

НАЛЕЖНА РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА ПЕРШІЙ СТАДІЇ КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕСУ ЯК ПЕРЕДУМОВА ЕФЕКТИВНОГО ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ

СІРОШ Микола Васильович - здобувач Київського міжнародного університету

УДК 347.73

В статті досліджуються особливості реалізації принципів фінансового контролю на першій стадії контрольного процесу, в частности, во время планирования контрольных мероприятий и формулируются предложения по внесению изменений и дополнений к действующему законодательству, которые будут способствовать защите прав и законных интересов подконтрольных субъектов, объективности самого контроля.

Ключові слова: *принципи фінансового контролю, контрольний процес, контролюючі суб'єкти, підконтрольні суб'єкти, підготовча стадія, планування.*

Важливе значення при організації і здійсненні фінансового контролю має належна реалізація його принципів. Їх дотримання, використання і виконання, тобто реалізація, всіма суб'єктами фінансового контролю як контролюючими, так і підконтрольними сприяє ефективності, дієвості і результативності самого контролю у сфері публічних фінансів, належному виконанню його мети і завдань. У той же час порушення принципів фінансового контролю на будь-якій стадії контрольного процесу може призвести до необ'єктивності, помилковості у його результатах. Принципам фінансового контролю приділяли увагу представники як юридичної, так і економічної наук. Але їх праці в основному присвячені визначенню сутності таких принципів, їх видів тощо і не стосуються особливостей їх реалізації на стадіях контрольного процесу. Але їх належна реалізація саме на першій стадії сприятиме в по-

дальшому ефективності контрольних заходів, що проводитимуться. У даній публікації ми приділяємо увагу саме реалізації принципів фінансового контролю на першій стадії контрольного процесу.

Ефективному проведенню контрольних заходів має передувати своєчасна і належна підготовка. На першій стадії контрольного процесу – підготовчій – реалізуються не всі правові принципи, до яких ми відносимо принцип незалежності, законності, об'єктивності, гласності, ефективності, відповідальності. Вони мають і різні форми реалізації. Підготовча стадія контрольного процесу складається з декількох етапів, зокрема планування, який властивий як державним органам так і аудиторам. Представники юридичної науки [15, с.566-567] під плануванням розуміють процес розробки планів, одну з функцій управління, яка полягає у визначенні послідовності здійснення наміченої на конкретний період програми дій конкретного суб'єкта із зазначенням її мети, змісту, обсягів, методів і засобів, строків виконання та інше. Економісти, в більшості, звертаються до планування аудиту: на етапі планування аудитор вивчає й оцінює систему внутрішнього контролю підприємства для визначення ступеня довіри до неї, уточнює стратегію перевірки, обсяг робіт і напрями перевірки, формує зразок вибірки для зменшення обсягу виконуваних процедур, зниження витрат і підвищення ефективності перевірки, розраховує гранично допустиму суму помилок і пропусків для оцінки помилок, виявлених

у звітності при формуванні адекватної думки щодо інформації викладеної в ній, розробляє план і програму перевірки для своєчасного та ефективного виконання аудиту, формує робочу групу та розраховує бюджет витрат часу для контролю за своєчасністю і ефективністю виконання [14, с. 43]; передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми й аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю [13, с. 41]; складається з певних стадій (попереднє (стратегічне) планування – вивчається наявна й доступна аудитору інформація про підприємство-замовника, погоджуються з керівництвом клієнта основні організаційні питання з аудиту, формується робоча бригада для його проведення); складання загального плану – документа організаційно-методологічного характеру, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх проведення, відповідальних виконавців та інших питань; розробка програми аудиту – переліку етапів, прийомів і способів аудиту, необхідних для його реалізації) [2, с. 191–198]; передбачає отримання відомостей про клієнта, попередню аналітичну перевірку, попередню оцінку системи внутрішнього контролю, ацінку аудиторського ризику, розробку загального плану, складання програми (тактики) аудиту [3, с.68].

Н.Д.Бровкіна окреслює етапи контрольного заходу – визначити саму можливість проведення контролю, його доцільності та визначення стратегії перевірки, тобто підготовка плану і програми [1, с. 217]. Звертаючись до принципів планування, Н.Д.Бровкіна зазначає, що планування контрольного заходу повинно проводитися за загальними принципами організації контролю, а також відповідно до таких приватних принципів: комплексності, безперервності, оптимальності, дієвості, конкретності, реальності, гнучкості і мобільності [1, с. 218]. Як зазначалося нами у попередніх розділах роботи, авторка до загальних принципів організації контролю відносить принципи незалежності, законності, об'єктивності, гласності, чесності, професійної компетентності, конфіденційності, професійної поведінки та інші [1, с. 147-169].

