

УДК 35.083.3

А. І. БОНДАРЕНКО

ПРИНЦИПИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Здійснено огляд принципів державного фінансового контролю та узагальнення їхньої дії на формування системи фінансового контролю в Україні.

Ключові слова: фінансовий контроль, принципи фінансового контролю, система державного фінансового контролю, органи фінансового контролю, Рахункова палата, Державна контрольно-ревізійна служба України, Державна податкова служба України.

In the article an overview of the principles of state financial control and generalization of their actions on the system of state financial control in Ukraine.

Key words: financial control, financial control principles, the state financial control, Accounting Chamber, State Audit Service of Ukraine, State Tax Service of Ukraine.

В організації системи державного фінансового контролю в Україні існує низка проблем, які знижують рівень фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах. Зокрема, це недосконале законодавство, відсутність цілісної системи органів, що забезпечують контроль, неефективний порядок складання звітності про контрольно-ревізійну діяльність. Державний фінансовий контроль здійснюється певними державними органами, а це означає, що виконання завдань кожного з них так чи інакше пов'язане з принципами, які виступають основоположним фундаментом, підвалиною цієї діяльності.

Існує значна кількість наукових праць, в яких розкрито поняття, зміст принципів фінансового контролю як виду діяльності. Так, дослідженнями органів фінансового контролю займалися Л. Воронова, Л. Савченко, В. Білоус, І. Стефанюк, В. Бурцев, О. Кузьменко та ін.

Розглядаючи питання принципів фінансового контролю, Л. Савченко пропонує власний перелік їх: законність, плановість, об'єктивність, незалежність, публічність, компетентність, оперативність. Причому такі принципи, як гласність та публічність, розмежовуються автором, оскільки під гласністю розуміється обов'язковість проходження фінансових документів, висновків про діяльність відповідних контрольних органів через представницькі органи, а публічність – це доведення результатів діяльності органів фінансового контролю до відома громадськості [9, с. 13].

Дослідниками здійснюються окремі спроби сформулювати систему принципів фінансового контролю, однак поки відсутній уніфікований підхід до їхнього визначення. Метою даної статті є огляд базових принципів здійснення державного фінансового контролю та узагальнення їхньої дії на формування системи фінансового контролю в Україні

Діяльність Української держави базується на принципах законності, гласності, плановості, які закріплено в Конституції України. Оскільки фінансова діяльність є

одним із видів діяльності держави, а фінансовий контроль – невід’ємною частиною фінансової діяльності, то можна стверджувати, що ці принципи властиві і фінансовій діяльності, і фінансовому контролю.

Принципи – це прояв об’єктивних законів у суб’єктивній формі, у суспільній свідомості” [5, с. 113]. У принципах закладено загальне розуміння природи речей та явищ, якого мають дотримуватись усі.

Концептуальним документом, в якому з урахуванням різних систем фінансового контролю було закріплено принципи здійснення, є Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю (далі – Лімська декларація), яку було прийнято на IX конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів в 1977 р. Необхідно відзначити, що система фінансового контролю в розвинених країнах у цілому є однотипною. У декларації визначено такі принципи: законність, незалежність, гласність, публічність, ефективність, запобігання порушенням, обов’язковість настання відповідальності (невідворотність покарання) за скоєні порушення фінансової дисципліни та законності [4].

На основі Лімської декларації керівниками вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД 8 червня 2001 р. в м. Києві була прийнята Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД (далі – Декларація держав – учасниць СНД) [2]. До принципів, на яких базується діяльність вищих органів фінансового контролю, документ зараховує законність, незалежність, об’єктивність, компетентність, оперативність, доведеність, гласність, дотримання професійної етики. На зазначених принципах базується діяльність не лише вищих органів фінансового контролю (до речі, в Україні чинним законодавством не передбачене існування такого органу), а і всіх інших органів, що здійснюють фінансовий контроль.

