

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЩОДО ФІНАНСУВАННЯ ОРГАНІВ ПРОКУРАТУРИ: ПОНЯТТЯ, ПРЕДМЕТ, ОБ'ЄКТ, МЕТА ТА ВИДИ

Дмитро Черников,
здобувач Київського міжнародного університету

Фінансовому контролю приділяли увагу науковці, як юристи так і економісти (М. Базась, Н. Бровкіна, В. Гаращук, О. Грачова, Л. Воронова, Л. Савченко та ін.). Але їхні праці стосуються загальних питань організації та здійснення фінансового контролю, правового статусу певних суб'єктів у контрольній сфері. Нині не має жодного монографічного дослідження, присвяченого проведенню фінансового контролю щодо фінансування органів прокуратури. Відповідно, метою пропонованої публікації є визначення мети, предмета, об'єкта, видів фінансового контролю щодо фінансування органів прокуратури, формулювання поняття «фінансовий контроль щодо фінансування органів прокуратури».

У ст. 26 Бюджетного кодексу України (далі — БК України) «Контроль та аудит у бюджетному процесі» зазначається, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного та результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до БК України й іншого законодавства, а також забезпечує: 1) оцінку управління бюджетними коштами (зокрема й проведення державного фінансового аудиту); 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; 3) досягнення економії бюджетних коштів, їхнього цільового використан-

ня, ефективності й результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності; 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету. Зазначені завдання фінансового контролю в бюджетній сфері стосуються і процесу фінансування органів прокуратури. У вказаній статті БК України зазначається, що розпорядники бюджетних коштів в особі їхніх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах. Ця норма стосується і Генеральної прокуратури України як розпорядника бюджетних коштів, яка має забезпечувати проведення відповідних контрольних заходів у підпорядкованих органах прокуратури.

Фінансовий контроль щодо фінансування органів прокуратури може бути внутрішнім і зовнішнім. У науковій літературі та нормативно-правових актах чітко не розмежовуються внутрішній та зовнішній фінансовий контроль, що зумовлює не зовсім правильне розуміння їхньої сутності, а відповідно, і впливає на визначення у



внутрішніх документах бюджетних установ, що стосуються організації фінансового контролю, й Генеральної прокуратури України також. Наприклад, Н. Бровкіна [2, 126–127] пише, що поділ контролю на внутрішній і зовнішній є відносним, а тому і складним поняттям, та зазначає, що: фінансовий контроль поділяється на внутрішній, зовнішній і мішаний залежно від взаємовідносин осіб, які його здійснюють і суб'єкта, що управляється; державний контроль для більшості організацій є зовнішнім, але в деяких випадках він може бути кваліфікований як внутрішній. В. Гаращук [6, 89], приділяючи увагу контролю та нагляду в державному управлінні, досліджуючи позиції науковців щодо вказаної термінології, зазначає, що терміни «внутрішній» і «зовнішній» можуть наповнюватися й іншим сенсом. М. Базась [1, 27–28] поділяє фінансовий контроль на внутрішній (контроль у межах однієї галузі, відомства, підприємства, установи, організації, що реалізується силами штатних контролерів та інспекторів їхніх структурних контрольних підрозділів; є невід'ємним елементом управління та сприяє зміцненню фінансово-господарської дисципліни на локальному рівні) та зовнішній (здійснюється щодо організаційно не підпорядкованих об'єктів — це принципова умова ефективності такого типу контролю) за організаційною приналежністю контролю або відомчою підпорядкованістю. Л. Савченко [13, 136, 141–142] лише зауважує, що державний фінансовий контроль може бути зовнішнім (система контрольних заходів, спрямованих на перевірку функціонування внутрішнього фінансового контролю) та внутрішнім (система контрольних заходів внутрішніх служб суб'єкта, що, відповідно, є складовою частиною елемента управління та сприяє зміцненню фінансової дисципліни, а також інших державних органів, їхніх структурних підрозділів, які відповідно до