Будь-які контрольні заходи мають плануватися, для того щоб забезпечити досягнення мети контролю з найменшим витрачанням фінансових, матеріальних та трудових ресурсів. До початку підготовчої стадії контрольного процесу здійснюється формування плану роботи самого контрольного органу. У нормативних актах, що визначають правовий статус контрольних органів, наявні норми стосовно планування їх діяльності. Але законодавство по-різному визначає підстави включення заходів до планів їх роботи. Так, основними підставами для включення заходів з проведення державного фінансового аудиту та інспектування до планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів є: а) закони, акти та доручення Президента України, Кабінету Міністрів України, накази Мінфіну, які не потребують термінового виконання без включення до планів; б) звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення ревізій та перевірок, які можливо виконати у плановому порядку; в) пропозиції Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Мінекономрозвитку, Державної фіскальної служби, Державної казначейської служби, прийняті Держфінінспекцією до виконання; г) ініціатива, виявлена Держфінінспекцією та її територіальними органами з урахуванням таких критеріїв, як: економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково включаються до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період; значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів; публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном; ймовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього фінансового контролю, правової нерегульованості економічної діяльності; періодичність проведення ревізій та перевірок у бюджетних установах відповідно до закону; ініціатива, виявлена підконтрольними установами та їх органами управління, прийнята Держфінінспекцією до виконання [7]. У законі України «Про Рахункову пала-

ту» [9] (ст.15 «Планування роботи Рахункової палати») йдеться про обов'язковість включення до плану роботи Рахункової палати виконання звернень не менше як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Ради України, обов'язковість врахування звернень та пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України. Крім цього зазначається, що позапланові контрольні заходи, що проводяться за рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень комітетів Верховної Ради України та запитів народних депутатів України, за якими Верховна Рада приймає рішення. У Положенні про Державну фіскальну службу [6] та Податковому кодексі України чітко не визначено суб'єктів, які можуть звертатися до Державної фіскальної служби України з пропозиціями щодо проведення перевірок. Із зазначеного можна зробити висновок про те, що суб'єкти, які можуть впливати на етап планування контрольних заходів різні: від державних органів до самих підконтрольних суб'єктів, а підставами їх проведення є закони, доручення, звернення, пропозиції, ініціатива. Враховуючи наявність такого розширеного кола суб'єктів, що можуть звертатися до контролюючих суб'єктів стосовно проведення контрольних заходів, слід констатувати, що в даному випадку не дотримується принцип незалежності. Але оскільки законодавством не встановлена відповідальність за невключення контролюючим суб'єктом, зокрема Рахунковою палатою, Державною фінансовою інспекцією звернень, пропозицій тощо до планів, то можна вважати, що вони самостійні у прийнятті рішень на стадії планування. Важливу роль на цій стадії повинен відігравати принцип законності, адже будь-яке планування щодо проведення контрольних заходів без законних підстав сприятиме порушенню прав та законних інтересів підконтрольних суб'єктів. Тому контролюючий суб'єкт має встановити законність підстав звернень відповідних суб'єктів, їх об'єктивність. Можливо, було б доцільно оприлюднити таке звернення, для з'ясування обставин, що вплинули на його

подання. У такому форматі контролюючий суб'єкт реалізував би принципи гласності та об'єктивності і упередив звернення підконтрольного суб'єкта до відповідних органів стосовно законності планування контрольних заходів.

Якщо підконтрольний суб'єкт є в плані проведення контрольних заходів, то відповідно контролюючим суб'єктом формується безпосередній план його перевірки. Складанню плану передуює вивчення підконтрольного суб'єкта, що проводиться шляхом збору і аналізу інформації про його діяльність, зокрема вивчаються нормативні акти, на підставі яких він діє, установчі документи, плани діяльності, фінансові чи інші документи, з якими доцільно чи необхідно ознайомитися. Отже використовуються різноманітні джерела інформації, з метою якісного і повного вивчення особливостей діяльності підконтрольного суб'єкта для детального планування. Точність і повнота зібраної інформації сприятиме об'єктивності і реальності планування. При такому зборі інформації може з'ясуватися, що не існує підстав для проведення контрольних заходів, які мали проводитися, наприклад, за дорученням Кабінету Міністрів України. У випадку, навіть коли контрольний захід було заплановано і про це повідомлений заявник, підконтрольний суб'єкт має відмовитися від його проведення та підготувати пропозиції щодо внесення змін до плану роботи. Таке право повинно бути закріплено у нормативних актах, що регулюють особливості планування контрольних заходів. Отже, на етапі планування принцип законності має реалізовуватися у такій формі як використання, а не виконання. Плани контролюючих суб'єктів доцільно публікувати – це буде гарантією дотримання принципу гласності. Складно на етапі планування визначити дієвість і застосування принципу ефективності, вона може підтверджуватися лише після проведення контрольних заходів. При плануванні контрольних заходів повинен мати місце і принцип об'єктивності, який, на наш погляд, передбачає недопущення суб'єктивної думки при формуванні планів як щодо відбору підконтрольних суб'єктів так і при складанні безпосередніх планів їх перевірки. Попере-

