СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (станом на 10.04.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. № 3723-XII (зі змінами та доповненнями станом на 01.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3723-12/page.
3. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів: Затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 25.12.2013 р. № 848 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 10. – С. 353.
4. Берлач Н.А. Перспективи розвитку позитивної юридичної відповідальності в демократичному суспільстві / Н.А. Берлач // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 77–81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2012_1_13.pdf.
5. Львова О.П. Природа юридичної відповідальності та її стимулююча роль / О.П. Львова // Держава і право. Юридичні і політичні науки: зб. наук. праць. – 2008. – Вип. 41. – С. 55–61.
6. Маниліч Л.І. Юридична відповідальність державної податкової служби України у сфері надання публічних послуг / Л.І. Маниліч // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 632–638 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2012_4_103.pdf.
7. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. ... к. ю. н.: спец. 12.00.07 / Д.Г. Мулявка ; Нац. акад. держ. податт. служби України. – Ірпінь, 2004. – 215 с.
8. Оніщенко Н.М., Тарахонич Т.І., Пархоменко Н.М., Макаренко Л.О. Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах: [монографія] / [Н.М. Оніщенко, Т.І. Тарахонич, Н.М. Пархоменко, Л.О. Макаренко] ; за заг. ред. Н.М. Оніщенко. – К.: Юридична думка, 2009. – 216 с.
9. Демський С.Е., Ковальський В.С., Колодій А.М. та ін. Правознавство: [підручник] / [С.Е. Демський, В.С. Ковальський, А.М. Колодій та ін.] ; за ред. В.В. Копєйчикова ; 7-е вид. стер. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 736 с.
10. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. … к. ю. н.: спец. 12.00.07 / О.М. Федорчук ; Національний університет «Острозька академія». – Острог, 2003. – 236 с.

УДК 342.9

ЗНАЧЕННЯ ДОСВІДУ КРАЇН ЄС ДЛЯ ПОДАЛЬШОГО РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

IMPORTANCE OF EU EXPERIENCE FOR FURTHER REFORM OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Губанова Т.О.,
кандидат юридичних наук,
директор ПВНЗ «Фінансово-правовий коледж»

Стаття присвячена дослідженню досвіду країн ЄС у сфері здійснення державного фінансового контролю. Проаналізовано основні підходи до розуміння державного фінансового контролю в країнах ЄС та інших провідних державах світу, зокрема, США, Канаді та Великобританії. Досліджені основні інституції, які здійснюють фінансовий контроль на рівні ЄС, – Європейська рахункова плата, Eurofisc-мережа та Європейський комітет з системних загроз. Автор акцентує увагу на необхідності приведення законодавства України та практики у сфері здійснення державного фінансового контролю до європейських стандартів.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, зовнішній фінансовий контроль, внутрішній, фінансовий контроль, європейські стандарти здійснення фінансового контролю.

Статья посвящена исследованию опыта стран ЕС в сфере осуществления государственного финансового контроля. Проанализированы основные подходы к пониманию государственного финансового контроля в странах ЕС и других ведущих государствах мира: США, Канаде и Великобритании. Исследованы основные институты, осуществляющие финансовый контроль на уровне ЕС, – Европейская счетная плата Eurofisc-сеть и Европейский комитет по системным угрозам. Автор акцентирует внимание на необходимости приведения законодательства Украины и практики в сфере осуществления государственного контроля к европейским стандартам.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внешний финансовый контроль, внутренний, финансовый контроль, европейские стандарты осуществления финансового контроля.

The article investigates the experience of the EU in the implementation of state financial control. The main approaches to understanding the state financial control in Cain EU and other leading countries of the world, particularly the USA, Canada and UK. The basic institutions that carry out financial control at EU level and in particular: European Audit fees; Eurofisc-Network and the European Committee of systemic threats. The author emphasizes the need for the legislation of Ukraine and practice in the area of public financial control to European standards.

Key words: state financial control, external financial control, internal financial control, European standards of financial control.