чинного законодавства наділені контрольними повноваженнями в сфері державних фінансів), але не вказує на критерій такого поділу. Автор зазначає, що це визначення внутрішнього фінансового контролю у вузькому значенні як різновиду державного фінансового контролю, але не дає тлумачення вказаного поняття в широкому значенні; і пише, що зовнішній фінансовий контроль може бути як державним, так і недержавним, залежно від суб'єкта, який його здійснює (у широкому сенсі цей контроль здійснюють як незалежні аудитори й аудиторські фірми, що діють як зовнішні контролери стосовно підконтрольного суб'єкта, так і відповідні державні органи, їхні структурні підрозділи, яким організаційно не підпорядковані підконтрольні суб'єкти, тобто є незалежними від них) та виділяє спеціальний державний зовнішній фінансовий контроль, який здійснюють відповідно до міжнародної практики Вищі органи фінансового контролю, посилаючись на положення Лімської декларації керівних принципів контролю (ст. 3), в якій зазначається, що зовнішнім ревізійним органом є вищий контрольний орган, який має перевіряти ефективність внутрішньої контрольної служби [13, 136, 141–142]. В. Пантелеев [11, 165] зазначає, що під внутрішнім контролем розуміють сукупність організаційної структури, контрольних дій (заходів, функцій, методів), які здійснюються власниками підприємства як засоби контролю ефективності його господарської та фінансової діяльності. Хоч таке визначення стосується саме підприємства, але в ньому чітко відображена мета внутрішнього контролю, яку мають ставити перед собою і внутрішні контрольні служби органів прокуратури під час перевірки фінансування. Автори підручника «Контроль і ревізія» [3, 83], поділяють контроль на внутрішній (здійснюється органами внутрішнього контролю: головним бухгалтером, ревізій-



ною комісією, спостережною радою тощо) та зовнішній (здійснюється службами контролю, не належними до складу структурного підрозділу суб'єкта, що контролюється) щодо суб'єкта господарювання. Як відомо, в Україні відсутній комплексний нормативно-правовий акт, зокрема закон, який би чітко визначав термінологію фінансового контролю та, відповідно, його види. Це і зумовлює неоднозначність позицій науковців щодо формулювання поняття «внутрішній фінансовий контроль», «зовнішній фінансовий контроль» і не зовсім правильного їх застосування у внутрішніх документах Генеральної прокуратури України.

Неточність термінології можна спостерігати в підручниках і нормативно-правових актах, в яких поняття «внутрішній фінансовий контроль» підміняється терміном «внутрішній контроль» і навпаки. Так, Н. Бровкіна, виділяючи суб'єктів, які здійснюють внутрішній фінансовий контроль (пункт 4.3 навчального посібника має назву «Суб'єкти, що здійснюють внутрішній фінансовий контроль»), зазначає, що під внутрішнім контролем потрібно розуміти контроль за здійсненням фінансово-господарської діяльності товариства структурними підрозділами і органами товариства та наводить і розкриває особливості діяльності ревізійної комісії як органу внутрішнього контролю, служби внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) й аудиторського комітету [2, 86–87]. Важко погодитися з автором щодо ототожнення служб внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту — це різні суб'єкти контролю.

У Концепції розвитку системи управління державними фінансами (затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 року № 633-р.) [10], відображені завдання, які потребують розв'язання, зокрема й у сфері фінансового контролю та зауважується, що розвиток системи управління державними фінансами проводи-

тиметься шляхом розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в результаті проведення моніторингу стану виконання прийнятих нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту з метою оперативного реагування на проблеми, що виникають. Із зазначеного зрозуміло, що й у цьому нормативному акті використовується узагальнений термін — «внутрішній фінансовий контроль» та поняття «внутрішній аудит», як його складова.

До прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2006 року із наступними змінами) [9] у літературних джерелах, описуючи діяльність внутрішніх контрольних служб підприємств, установ, організацій, науковці вживали термін «внутрігосподарський контроль (бухгалтерський)»: захищає інтереси підприємства і його колектив від зловживань, розкрадання, безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності господарської діяльності та здійснюється через утворені власником органи, бухгалтерською та фінансово-економічною службами, в межах визначених власником (органом управління) повноважень, та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на провадження аудиторської діяльності, відповідно до чинного законодавства [1, 21–22, 25]; передбачає безперервне спостереження за ефективністю фінансово-економічної, виробничої діяльності, виявлення внутрішньогосподарських резервів, забезпечення збереження грошових і матеріальних ресурсів, усунення причин і умов, які породжують розкрадання та безгосподарність [14, 131]. Коли йшлося про фінансовий контроль у державних органах, міністерствах, відомствах і підпорядкованих їм установах, такий вид фінансового контролю мав назву внутрішньовідомчий або ві-