Одним із головних принципів діяльності всіх державних органів є принцип законності. Законність – це конституційний принцип, який конкретизується в інших нормативних актах. Фінансовий контроль сприяє дотриманню принципу законності у сфері фінансової діяльності, оскільки, по-перше, для нього самого є характерним цей принцип, по-друге, за його допомогою викриваються різного роду порушення фінансової дисципліни. Тобто фінансовий контроль є важливим засобом забезпечення законності фінансової діяльності. Його основним завданням є перевірка дотримання законодавства з фінансових питань, своєчасності й повноти надходження коштів до відповідних фондів, запобігання фінансовим правопорушенням тощо.

Оскільки до компетенції органів фінансового контролю, зокрема Рахункової палати Верхової Ради України, органів Державної податкової служби України, органів державної контрольно-ревізійної служби та ін., належить виявлення порушень фінансової дисципліни, вживання заходів щодо запобігання порушенням законності у фінансовій сфері та їхнього припинення, то й основним принципом їхньої діяльності повинен бути принцип законності. Як основний принцип діяльності органів фінансового контролю він по-різному закріплюється в чинному законодавстві. Наприклад, у ст. 3 “Принципи здійснення контролю” Закону України “Про Рахункову палату” вказується, що Рахункова палата здійснює контроль на засадах законності, плановості, об’єктивності, незалежності та гласності [8]. (На жаль, Закони України “Про державну податкову службу в Україні” та

“Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” [7] не містять статті, яка б чітко визначала принципи здійснення контролю органами цієї служби.

Законність може існувати лише за наявності дієвого, стабільного законодавства, оскільки воно є її основою і, водночас, юридичною гарантією, чітко закріплюючи завдання і повноваження відповідних органів фінансового контролю, сприяючи цим їхній належній діяльності. Недостатнє розроблення питань, які підлягають правовому регулюванню, застарілість деяких норм, їхня постійна зміна, суперечність одне одному негативно впливають на впровадження принципу законності, а відповідно, й на діяльність органів фінансового контролю, оскільки створюються додаткові труднощі для правильного застосування норм права, отже, і для виконання контрольними органами їхніх завдань і функцій.

Важливим у сфері фінансової діяльності є принцип гласності. Гласність – один із принципів здійснення демократії, ефективного функціонування всіх її інститутів, діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування та об'єднань громадян, реалізації права на інформацію [3; 10, с. 596]. Наявність у державі такого органу фінансового контролю, як Рахункова палата, є ознакою відкритого демократичного суспільства.

Відповідно до положень Лімської декларації, вищий контрольний орган повинен бути вповноважений конституцією направляти щорічно свою доповідь про підсумки і висновки за результатами проведених перевірок безпосередньо до парламенту або інших компетентних державних органів. Цю доповідь повинно бути опубліковано, що забезпечить інформування широкого кола осіб та викличе дискусію, отже, створить сприятливі умови для реалізації висновків і рекомендацій цієї інституції. Річний звіт повинен відбивати всю діяльність вищого контрольного органу. Лише в разі зацікавленості в захисті змісту доповіді від розголошення повинно ретельно зважити, що важливіше – задоволення відповідного інтересу, тобто захист інформації, чи надання фактам гласності [2].

Закон України “Про Рахункову палату” не лише вказує, що Рахункова палата щорічно подає до Верховної Ради України загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведені перевірки, ревізії та обслідування, витрати на цю діяльність, але і зазначає термін подачі звіту – не пізніше 1 грудня.

Законодавство України не забороняє передання засобам масової інформації матеріалів про діяльність органів фінансового контролю – тобто результати перевірок, експертно-аналітичних робіт. Завдяки доведенню річного звіту до відома громадськості населення отримує уявлення про роботу контрольно-рахункового органу, що сприяє не лише повазі до цих інституцій, а й забезпеченню законності в фінансовій сфері.