дити це можливо шляхом заборони визначати підконтрольні суб'єкти, що підлягатимуть контролю та складати плани перевірок особам, що зацікавлені у заздалегідь негативному їх результаті. Наприклад, доцільно заборонити формувати плани контрольних заходів особам, які є близькими родичами або свояками керівника, засновника чи учасника підконтрольного суб'єкта; із числа працівників, учасників, посадових осіб підконтрольного суб'єкта, які мають в ньому особисті майнові інтереси чи працювали в ньому.

Досить вдало принципи незалежності та об'єктивності відображені у Стандартах внутрішнього аудиту, у яких зазначається, що: керівник установи забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування внутрішнього аудиту; працівники підрозділу внутрішнього аудиту інформують керівника підрозділу внутрішнього аудиту про сфери діяльності установи, в якій вони працювали на керівних посадах або працюють (працювали у період, який охоплюється внутрішнім аудитом) його близькі особи [11], для прийняття ним рішення про можливість участі у плануванні. Аналогічну норму слід закріпити у нормативних актах, що стосуються діяльності Рахункової палати, Державної фінансової інспекції, Державної фіскальної служби, з метою дотримання принципу незалежності на етапі планування контрольних заходів: керівник установи забезпечує вжиття заходів щодо запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування контрольних заходів; працівники, які працювали на підконтрольних суб'єктах або якщо їх близькі родичі їх очолюють, не мають право брати участь на етапі планування контрольних заходів.

У Стандартах з аудиту державних фінансів [12] вказується, що аудитор має планувати перевірку у спосіб, що забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки. У Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю (ст.13) зазначається, що вищий контрольний орган повинен проводити перевірки відповідно до затвердженої програми. У плані контрольного заходу відображаються осно-

вні організаційні питання, наприклад, строк проведення перевірки, а програма складається у його розвиток, містить опис заходів, що необхідні для його практичної реалізації. Отже, особлива роль відводиться програмі контрольного заходу. У Стандарті Рахункової палати [10] зазначається, що проект програми розробляється на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати, її Колегії та рішень Колегії Рахункової палати про проведення позапланових перевірок; програма перевірки підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки, та затверджується Головою Рахункової палати, Першим заступником або заступником Голови, а в разі потреби - Колегією Рахункової палати; програма перевірки визначає, зокрема: мету перевірки, предмет перевірки, перелік конкретних питань, які будуть перевірятися та обумовлюють обсяг перевірки, об'єкт перевірки, терміни проведення перевірки та складання акта і звіту за її результатами, планові трудовитрати, склад контрольної групи суб'єкта перевірки; якщо під час проведення перевірки виникає потреба доповнення або скорочення програми перевірки, внесення відповідних змін проводиться у порядку, передбаченому для затвердження програми.

У Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами [7] зазначається, що заходи з проведення державного фінансового аудиту та інспектування здійснюються відповідно до: Плану основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів, який складається на календарний рік; планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів, які складаються на кожний квартал. План основних напрямів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції та її територіальних органів містить перелік тем: інспектування певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ; державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які

отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно; контроль за станом контрольно-ревізійної роботи у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі - контрольні заходи), а також рік проведення попередніх контрольних заходів за кожною запланованою темою та терміни інформування Кабінету Міністрів України і Міністерства фінансів України.

Норма Модельного закону «Про державний фінансовий контроль» [4] про це, що з метою виключення дублювання контрольних заходів органи державного фінансового контролю узгоджують плани своєї роботи до початку календарного року; при виборі об'єктів контрольних заходів перевага належить Рахунковій палаті держави, свідчить про необхідність реалізації принципу ефективності на першій стадії контрольного процесу. У нормативних актах нашої держави така норма не знайшла відображення, у той час як її існування та застосування сприяло б реалізації принципу ефективності.

Програма контролю має носити індивідуальний характер, тобто повинна складатися для кожного підконтрольного суб'єкта окремо. Нормативно-правові акти містять вимоги до програм перевірок. Наприклад, у Стандарті Рахункової палати [10] зазначається, що програма перевірки визначає, зокрема: 1) мету перевірки; 2) предмет перевірки; - 3) перелік конкретних питань, які будуть перевірятися та обумовлюють обсяг перевірки; 4) об'єкт перевірки; 5) терміни проведення перевірки та складання акта і звіту за її результатами; 6) планові трудовитрати; 7) склад контрольної групи суб'єкта перевірки.