домчий. Деякі науковці, характеризуючи цей вид контролю, вживають термін «внутрішньосистемний». Так, описуючи особливості відомчого контролю, на прикладі Міністерства внутрішніх справ РФ, О. Грачова [14, 132] зазначає, що: цей контроль організують і здійснюють керівники головних управлінь (управлінь), а також підпорядковані і підвідомчі йому підрозділи, що реалізують свої розпорядчі функції у використанні фінансових та матеріальних ресурсів; основні його напрями пов'язані зі здійсненням нагляду за законним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, наявністю й рухом майна, формуванням достовірної та повної інформації про фінансові результати діяльності підрозділів Міністерства, необхідної для оперативного керівництва і управління, організації роботи з профілактики безгосподарності, недостач, втрат грошових коштів і матеріальних цінностей.

Внутрішньовідомчий, відомчий і внутрігосподарський контроль були прототипами внутрішнього фінансового контролю, що здійснюється нині. Деякі науковці ототожнюють відомчий контроль і внутрішній контроль. Так, В. Гарацук [6, 132] зазначає, що контроль поділяється на види за сферою діяльності, яка підлягає контролю, та виділяє внутрішній (відомчий) контроль, який, на його думку, полягає в тому, що вища за підпорядкуванням структура (посадова особа) перевіряє правильність виконання нижчою структурою (особою), яка перебуває в її безпосередній залежності, дотримання нею чинного законодавства, трудової дисципліни, правил організації процесу управління тощо, в наданні допомоги підконтрольній структурі в усуненні виявлених недоліків, корегуванні напрямів і способів управління, притягненні за наявності підстав до правової відповідальності винних осіб тощо. Інші науковці [7, 180] зауважують, що державні органи

й організації незалежно від форм власності та виду, котрі використовують державне майно, зобов'язані здійснювати внутрішній (відомчий) контроль за цільовим і ефективним використанням та збереженням державних фінансових і матеріальних ресурсів, повнотою, своєчасністю й достовірністю ведення бухгалтерського обліку та статистичної звітності.

Зважаючи на зазначене, фінансовий контроль потрібно поділяти на внутрішній і зовнішній залежно від суб'єктів, що його здійснюють. Внутрішній фінансовий контроль щодо фінансування органів прокуратури здійснюють внутрішні служби підконтрольного суб'єкта, тобто органів прокуратури чи вищестоящий суб'єкт — Генеральна прокуратура України, а зовнішній — різноманітні державні органи (Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба, Державна фінансова інспекція та ін.) та недержавні організації, що наділені відповідно до чинного законодавства контрольними повноваженнями щодо проведення перевірки законності, доцільності, ефективності, раціональності діяльності органів прокуратури на відповідних етапах їх фінансування. На наш погляд, фінансовий контроль щодо фінансування органів прокуратури, який має назву — внутрішній фінансовий контроль, можна називати і внутрішньосистемним.

Взявши за основу трактування поняття фінансового контролю (діяльність державних органів і недержавних організацій, власне суб'єктів господарювання чи їхніх структурних підрозділів, фізичних осіб, наділених відповідними повноваженнями чи правами, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в процесі мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів), що дається Л. Савченко [13, 43], можна сформулювати таке визначення фінансового контролю щодо фінансування органів прокуратури —



це діяльність суб'єктів зовнішнього фінансового контролю та внутрішнього фінансового контролю, що спрямована на забезпечення законності, ефективності, раціональності дій органів прокуратури під час складання, ведення, затвердження, подання документів, які застосовуються у процесі фінансування, внесення до них змін і доповнень, виконання їх, отримання, розподілу й використання бюджетних коштів, а також запобігання вчиненню правопорушень під час процесу фінансування органів прокуратури, їх виявлення, припинення.

Завдання фінансового контролю щодо фінансування органів прокуратури: запобігання прийняттю відповідальними працівниками органів прокуратури рішень, що можуть призвести до вчинення фінансових правопорушень під час фінансування; виявлення проблем у процесі фінансування; розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів органами прокуратури, доцільності їх використання, відповідно до визначених цілей, економії їх витрачання; проведення профілактичної, роз'яснювальної роботи з метою підвищення фінансової дисципліни працівників органів прокуратури; вжиття заходів для припинення правопорушень у сфері фінансування; накладення фінансових санкцій і застосування інших заходів впливу до порушників.