Принцип плановості є ще одним принципом фінансової діяльності держави. Сутність цього принципу в тому, що вся фінансова діяльність держави, тобто діяльність зі створення, розподілу й використання фінансових ресурсів базується на основі цілісної системи фінансово-планових актів, структуру, порядок складання, затвердження й виконання яких визначають відповідні нормативні акти. Планування фінансової діяльності сприяє й належному здійсненню фінансового контролю, який, в основному, також має планомірний характер. Принцип планування властивий

усім органам фінансового контролю, оскільки від належного планування їхньої роботи залежить повне і своєчасне виконання відповідних завдань і функцій.

Лімська декларація зазначає, що вищий контрольний орган повинен проводити перевірки відповідно до затвердженої програми [2]. Законодавство України визначає, що до плану роботи Рахункової палати обов'язково вклячається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України. При формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень і пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України. У Декларації держав – учасниць СНД зазначено, що вищі органи фінансового контролю самостійні у складанні й затвердженні своїх планів роботи. Отже, доцільно було б внести зміни до законодавства України і вказати, що Рахункова палата при складанні планів може враховувати певні звернення і пропозиції, а не зобов'язана це робити [8].

Принцип плановості в діяльності державної контрольно-ревізійної служби відбито в Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою [Там само]. Зокрема, перевірки і ревізії проводяться на основі піврічних планів, а непланові перевірки та ревізії здійснюються, як правило, за окремими зверненнями органів державної влади та правоохоронних органів у межах повноважень органів державної контрольно-ревізійної служби, визначених законодавством.

Принцип плановості є властивим для діяльності органів Державної податкової служби України. Так, відповідно до п. 1 ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” періодичність перевірок та проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень встановлюється відповідно до законодавства.

Принцип незалежності означає, що органи фінансового контролю можуть виконувати свої завдання ефективно лише в тому разі, коли вони незалежні від підконтрольних суб'єктів і захищені від стороннього впливу. Звичайно, абсолютно незалежності від інших державних органів бути не може, але цим органам повинен бути гарантований юридичний захист від будь-яких втручань ззовні.

Можна говорити про існування двох понять: “абсолютна незалежність” і “відносна незалежність”. Тобто органи фінансового контролю повинні бути відносно незалежними від інших державних органів, абсолютно незалежними від установ, що контролюються. Водночас, абсолютно незалежним від будь-яких державних органів, інших осіб тощо повинен бути в державі вищий орган фінансового контролю. Фінансовий контроль важче поставити в незалежне становище, оскільки фінансовий контроль – це не контроль дії будь-якої окремої частини адміністративного апарату, але всієї фінансово-господарської діяльності органів управління в цілому [1, с. 63].

Про необхідність незалежності вищого контрольного органу зазначає Лімська декларація, відповідно до якої незалежність повинно бути закріплено в конституції [4].

Незалежність Рахункової палати як конституційного органу фінансового контролю є основною умовою ефективного здійснення фінансового контролю. Але ні в Конституції України, ні в Законі України “Про Рахункову палату” принцип незалежності практично не відбито. Звичайно, повного відокремлення Рахункової палати від парламенту чи інших органів бути не може, оскільки, виконуючи свої завдання, вона інформує Верховну Раду України про результати здійснення

контрольних функцій. Але відсутність чіткого закріплення в законі положення про незалежність Рахункової палати може призвести до послаблення позиції останньої відносно інших державних органів, що негативно відб'ється на глибині й достовірності контрольних заходів.

Принцип незалежності, який є одним з основних принципів діяльності Рахункової палати, також потрібно конкретизувати в Законі України “Про Рахункову палату”, зазначивши, що Рахункова палата є незалежною від будь-яких органів держави.

У Лімській декларації зазначено, що незалежність вищого контрольного органу нерозривно пов'язано з незалежністю її членів, яка повинна бути гарантована конституцією [4]. Враховуючи зазначене положення можна стверджувати, що складовою частиною незалежності контрольно-рахункових органів є незалежність їхніх членів, важливу роль тут відіграє механізм їхнього призначення та зняття їх із посад.

