

УДК 342.9

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕДУР ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Клімова С. М.,

кандидат наук з державного управління,
доцент, доцент кафедри права
та європейської інтеграції
Харківського регіонального інституту
Державного управління
Національної академії державного управління
при Президентові України,
здобувач наукового ступеня
доктора юридичних наук
кафедри адміністративного права
та адміністративної діяльності
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
м. Харків

Анотація: у статті висвітлено окремі недоліки процедур контролю за використанням бюджетних коштів. Автор пропонує розробити та прийняти закон «Про державний контроль в Україні» та постанову уряду «Про порядок державного фінансового контролю та притягнення до відповідальності за його порушення». Це могло б посприяти вирішенню таких проблем, як: правове забезпечення контрольної діяльності; уніфікація функцій і повноважень щодо фінансового контролю у системі виконавчої влади; правова регламентація взаємодії і координації діяльності різних контрольних органів.

Ключові слова: державний контроль, фінансовий контроль, адміністративні процедури, перевірка, аудит, інспектування.

Аннотация: в статье освещены отдельные недостатки процедур контроля за использованием бюджетных средств. Автор предлагает разработать и принять закон «О государственном контроле в Украине» и постановление правительства «О порядке государственного финансового контроля и привлечения к ответственности за его нарушение». Это могло бы помочь решению таких проблем, как: правовое обеспечение контрольной деятельности; унификация функций и полномочий по финансовому контролю в системе исполнительной власти; правовая регламентация взаимодействия и координации деятельности различных контрольных органов.

Ключевые слова: государственный контроль, финансовый контроль, административные процедуры, проверка, аудит, инспектирование.

Annotation: the article highlights some weaknesses in the procedures for monitoring the use of budget funds. The author proposes to develop and adopt the law "On State Control in Ukraine" and the Government Resolution "On the Procedure of State Financial Control and Prosecution for Violation". This could help resolve such issues as: legal support for control activities; unification of functions and powers regarding financial control in the system of executive power; legal regulation of interaction and coordination of activities of various control bodies

Key words: state control, financial control, administrative procedures, verification, audit, inspection.

Постановка проблеми. Контроль є поширеним об'єктивним явищем у публічно-правовому та економічному житті суспільства. Його реалізація базується на глибокому вивченні теоретичних, методологічних і практичних засад контролю як комплексного соціального та економічного явища. Складність контролю обумовлена його вмонтованістю в органи, механізми та об'єкти управління, тісним зв'язком контролю з функціями управління. Комплексне вивчення контролю за використанням бюджетних коштів передбачає використання методів багатьох фундаментальних і прикладних наук. Їхні знання становлять наукові основи контролю використання бюджетних коштів. Вивчення процедур державного фінансового контролю нереальне без розуміння його науково-теоретичних основ, які, у свою чергу, сформувалися на базі конкретної діяльності контролюючих органів.

Організація та функціонування ефективної системи державного фінансового контролю є обов'язковим і необхідним елементом фінансової політики держави. За останні два роки відбулися певні позитивні зміни у контексті фінансової децентралізації як у виконанні надходжень до місцевих бюджетів, так і в отриманні додаткових ресурсів (унаслідок переспрямування частини податкових надходжень). Так, за 11 місяців переважно виконано річні показники місцевих бюджетів, а додатковий ресурс (за інформацією Уряду) склав 44 млрд. грн.71 [1, с. 21]. Водночас покращення фінансування органів місцевого самоврядування неможливе без системного та постійного контролю, тому доцільно здійснювати у загальній системі заходів перебудови фінансового механізму і процедури контролю.

Сучасні наукові розробки з проблем процедур контролю характеризуються, як показує аналіз, різнобічним підходом представників юридичної науки до аналізу його сутності. Дослідження різних точок зору на контрольне

провадження показує, що їхні розбіжності виникають, як правило, через різне визначення об'єктів контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні та зарубіжні роботи щодо вивчення правових аспектів фінансового контролю, дотичні до обраного напрямку дослідження, можна об'єднати у декілька груп (використано науковий підхід Ю. Мандриченко [2, с. 83]) : 1) у яких аналізуються загальні питання цього явища, його розвитку і трансформації, проблем правового регулювання (В. Авер'янов, О. Андрійко, Ю. Битяк, В. Гарашук, Т. Губанова, О. Козирін, В. Колпаков, Т. Коломоєць, А. Комзюк, О. Кузьменко, Є. Курінний, К. Пивоваров, А. Селіванов, В. Селіванов, Л. Савченко, І. Устинова, І. Ярмач та інші); 2) присвячені окремим елементам системи фінансового контролю (В. Дереконь, Р. Єна, Л. Кинашук, Ю. Мандриченко, А. Чорна); 3) пов'язані з процесом державного фінансового контролю конкретним органом публічного управління (А. Апаров, Л. Борець, Л. Касьяненко, А. Ковальчук, В. Невідомий, Е. Свінцицький, М. Сірош).