Основними елементами фінансового контролю, зокрема й щодо фінансування органів прокуратури, є суб'єкти контролю, підконтрольні суб'єкти, об'єкт і предмет контролю. Суб'єктами контролю слід вважати суб'єктів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, що наділені повноваженнями чи відповідними правами зі здійснення контрольних заходів у процесі фінансування органів прокуратури. Підконтрольними суб'єктами є органи прокуратури, що беруть участь у відповідних етапах фінансування. Важ-

ливе значення має визначення предмету й об'єкта фінансового контролю, зокрема й щодо фінансування органів прокуратури. У літературних джерелах ці поняття визначаються по-різному. Не зупиняючись на їхніх трактуваннях, адже це питання досить детально висвітлено в навчальному посібнику Л. Савченко [13, 36–52], ми лише наведемо приклад заміщення одного поняття іншим у документах органів прокуратури та сформулюємо власне бачення щодо їх визначення. Так, у Порядку проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту в системі органів прокуратури України (затверджений Наказом Генерального прокурора України від 11.04.2011 року № 42) [12], вживаються терміни «об'єкт контролю», «суб'єкт контролю», «підконтрольний суб'єкт», «суб'єкт перевірки», «орган контролю». У п. 1 вказаного документа йдеться про об'єкт контролю, тобто про систему органів прокуратури, зокрема зазначається, що «Порядок визначає механізм проведення відділом фінансування та бухгалтерського обліку Генеральної прокуратури України внутрішнього фінансового контролю та аудиту в системі органів прокуратури України (далі — об'єкт контролю)». В такому ж значенні вживається термін «об'єкт контролю» і у пп. 1.1, при визначенні внутрішнього контролю та в пп. 1.6, 1.7. Водночас у пп. 2.1 п. 2 «Завдання контролю та аудиту» міститься термін «підконтрольний суб'єкт», під яким теж розуміють органи прокуратури, бо зазначається, що «основними завданнями контролю та аудиту є (...) контроль за фінансово-господарською діяльністю підконтрольних суб'єктів...», а далі в пп. 2.4, вжито термін «суб'єкт перевірки», де маються на увазі знову ж органи прокуратури. У п. 1.3 йдеться про Генеральну прокуратуру України як суб'єкт контролю, аудиту, бо зазначається, що «внутрішній фінансовий контроль та аудит здійснюється



працівниками відділу фінансування та бухгалтерського обліку Генеральної прокуратури України (суб'єкт контролю, аудиту)...». У такому ж значенні у п. 4 вживається термін «суб'єкт контролю», тому що вказується, на права суб'єкта контролю, аудиту, тобто права саме посадових осіб, які здійснюють контрольно-ревізійні функції й аудит. Незрозумілою є позиція, щодо застосування у пп. 2.5 і 2.7 терміна «суб'єкт контролю» в іншому, ніж у пп. 1.3 та п. 4 значенні. Оскільки тут ідеться про те, що основними завданнями контролю й аудиту є «визначення факторів (...), які негативно впливають на діяльність суб'єктів контролю; (...) аналіз та узагальнення інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни суб'єктів контролю, у яких проводились контрольні заходи...», то доцільно вживати поняття «об'єкт контролю». З тексту пп. 2.4 не зрозуміло, що вкладається в поняття «орган контролю» — це Генеральна прокуратура України чи всі інші суб'єкти, що здійснюють зовнішній фінансовий контроль, адже тут зазначається, що основними завданнями контролю й аудиту є «оцінка правового забезпечення діяльності суб'єктів перевірки, (...) виконання нормативно-порядкових актів органу контролю...».

Для правильного розуміння термінології, що вживається у внутрішніх документах, необхідно у першому пункті подавати терміни та вказувати, в яких значеннях вони застосовуються. Беручи до уваги викладене вище, вважаємо, що в п. 1 вказаного Порядку доцільно зазначити, що такі терміни, вживаються у таких значеннях: підконтрольний суб'єкт — органи прокуратури; суб'єкт контролю — відділ фінансування та бухгалтерського обліку Генеральної прокуратури України. Щодо іншої термінології, то краще не робити скорочень, а якщо йдеться про інші суб'єкти, що здійснюють контрольні функції, наприклад, так званий орган контролю, то краще їх перелічити.