Однією зі складових незалежності є фінансова незалежність Рахункової палати, необхідна для її самостійної роботи. Лімська декларація вказує, що вищий контрольний орган повинен бути забезпечений фінансами для виконання покладених на нього завдань і мати право звертатися з проханням про виділення необхідних коштів безпосередньо до державного органу, який приймає рішення з питань національного бюджету, а також використовувати в межах своїх повноважень кошти, виділені окремим рядком бюджету для вищого органу контролю [3].

Закон України “Про Рахункову палату” містить положення про фінансування Рахункової палати, про порядок надання коштів на її утримання. Зокрема, ці кошти виділяються безпосередньо з держбюджету, а це означає, що Рахункова палата є фінансово незалежною. І ця позиція законодавця є правильною, оскільки відомо, що “кошти, які знайшла Рахункова палата для прибуткової частини бюджету, набагато перевищують кошти, на неї витрачені” [6]. А це означає, що фінансовий контроль, який здійснює Рахункова палата, є ефективним.

Принцип об'єктивності є специфічним принципом фінансового контролю. Він є одним з основних принципів здійснення контролю Рахунковою палатою.

Об'єктивність є визначальною умовою ефективної роботи будь-яких органів фінансового контролю, оскільки без неї взагалі втрачається сенс контролю. Крім цього, для прийняття об'єктивних висновків органами фінансового контролю вони повинні бути незалежними від підконтрольних суб'єктів. Водночас основним критерієм об'єктивності висновків є законність. Об'єктивність висновків посадових осіб органів фінансового контролю забезпечується встановленням певних кваліфікаційних вимог до осіб, що претендують на відповідні посади, та заборонаю займатися певною діяльністю тощо.

Законом встановлені вимоги, спрямовані на те, щоб не допустити впливу особистих інтересів вищих посадових осіб палати на її діяльність. Так, Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови Рахункової палати, головні контролери – керівники департаментів і Секретар Рахункової палати не можуть бути народними депутатами України, членами Уряду України, займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за сумісництвом, крім викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної в позаробочий час.

Об'єктивність у роботі Рахункової палати забезпечується наявністю у членів її Колегії права на окрему думку. Рішення Колегії приймаються у формі постанов і висновків більшістю голосів від кількості її членів, присутніх на засіданні, і підписуються Головою та Секретарем Рахункової палати. У разі незгоди з рішенням Колегії Рахункової палати член Колегії, присутній на її засіданні, може інформувати про це Верховну Раду України або її комітети в письмовій формі з обґрунтуванням власної позиції.

Важливе значення для підвищення об'єктивності має наділення Рахункової палати України правом у межах своєї компетенції залучати до участі у здійсненні контрольної діяльності державні контрольні органи та їхніх представників, а також недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів на договірній основі.

У забезпеченні об'єктивності фінансового контролю важливе місце належить інформаційному забезпеченню органів, що його здійснюють, оскільки, не маючи повної інформації, вони не можуть дійти правильних висновків. Так, працівники управління інформаційного та комп'ютерного забезпечення Рахункової палати працюють над створенням інформаційно-аналітичної системи Рахункової палати – це цілий комплекс заходів: технічних, кадрових, організаційних і нормативно-правових.

Необхідність принципу компетентності впливає з наявності принципу об'єктивності, оскільки для об'єктивного прийняття відповідних рішень у сфері фінансового контролю посадові особи контрольних органів повинні бути професіоналами своєї справи. На жаль, про цей принцип не йдеться в чинному законодавстві України, але, на думку автора, він має право на існування.

Серед принципів діяльності контрольних органів можна виділити принцип системності. На нього звертають увагу науковці. Однак прямо він не виділяється ні в Лімській декларації, ні в Декларації держав – учасниць СНД. І навіть законодавство України та інших держав не вказує на його існування. Однак системність, як принцип діяльності контрольних органів, має право на існування. Системність означає, що ці органи повинні охопити контрольними заходами всі групи об'єктів контролю протягом певного проміжку часу. Лише розроблення контрольними органами єдиної системи здійснення контролю, встановлення періодичності проведення контрольних заходів у цих об'єктах, сприятиме ефективності та дієвості контролю.