Незалежні аудитори, які проводять контрольні заходи на договірній основі також розробляють аудиторські плани, обговорюють та узгоджують їх пункти з керівником підконтрольного суб'єкта. Крім цього, вони складають і аудиторську програму, що включає перелік об'єктів аудиту по напрямках, яка залежить від умов договору на проведення аудиту, а також особливостей методики та техніки, яку використовує аудитор під час

контрольного заходу.

Крім програми і плану контрольних заходів, контролюючим суб'єктом видається офіційний розпорядчий документ (який має бути законним, об'єктивним), що містить певні обов'язкові реквізити, зокрема: назву контролюючого суб'єкта; назву документа (посвідчення, розпорядження, доручення тощо); посаду, прізвище, ім'я і по батькові особи контролюючого суб'єкта, уповноваженої на проведення контрольного заходу; тему та підставу для проведення контрольного заходу; зазначення підконтрольного суб'єкта, де проводитиметься контрольний захід та період його діяльності суб'єкта, що підлягає контролю; початок і закінчення контрольного заходу та інше. Особа, яка здійснюватиме контрольний захід, отримує направлення. При формуванні складу контрольної групи слід враховувати принцип незалежності, тобто не допустити направлення на проведення контрольних заходів осіб, на які може здійснюватися моральний, матеріальний та інший вплив керівництвом підконтрольного суб'єкта.

Щодо принципу відповідальності, то слід зазначити, що чинне законодавство не встановлює відповідальність за неналежне планування контрольного заходу, а це, у свою чергу, означає відсутність реалізації даного принципу на першій стадії контрольного процесу. Доцільно було б передбачити необхідність публікації на сайті контролюючого суб'єкта даного документу та встановлення відповідальності за недотримання принципу гласності. Крім цього, доцільно у законодавстві вказати на можливість оскарження і відповідно скасування у судовому порядку розпорядчого акту контролюючого суб'єкта стосовно проведення контрольного заходу. Це ще б на першій стадії контрольного процесу унеможливило порушення прав підконтрольних суб'єктів та забезпечило б дотримання принципів законності і відповідальності.

У статті 12 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [8] зазначається, що за невиконання або неналежне виконання службовими особами органів державного фінансового контролю своїх обов'язків вони

АНОТАЦІЯ

У статті досліджуються особливості реалізації принципів фінансового контролю на першій стадії контрольного процесу, зокрема під час планування контрольних заходів та формулюються пропозиції щодо внесення відповідних змін і доповнень до чинного законодавства, які сприятимуть захисту прав та законних інтересів підконтрольних суб'єктів, об'єктивності самого контролю.

притягаються до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства. Вважаємо, що дана норма потребує уточнення, в частині визначення чітких заходів впливу на службових осіб органів державного фінансового контролю на кожній стадії контрольного процесу, а на першій, зокрема, стосовно видання розпорядчого акту про проведення контрольного заходу.

Література

1. Бровкіна Н.Д. Основы финансового контроля: учеб.пособие/ Н.Д.Бровкіна; под ред. М.В.Мельник. – М.: Магістр, 2007. – 382 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальностей “Облік і аудит” вищих навчальних закладів – 3 вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП. “Рута”, 2006. – С. 191–198.
3. Воронина Л. И. Аудиторская деятельность: основы организации : учебно-практическое пособие / Л. И. Воронина. – М. : Эксмо, 2007. – 336 с.
4. Модельний закон «Про державний фінансовий контроль»: затверджений постановою Міжпарламентської Асамблеї держав – учасниць Співдружності Незалежних держав від 04.12.2004 р. № 24 -11// [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bankzakonov.com/d2008/time29/lav29096.htm>
5. Положення про Державну фінансову інспекцію України: затверджено Указом Президента України від 23.04.2011. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>
6. Положення про Державну фіскальну службу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/>
7. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами: затвер-

SUMMARY

The article deals with the peculiarities of the principles of financial control in the first stage of the control process, especially for planning them and formulate suggestions for relevant changes and amendments to the legislation that will help protect the rights and interests of controlled entities objectivity of control.

джено постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/>

8. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю: Закон України у ред. Закону від 16.10.2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

9. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР // ВВР. – 1996. – № 43. – ст. 212. Із змінами, внесеним станом на 01.06.2010 р. № 2289-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960315.html

10. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836

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

12. Стандарти з аудиту державних фінансів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836

13. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б.Ф. Усач. – [4-те вид., стер.]. – К.: Знання – Прес, 2002. – С. 41

14. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залішняк Н.В. Аудит: навчальний посібник. – Львів: “Магнолія 2006”, 2007. – С. 43

15. Юридична енциклопедія: в 6 т. / голова редколегії Ю.С. Шемшученко. — К.: Вид. “Українська енциклопедія імені П.В. Бажана”, 1998–2004. – Т.4: Н–П. – 2002. – С. 566–567