Актуальність теми. Сьогодні Україна бажає не лише декларативно належати до європейських країн, але й реально увійти до Європейського Союзу. Безперечно, цей процес є поступовим та складним і потребує значного часу. Разом із тим, безсумнівно, цей напрямок руху нашої держави пов'язаний із тим, що український народ бажає брати активну участь у політичному, економічному, культурному, науковому та інших сферах життя Європи. Щоб реалізувати це, необхідно відповідати певним вимогам або стандартам, які діють у країнах – членах ЄС. У випадку якщо Україна не буде відповідати цим стандартам, вона не зможе повноцінно функціонувати у європейській спільноті, не зможе у повній мірі реалізовувати власні інтереси.

Виклад основного матеріалу. Протягом тривалого часу Україна намагається наблизитися саме до європейських стандартів у різних сферах життєдіяльності держави і суспільства. Безперечно, це у повній мірі стосується такої важливої сфери державного управління, як державний фінансовий контроль. Ідея необхідності узгодження практики функціонування національної системи державного фінансового контролю із європейськими стандартами була висловлена багатьма спеціалістами у цій сфері, наприклад, Ю.І. Пивоваром, Л.А. Савченко, О.А. Шевчук та ін.

Варто відзначити те, що стандарти здійснення державного фінансового контролю у Європі формувалися протягом тривалого часу еволюційним шляхом. Як вірно зазначає О.А. Шевчук, у ході досить тривалого періоду еволюції сучасних західних суспільств були сформовані інститути та інструменти фінансового контролю в національних масштабах. Мова в цьому контексті йде в першу чергу про країни Західної Європи та США [1]. Що ж стосується України, то вона має адаптувати вже існуючу практику функціонування системи державного фінансового контролю до нових європейських стандартів, але не формально, а реально. При цьому варто звернути увагу на те, що Україна вже зробила на цьому шляху певні кроки, про що безпосередньо зазначено у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р № 158-р [2]. В зазначеній Концепції, на наш погляд, закріплено важливу думку про те, що, незважаючи на ту обставину, що системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, вони функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами та понятійною базою. На нашу думку, це положення має фундаментальне значення, оскільки мова йде не про адаптацію до певної сукупності стандартів, особливо практики у сфері державного фінансового контролю різних європейських країн, а про приведення практики здійснення державного фінансового контролю в Україні до єдиних стандартів, які є спільними у цій сфері для всієї Європи.

Ще одним моментом, на який би ми хотіли звернути увагу, розглядаючи це питання, є те, що у сучасних умовах глобалізації, коли відбувається становлення глобальних фінансових і товарних ринків, ефективність здійснення контролю за ними зі сторони контролюючих органів певної країни фактично унеможливлюється. Безперечно, для здійснення контролю за такими ринками необхідні міжнародні контролюючі органи. Нині міжнародні та наднаціональні інститути фінансового контролю тільки починають свою роботу. Безсумнівно, у цих умовах важливого значення набуває теоретичне осмислення ролі державного фінансового контролю в глобальній економіці. Що ж стосується України, то вона має долучитися до співпраці європейських країн у цій сфері, активно сприяти діяльності цих міжнародних інституцій на власній території.

Наступним важливим, на наш погляд, моментом, на який варто звернути увагу при дослідженні питання про запровадження європейських стандартів здійснення державного фінансово контролю в Україні є те, що хоча в межах Європи діють єдині стандарти здійснення державного фінансового контролю, які ґрунтуються на вимогах ЄС до управління державними фінансами та містяться у розділі 28 acquis communitaire, а також у базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), проте в країнах – членах ЄС та інших розвинених державах світу відсутній єдиний підхід до розуміння суті державного фінансового контрою. Так, наприклад, в США державний фінансовий контроль розуміють, як «операційний аудит», в Канаді та Великобританії – «аудит вигоди використання грошей», в Норвегії та Швеції – «аудит виконання (управління)» тощо [3, с. 55]. У цьому контексті виникає питання про те, як розуміти цю категорію в межах національної правової системи України. Яким в такому випадку має бути наповнення цієї категорії за умови побудови системи державного фінансового контролю в Україні за європейськими стандартами? На нашу думку, відповідь на це питання знаходиться у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р. Хоча ця Концепція прийнята у 2005 р., проте вона офіційно закріпила позицію Кабінету Міністрів України як колегіального органу, який очолює виконавчу гілку влади в Україні відносно цього питання та основні напрямки розвитку державного фінансового контролю в Україні до 2017 р. Так, зокрема, в межах цієї Концепції державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. Зазначається те, що базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. При цьому, внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю. Основою ж внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. Таким чином, внутрішній державний