Правове регулювання контролю у фінансовій сфері з кожним роком ускладнюється, з'являються нові життєві обставини, з якими пов'язується їхнє виникнення, зміна та припинення. З огляду на це перед наукою постає завдання не тільки окреслити процесуальні відносини контролю за використанням бюджетних коштів, а визначити фактори, що можуть зумовити їхнє вдосконалення. Вирішення названих та інших проблем дасть змогу виявити й осмислити процедури у даному виді контролю та охарактеризувати напрямки вдосконалення правового регулювання зазначених відносин.

Метою статті стала необхідність проаналізувати та охарактеризувати термін «процедури державного фінансового контролю» та сформулювати концептуальні засади удосконалення цих процедур.

Об'єктом дослідження є процесуальні відносини державного фінансового контролю.

Вклад основного матеріалу. Проведений аналіз юридичної літератури дав змогу зробити загальний огляд різних точок зору на сутність і призначення державного контролю.

Ю.П. Битяк влучно зазначив, що: «...контроль може розглядатися як функція, метод і форма управління. Визнається він і способом забезпечення законності в державному управлінні» [3, с. 199]. Разом із тим правова природа державного контролю виявляється в тому, що органи державної влади, їхні посадові особи при здійсненні контролю діють у межах, визначених правовими нормами, на підставі норм права і у відповідності до нього. Тому О.Ф. Андрійко стверджує, що: «державний контроль здійснюється у чітких правових межах, керується чинними нормами права і завжди викликає певні юридичні наслідки. Це свідчить про те, що в основі його виникнення і в процесі здійснення лежать правові засади» [4, с. 17].

Призначення контролю наведено В.М. Гарашуком, який вважає, що контроль – це «перевірка, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку кого-небудь» [5, с. 8].

Державний фінансовий контроль трактується Н.Д. Погосяном як процес, опосередкований сукупністю регулярних та безперервних форм легітимного впливу, за допомогою яких забезпечується ефективне функціонування державного сектора, а також діяльність інших господарчих суб'єктів незалежно від форм власності [6, с. 109]. У даному трактуванні фінансовий контроль розглядається як процесу в занадто широкому розумінні, що призводить до розмивання змістовності контролю.

Частина економістів, юристів і соціологів розглядають контроль як сферу діяльності органів державного і господарського управління та визначають його як метод або форму виконавчо-розпорядчої (управлінської) діяльності. Як зазначає Є.А. Кочерін, «контроль зводиться до порівняння фактичних результатів з установленими показниками і до прийняття у разі необхідності коригувальних заходів» [7]. На його думку, фінансовий контроль – це особливий вид діяльності, який має цільову спрямованість, певний зміст і способи його здійснення і який слід розглядати як самостійну функцію управління.

Розглядаючи контроль як вид діяльності, А.Н. Козирін стверджує, що під фінансовим контролем слід розуміти здійснювану з використанням специфічних організаційних форм і методів діяльність державних органів, у ряді випадків і недержавних органів, наділених законом відповідними повноваженнями з метою встановлення законності та достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності та виявлення резервів її підвищення, збільшення доходних надходжень до бюджету і збереження державної власності [8].

Група вчених характеризує контроль як процес. Так, Н.І. Хімічова вважає, що «фінансовий контроль – це контроль за законністю і доцільністю дій в галузі освіти, розподілу і використання грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та окремих регіонів» [9]. При цьому значення фінансового контролю виражається у тому, що при його здійсненні перевіряються, по-перше, дотримання встановленого правопорядку у процесі фінансової діяльності державних і недержавних органів, підприємств, установ, організацій, громадянами і, по-друге, економічна обґрунтованість здійснюваних дій, їхня відповідність завданням держави.

