial control and its improvement in transformational economy of Ukraine]. *dys. ... kand. ekon. nauk* : 08.04.01, 2004.