фінансовий контроль – це інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат. Отже, по суті, внутрішній державний фінансовий контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального секторів. Внутрішній державний фінансовий контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

Що ж стосується зовнішнього державного фінансового контролю, то виходячи із цієї Концепції, поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами, належать до системи внутрішнього контролю. Виходячи із норм чинного законодавства України, зокрема ст. 26 Бюджетного кодексу України, зовнішній контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

Аналізуючи світову практику здійснення державного фінансового контролю, можна відзначити те, що як важливий державний інститут державний аудит існує сьогодні практично у всіх країнах світу. Також діє міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI), яка створена у 1953 р. з метою вивчення та поширення позитивного досвіду у контролюючий практиці. Вона включає в себе рахункові палати та подібні до них контролюючі органи 189 держав світу. Крім того, внаслідок глобалізаційних процесів виникають і наднаціональні контролюючі органи, що здійснюють контроль за публічними фінансами різного роду економічних і фінансових спілок на кшталт Європейського суду аудиторів, що діє від імені Європейського парламенту [4]. Цікавим є також те, що ідея саме судового розгляду справ, пов'язаних із ефективним використанням фінансів вже підіймалася у науковій літературі. При цьому, мова йшла, про те, що органи судового розгляду цієї категорії справ мають функціонувати не лише на міжнародному рівні, а й на національному. Так, Л.А. Савченко зазначає про те, що в Україні потрібно створити спеціалізовані фінансові суди, які б вирішували справи, що пов'язані з фінансовими ресурсами. З точки зору автора, розгляд цієї специфічної категорії справ вимагає більш глибоких знань фінансового законодавства. До складу цих судів повинні входити фахівці зі специфічними знаннями економіки, фінансів, права. На сьогодні в системі судів таких фахівців майже немає. Крім цього, суди перевантажені, і це, звичайно, негативно впливає на розгляд усіх справ, а особливо тих, що стосуються порушень фінансової та бюджетної дисципліни. Розгляд справ у судах тягнеться роками, а дана категорія справ потребує швидкого винесення рішення, бо це впливає на поповнення державного бюджету, а отже, і на виконання завдань та функцій держави [5]. Хоча ця ідея досі не отримала реалізації на практиці, проте аргументи, які висловлює вчена на її користь, на наш погляд, є переконливими.

Повертаючись до практики здійснення фінансового контролю на території ЄС, не можна оминути увагою таку організацію, як Європейська рахункова плата, або Європейський суд аудиторів – European Court of Auditors. По суті, це один із семи інститутів, який керує Європейським Союзом. Сама Європейська рахункова плата була створена у 1975 р. для аудиторської перевірки бюджету ЄС та його установ. Основні функції цього контролюючого органу ЄС можна звести до наступних: 1) перевірка звітів про доходи і витрати Європейського Союзу, всіх його інститутів та органів, що мають доступ до фондів Європейського Союзу; 2) контроль якості управління фінансами; 3) складання доповіді про результати своєї роботи після завершення кожного фінансового року, а також подання до Європарламенту висновків та пропозицій з тих питань, які віднесені до компетенції Європейської рахункової плати; 4) допомога Європарламенту у здійсненні контролю за виконанням бюджету Європейського Союзу.

З метою виконання покладених на Європейську рахункову палату функцій, аудитори здійснюють виїзні інспекції в інші інститути ЄС, держави ЄС або інші держави, які отримують фінансову допомогу від ЄС.

Всі ці заходи, які використовує у своїй діяльності Європейська рахункова плата, безперечно, спрямовані на забезпечення економії та ефективності використання публічних коштів ЄС на всіх рівнях та отримання максимальної грошової вигоди громадянами Європейського Союзу. При цьому Конституція ЄС гарантує незалежний статус Європейської рахункової палати як повноправного інституту ЄС та учасника бюджетних відносин.

Разом із тим окремі дослідники справедливо звертають увагу на те, що Європейська рахункова плата фактично позбавлена повноважень відносно притягнення суб'єктів, по відношенню до яких вона

здійснює контроль до юридичної відповідальності. Для притягнення відповідних суб'єктів до відповідальності Європейська рахункова палата звертається до Європейського антикорупційного офісу.