Оскільки Лімська декларація є принциповим документом, який рівною мірою враховує різницю в системах фінансового контролю різних країн, то, мабуть, доцільно було б упровадити всі принципи фінансового контролю, які в ній закріплено, у діяльність органів фінансового контролю в Україні. Хоча в Декларації держав – учасниць СНД йдеться про принципи діяльності саме вищих органів фінансового контролю, ці принципи характерні також для інших контрольних органів. Отже, певні принципи потрібно закріпити в нормативному акті, зокрема в Законі України “Про фінансовий контроль в Україні”, який пропонується якнайшвидше прийняти.

Звичайно, ці принципи будуть загальними для здійснення контрольних повноважень будь-якими органами фінансового контролю. А специфічні для кожного окремого органу принципи, які характерні для здійснення саме ним фінансового контролю, можуть бути відбиті в нормативних актах, що визначають їхній статус та правові основи діяльності.

Послідовне здійснення принципів контролю забезпечить високу ефективність, дієвість, результативність самого фінансового контролю. А це, у свою чергу, сприятиме законності формування, розподілу й використання фондів грошей, тобто належному здійсненню фінансової діяльності держави. Отже, можна дійти висновку, що фінансовому контролю відводиться важлива роль у здійсненні фінансової діяльності держави, бо з його допомогою проявляється весь процес руху фінансових ресурсів.

Прийняття Лімської декларації свідчить про те, що, з метою розроблення найбільш дієвих принципів фінансового контролю, нагромаджено різноманітний і цікавий досвід, який може бути успішно адаптований до умов нашої держави. Про це свідчить і прийняття Декларації держав – учасниць СНД.

Звичайно, в українському законодавстві можуть відбитися не лише принципи фінансового контролю, які розкрито вище. Вивчення зарубіжного досвіду в цілому, досягнень в організації діяльності органів фінансового контролю є необхідним для нашої держави, оскільки система органів фінансового контролю в Україні, хоча вона сформувалася, потребує вдосконалення організації своєї діяльності, розроблення шляхів та методів взаємодії тощо. Отже, слід ознайомитися з системою органів фінансового контролю зарубіжних країн для вдосконалення організації та діяльності органів фінансового контролю України, внесення відповідних змін до чинного законодавства.

Література:

1. *Андреев А. Г.* Правовые основы финансового контроля / А. Г. Андреев, А. Д. Соменков // *Финансы*. – 2009. – № 12. – С. 62–64.
2. Декларация об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества независимых государств / Рахункова палата Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>.
3. Інструкція про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою / затв. постановою Колегії Рахункової палати від 3 груд. 1999 р. // *Офіц. вісн. України*. – 1999. – № 51. – Ст. 2580.
4. Лимская декларация руководящих принципов контроля / Контрольно-счетная палата Москвы. – Режим доступа : <http://www.ksp.mos.ru/frm/ldec.htm>.
5. *Методологія державного управління : словник-довідник / [уклад. : В. Д. Бакуменко, Д. О. Безносенко, С. В. Бутівченко та ін.] ; за заг ред. В. І. Лугового, В. М. Князєва. — К. : Вид-во НАДУ, 2004. — 196 с.*
6. *Преса про Рахункову палату // Трибуна*. – 2005. – № 1–2. – С. 36–38.
7. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-ХІІ // *ВВР України*. – 1993. – № 13. – Ст. 110.
8. Про Рахункову палату : Закон України від 11 лип. 1996 р. № 315/96-ВР // *ВВР України*. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
9. *Савченко Л. А.* Правові проблеми фінансового контролю в Україні : автореф. дис. ... д.ю.н. / Л. А. Савченко. – Х., 2002 – 42 с.
10. *Юридична енциклопедія. Т. 1. / [Ю. С. Шемшученко (гол. редкол.) та ін.]*. – К. : Укр. енцикл., 1998. – 672 с.

Надійшла до редколегії 30.03.2011 р.