Щодо об'єкта та предмета контролю варто зазначити, що це різні поняття. Ми погоджуємося з думкою, що об'єкт контролю: те, що підлягає вивченню, перевірці, а отже, визначаючи підприємство об'єктом контролю, науковці та практики припускаються теоретичної і практичної помилки, бо контролюється не підприємство, а його діяльність щодо ефективного використання майна, отож об'єктом контролю в економіці є не ланки господарювання, а явища та факти господарського життя [3, 47]; діяльність суб'єктів, що контролюються в цілому чи її певний напрям [2, 42]; фінансова та пов'язана з нею господарська діяльність підконтрольних суб'єктів, стан їхнього внутрішнього контролю, на які спрямовуються дії суб'єктів контролю, чи суб'єктів, які здійснюють фінансовий контроль, публічні фінанси, майно, що належить державі чи органам місцевого самоврядування [13, 51]. З огляду на зазначені позиції науковців щодо визначення об'єкта контролю, на наш погляд, об'єктом контролю щодо фінансування органів прокуратури є діяльність органів прокуратури на всіх етапах процесу фінансування, тобто під час складання, ведення, затвердження, подання документів, які застосовуються у процесі фінансування, внесення до них змін і доповнень, виконання їх, отримання, розподілу і використання бюджетних коштів тощо, стан їхнього внутрішнього контролю. Щодо предмета контролю, то для нас прийнятною є позиція щодо визначення його як: бухгалтерські звіти, баланси, кошториси й інші документи [8, 164]; первинна документація (бухгалтерські звіти та ін.), що засвідчує рух контрольованих грошових фондів і підтверджує їх [5, 10–20]. Отже, предметом контролю щодо фінансування органів прокуратури є документи, що застосовуються у процесі фінансування органів прокуратури — кошториси доходів і видатків, бюджетні запити, бухгалтерські та фінансові звіти тощо. ♦



Список використаних джерел

1. Базась М. Ф. *Методика та організація фінансового контролю : підручн. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. — К. : МАУП, 2004. — 440 с.*
2. Бровкина Н. Д. *Основы финансового контроля : учебн. пособие / Н. Д. Бровкина; под ред. В. М. Мельник. — М. : Магистр, 2007. — 382 с.*
3. Бутинець Ф. Ф. *Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-те вид., доп. і перероб. — Житомир : Рута, 2002. — 544 с.*
4. *Бюджетний кодекс України : закон № 2456-VI від 08.07.2010 року// Відомості Верховної Ради України. — 2010. — № 50–51. — Ст. 572 (зі змінами).*
5. Воронова Л. К. *Финансовое право : учебн. пос. для студентов юрид. вузов и факультетов / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2003. — 360 с.*
6. Гаращук В. М. *Контроль та нагляд в державному управлінні / В. М. Гаращук. — Х. : Фоліо, 2002. — 176 с.*
7. Грачева Е. Ю. *Государственный финансовый контроль : курс лекций / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. — М. : Велби, Проспект, 2005. — 272 с.*
8. Карасева М. В. *Финансовое право : общая часть : учебник / М. В. Карасева. — М. : ЮРИСТЪ, 1999. — 256 с.*
9. *Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2006 року № 158-р (зі змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).*
10. *Концепція розвитку системи управління державними фінансами, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 року № 633-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).*
11. Пантелеев В. П. *Аудит : навч. посібник / В. П. Пантелеев. — К. : Професіонал, 2008. — 400 с.*
12. *Порядок проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту в системі органів прокуратури України, затверджений Наказом Генерального прокурора України від 11.04.2011 року № 42 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.naiu.ua/doc/?uid=1078.17847.0>.*
13. Савченко Л. А. *Правові основи фінансового контролю : навч. пос. / Л. А. Савченко. — К. : Юрінком Інтер, 2008. — 504 с.*
14. *Финансовый контроль : учебн. пособие / Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко, Е. А. Рыжкова. — М. : Камерон, 2004. — 272 с.*

Надійшла до редакції 19.11.2012 року