Н.Д. Погосян також стверджує, що контроль у сфері фінансів можна визначити як сукупність регулярних і безперервних процесів, за допомогою яких їхні учасники у легітимній формі забезпечують ефективне функціонування державного сектора, а також діяльність інших господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності [6]. Тож низка вчених досліджують державний фінансовий контроль як різновид адміністративного процесу. У результаті аналізу О. В. Кузьменко зробила висновок, що одним із ключових елементів понятійного апарату адміністративно-процесуального права є адміністративна процедура [10, с. 17]. У процедурі відсутня головна детермінанта процесу – подовженість у часовому вимірі. Якщо явище процесу – це передусім динаміка, безперервний рух, виражений у послідовних переходах від одного стану до іншого, то процедура – ні що інше, як дискретність такого руху. Процедура не є явищем, наділеним часовою динамікою.

Таким чином, процес слід розглядати як діяльність суб'єктів права щодо здійснення правової регламентації

суспільних відносин та реалізації права, а процедуру – як формалізований бік такої діяльності. Процедура детермінує порядок здійснення суб'єктами правовідносин юридично значущих дій, які у своїй сукупності складають юридичний процес. Вона окреслює стадії процесу, визначає їхню мету, послідовність, способи оформлення та фіксації.

Відповідно до пункту 10 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України бюджетний процес – це регламентована нормами права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, виконанням і контролем за їхнім здійсненням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України [11]. Однією із стадій бюджетного процесу є *контроль*. Нормативно-правове забезпечення цієї стадії бюджетного процесу у відповідності до вимог законодавства є важливою передумовою законного та ефективного використання фінансових ресурсів держави та інших колективних суб'єктів.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» Держфінінспекцію реорганізовано шляхом перетворення на Держаудитслужбу [12]. Основні функції органів Держаудитслужби: 1) сприяти забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектора економіки, визначеними в установленому порядку; 2) отримувати та аналізувати звітність про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їхніх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади тощо.

Процедури державного фінансового контролю регламентуються Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», постановами Кабінету Міністрів України і наказами Державної аудиторської служби України [13-17] та іншими нормативними актами. Аналіз законодавчої бази виявив недоліки правового регулювання процедур контролю, що здійснюється відносно окремих суб'єктів управління об'єктами державної власності. Проблема полягає в тому, що несистемне регулювання процедур такого контролю може призвести до безконтрольності управління окремими об'єктами державної власності, оскільки підзаконними нормативно-правовими актами визначено необхідність проведення аудиту, після проведення якого не можна застосувати інспектування.

Порядок, що затверджено постановою КМУ від 25.03.2006 № 361, визначає механізм проведення Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектора економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували у період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно [14].

Порядок, що затверджено постановою КМУ від 25.06.2014 № 214, визначає механізм проведення Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання (далі – операційний аудит) [16].

Операційний аудит включає: «1) проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання, пов'язаних із придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн. гривень; 2) розробки програми, яка затверджується керівником контролюючого органу та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;... 8) розробки проекту аудиторського звіту, що містить відповідні висновки і пропозиції; 9) обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання; 10) підписання аудиторського звіту та подання його керівникові суб'єкта господарювання» [16].

Разом із цим не визначено законодавством України проблемних питань проведення інспектування на тих об'єктах, де проводився операційний аудит. Положення статті 3-4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» забороняють органу державного фінансового контролю проводити інспектування на підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їхньої фінансово-господарської діяльності відповідно до цього Закону проведено державний фінансовий аудит [13], а роз'яснень стосовно можливості віднесення операційного аудиту до категорії «державний фінансовий аудит» у законодавстві не наведено. Отже, існує проблема правового регулювання процедур державного фінансового контролю в Україні, і це лише один приклад.

Якими ж нормативними актами слід регулювати контрольні функції органів публічного управління України? Уважаємо за доцільне побудувати регулюючу систему таким чином: 1) Бюджетним кодексом України визначити не конкретні напрямки та об'єкти контролю, а систему, принципи і завдання державного фінансового контролю (у статті 113); 2) спеціальним законом визначити систему, форми, методи, види державного фінансового контролю; 3) підзаконними актами встановити конкретні правила проведення контрольних дій конкретними органом публічного управління стосовно конкретного об'єкта.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проведення дослідження дало підстави для висновків:

1. Проаналізовано підходи науковців щодо розуміння сутності й змісту таких правових категорій, як «процедура контролю», «контрольне провадження» і «процес контролю», розкрито особливості їхнього співвідношення. Указано, що саме недосконалість процедур державного фінансового контролю є основною причиною несприятливих винних за порушення фінансового законодавства до юридичної відповідальності, негативного ставлення громадськості до використання бюджетних коштів, а також низької позиції України у міжнародному рейтингу

корупції при використанні бюджетних коштів.

2. Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні характеризується такими негативними рисами, як:

– «...відсутність концепції державного контролю – офіційно визнаної системи стратегічних пріоритетів, концептуальних ідей, цілей і заходів, що визначають сьгоднішній та майбутній стани державного контролю і нагляду;

– відсутність систематизованого зводу нормативних правових актів, що містять положення про державний фінансовий контроль;

– множинність органів, які здійснюють державний фінансовий контроль;

– відсутність чіткого визначення та розмежування контрольних повноважень між центральними органами виконавчої влади та їхніми територіальними органами;

– великий обсяг суперечливих нормативних правових актів, що регламентують процедури державного фінансового контролю...» [18];

– уживання термінів у сфері здійснення контрольної діяльності у різних значеннях, відсутність у законодавстві визначення поняття «контрольний процес», «процедури контролю», «форми державного фінансового контролю», «методи державного фінансового контролю» тощо.

3. У державі повинна існувати законодавчо визначена цілісна система державного фінансового контролю з чітким розподілом ролі, місця і повноважень контрольних органів, без дублювання функцій один одного. Важливо також чітко врегулювати процедури контролю, що проводиться різними органами публічного управління. Тільки у такому разі можна забезпечити належну відповідальність за фінансові правопорушення та забезпечити їхнє своєчасне попередження.

4. Формування сучасної нормативно-правової бази розвитку системи державного контролю у фінансовій сфері повинно відбуватися на засадах: інвентаризації, систематизації та кодифікації норм права щодо державного фінансового контролю; розробки та прийняття закону України «Про державний контроль в Україні»; ухвалення Концепції розбудови цілісної системи державного фінансового контролю; детальної правової регламентації контрольнього процесу в постанові уряду «Про порядок державного фінансового контролю та притягнення до відповідальності за його порушення».

5. Вирішення цих та інших проблемних питань має сприяти раціональному, ефективному і законному використанню бюджетних коштів. А це потребує подальшого наукового пошуку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Україна 2016-2017: ознаки прогресу та симптоми розчарування (аналітичні оцінки) / виданням Центру Разумкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://razumkov.org.ua/vydannia/shchorichni-analitychni-pidsumky-i-prohnozy> 94 с.

2. Мандриченко Ю. О. Наукові погляди на проблемні питання гарантування діяльності органів фінансового контролю у фінансовому праві / Ю.О. Мандриченко // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2017. – №2. – С. 81-87.

3. Битяк Ю. П. Державна служба в Україні: організаційно-правові засади [Текст] : монографія / Ю. П. Битяк ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого, Академія правових наук України. – Х. : Право, 2005. – 304 с.

4. Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади [Текст] : автореферат дис. ... д-ра юрид. наук : (12.00.07 – Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право) / О. Ф. Андрійко. – Київ : Рад. шк., 1999. – 38 с.

5. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: навч. посіб. / В.М. Гаращук. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 1999. – 55 с.

6. Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации / Н.Д. Погосян. – М.: Юристъ, 1998. – С. 109.

7. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством / Е.А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.

8. Козырин А.Н. Финансовый контроль. В кн.: Финансовое право: учебник. / А.Н. Козырин [Под ред. проф. О.Н. Горбуновой]. – М.: Юристъ 1996. – С. 48.

9. Химичева Н.И. Финансовое право: учебник / Н.И. Химичева. – М: БЕК, 1995. – С. 80.

10. Кузьменко О. В. Адміністративний процес у парадигмі права: автореферат дис. ... д-ра юрид. наук : (12.00.07 – Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право) / О. В. Кузьменко. – Київ, 2006. – 32 с.

11. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // ВВР України. – 2001. – № 37-38. – Ст. 189.

12. Про утворення Державної аудиторської служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 № 868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>

13. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII (Редакція від 28.12.2015) // ВВР України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

14. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>

15. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 13. – Ст. 868.

16. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки: постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 № 214 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 53. – Ст. 1414.

17. Про затвердження Порядку оформлення та оприлюднення результатів проведення Держаудитслужбою, її офісами та їх управліннями в областях державних фінансових аудитів: наказ Держаудитслужби України від 20.02.2017 № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/v0039889-17>

18. Пивоваров К.В. Удосконалення системи контролю в державному управлінні в Україні: дис. ... докт. наук з держ. упр. (25.00.02 – механізми державного управління) / Академія муніципального управління. – К., 2017. – 546 с.