Окремої уваги в контексті розгляду цього питання заслуговує таке міжнародне утворення, як Eurofisc. Ця міждержавна мережа була започаткована у червні 2010 р. в результаті домовленості міністрів економіки та фінансів 27 країн Євросоюзу в Люксембурзі. В цілому було досягнуто політичної домовленості про створення Eurofisc-мережі, утвореної національними податковими адміністраціями країн – членів ЄС, які будуть займатися виявленням випадків транскордонного шахрайства з ПДВ та боротьбою з ним. Варто відзначити те, що в межах Eurofisc передбачений механізм багатостороннього швидкого оповіщення та обміну даними по новим видам транскордонного шахрайства з ПДВ, який щорічно завдає багатомільярдних збитків національним бюджетам країн ЄС.

Крім того, у Євросоюзі 16 грудня 2010 р. був створений, а з січня 2011 р. запрацював новий орган, покликаний виявляти небезпеку глобальної фінансової кризи на ранніх етапах. Мова йде про Європейський комітет з системних загроз (European Systemic Risk Board – ESRB). Основним завданням діяльності цього органу є макропруденційний нагляд за фінансовою системою Європейського Союзу, для того щоб сприяти запобіганню або пом'якшенню системних ризиків для фінансової стабільності в ЄС. Європейський комітет з системних загроз повинен сприяти ефективному функціонуванню внутрішнього ринку у ЄС і тим самим забезпечити стійкий внесок фінансового сектора в економічне зростання.

В цілому ESRB став одним з чотирьох нових структур, створених в останні роки у Євросоюзі для моніторингу фінансового, банківського, фондового і страхового ринків ЄС. Варто відзначити, що ESRB є незалежним органом ЄС. Він є частиною Європейської системи фінансового нагляду (ESFS), мета якого полягає у забезпеченні нагляду за фінансовою системою ЄС. У своїй діяльності ESRB підтримується Європейським центральним банком.

Висновки. Європейський Союз має досить розгалужену систему інститутів та органів, які здійснюють фінансовий контроль за публічними коштами. Ця система включає не тільки органи та установи, які здійснюють державний фінансовий контроль на національному рівні, тобто на рівні країн – членів ЄС, але й на міжнародному рівні та рівні ЄС.

Повноцінна інтеграція України у ЄС передбачає приведення багатьох сфер життєдіяльності країни у відповідність із європейськими стандартами. Це у повній мірі стосується такої важливої сфери державного управління, як державний фінансовий контроль. При цьому, мова йде не про формальну, а реальну адаптацію вже існуючої практики функціонування системи державного фінансового контролю до нових європейських стандартів. У випадку якщо Україна не буде відповідати цим стандартам, вона не зможе повноцінно функціонувати у європейській спільноті, не зможе у повній мірі реалізовувати власні інтереси.

У відповідності до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р, а також діючих у країнах – членах ЄС єдиних стандартів здійснення державного фінансового контролю, які ґрунтуються на вимогах ЄС до управління державними фінансами та містяться у розділі 28 acquis communitaire, а також у базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), державний фінансовий контроль має бути послідовно розмежований на зовнішній та внутрішній. Таке розмежування передбачає послідовне розмежування компетенції органів, які здійснюють відповідні види контролю, приведення практики здійснення ними державного фінансового контролю у відповідності до європейських стандартів тощо.

Безперечно, адаптація законодавства України та практики у сфері здійснення державного фінансового контролю має здійснюватися системно та послідовно, саме тому, на наш погляд, необхідно розбити концепцію, в якій визначити кроки подальшої адаптації державного фінансового контролю в Україні до вимог ЄС. Це, безперечно, допоможе уникнути непослідовності, плутанини та хаотичності цього процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Шевчук О.А. Государственный финансовый контроль Украины в условиях Евроинтеграции [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/conference/the-content-of onferences/archives-of-individual-conferences/march-2013.

2. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. №158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=55061.

3. Телепнева А.В. Финансовый контроль как функция государства / А.В. Телепнева // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2008. – № 2. – С. 55.

4. State audit in the European Union. – National Audit Office of Great Britain. – NAO Information Centre. – 2005. – P. 274–275.

5. Савченко Л.А. Фінансовий контроль і судова система в Україні / Л.А. Савченко // Науковий вісник: зб. наук. праць Українського фінансово-економічного інституту. – 1999. – № 3(6). – С. 155–159.