

Людмила ВОЛОШЕНЮК

*Національна академія державного управління
при Президентіві України*

Дніпропетровський регіональний інститут державного управління

РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК НАПРЯМ РАЦІОНАЛІЗАЦІЇ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Досліджуються проблеми професійної діяльності в системі фінансового контролю. Розглядається адміністративно-правове визначення контролю та вимог щодо контрольних функцій у державному управлінні. Досліджуються адміністративно-правові та функціональні аспекти механізму державного контролю на етапі проведення демократичних реформ.

Ключові слова: державний контроль, фінансовий контроль, адміністрування, публічне управління.

Людмила Волошенюк. Реформирование системы государственного финансового контроля как направление рационализации публичного управления

Исследуются проблемы профессиональной деятельности в системе финансового контроля. Рассматривается административно-правовое определение контроля и требования относительно контрольных функций в государственном управлении. Исследуются административно-правовые и функциональные аспекты механизма государственного контроля на этапе проведения демократических реформ.

Ключевые слова: государственный контроль, финансовый контроль, администрирование, публичное управление.

Lyudmyla Voloshenyuk. Reforming the state audit in the direction of rationalization of public administration

The article investigates the problems of professional activity in the system of financial control. Considered administrative and legal definition of control and the requirement to control functions in public administration. Investigated the administrative, legal and operational aspects of the mechanism of state control at the stage of democratic reform.

Key words: state control, financial control, administration, public administration.

Державний фінансовий контроль є одним із видів державного контролю та здійснюється на всіх стадіях фінансової діяльності, тобто в процесі збирання, розподілу (перерозподілу) і використання фондів грошових коштів. Він спрямований на перевірку дотримання фінансового законодавства й доцільності діяльності всіх державних і муніципальних органів влади. У ринкових умовах відбувається не спрощення, а ускладнення фінансової діяльності, як наслідок фінансового контролю, який об'єктивно властивий усім типам економіки, зокрема ринковій. Ускладнення пов'язано з тим, що здійснення державою фінансової діяльності охоплює й діяльність недержавних комерційних організацій, і підприємств різних форм власності, й іноземних інвесторів тощо. Отже, фінансовий контроль охоплює не тільки фінансову

діяльність державних, муніципальних, а й інших організацій, фізичних осіб, громадян-підприємців з метою підтримки законності й правопорядку у сфері фінансів.

Дослідженню питань раціоналізації фінансового контролю присвячені праці Н. Армаш, І. Белобжецького, М. Білухи, Ф. Бутинця, Л. Воронової, О. Горбунової, В. Горшеньова, О. Грачової, М. Карасьової, Б. Кормича, Л. Крамаровського, А. Ковальчука, М. Кучерявенка, Є. Курінного, О. Лук'янової, В. Лучина, А. Монаєнка, П. Недбайла, П. Пацурківського, С. Петкова, В. Протасова, М. Ровинського, О. Рябенко, Л. Савченко, О. Снявської, В. Сорокіна, В. Тертишнікова, Б. Усача, О. Фатхутдінової, Н. Хімчевої, Л. Царьової, М. Шакар'яна, В. Шамрая, І. Шахова, С. Шохіна та ін.

У науковій літературі фінансовий контроль визначається по-різному. Наприклад, під фінансовим контролем розуміється спостереження, визначення та виявлення фактичного становища фінансових показників діяльності порівняно із заданими. Існує альтернативний підхід: «Фінансовий контроль є сукупністю дій і операцій з перевірки фінансових і пов'язаних з ними питань діяльності господарюючих суб'єктів і управління із застосуванням специфічних форм і методів його організації» [4, с. 12 – 13]. Якнайповніше визначення фінансового контролю дав, на нашу думку, А. Юхимчук, який визначає його як сукупність форм, методів, прийомів здійснення ревізій і перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств, об'єднань, організацій, установ; законності операцій із формування, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, збереження власності; правильності та своєчасності виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом, державними позабюджетними фондами; постановки бухгалтерського обліку й достовірності звітності [4, с. 44 – 45].

Проте науково-практичні розробки в цій сфері здійснювалися за іншими напрямками й стосувалися питань фінансового контролю лише побіжно. Так, потребує подальшого дослідження процесуальна характеристика фінансово-контрольних норм, визначення особливостей фінансового контролю як правової форми діяльності органів влади, обґрунтування систематизації правових норм у сфері забезпечення фінансового контролю. Потребує вдосконалення правозастосовчої діяльності у цій сфері.

Нині першочерговим завданням для України є досягнення високої ефективності державних видатків на основі подальшої оптимізації витрачання бюджетних коштів, зокрема за рахунок оволодіння сучасними методами оцінки раціональності бюджетних видатків, упровадження індикаторів результативності витрат державних коштів. Розвиток трансформаційних процесів у державі обумовлює необхідність розбудови системи державного контролю відповідно до нових принципів

державотворення. Така система має забезпечувати контроль уповноваженими органами держави. Повноваження щодо такого контролю має достатньо велике коло органів виконавчої влади. Проте загальної концепції організації державного контролю, в якій було б чітко визначено завдання того чи іншого виду контролю та визначена предметна компетенція суб'єктів системи контролю, не існує. Головним критерієм класифікації суб'єктів державного фінансового контролю слід вважати функціональне призначення суб'єкта системи державного фінансового контролю. Відповідно виділяють дві групи суб'єктів: а) державні органи, спеціально створені для здійснення фінансового контролю – органи фінансового контролю; б) державні органи, які беруть участь у здійсненні фінансового контролю – суб'єкти фінансового контролю.

Перспективи стабільного розвитку України прямо пов'язані із забезпеченням гармонійного та ефективного функціонування механізмів державного управління. Одним із дієвих засобів підвищення ефективності державного управління є створення не менш ефективної системи контролю, оцінювання якості впровадження управлінських рішень та надання управлінських послуг населенню, підвищення виконавської дисципліни. Проблема контролю в органах виконавчої влади існувала та існує в усіх країнах, однак має різні шляхи вирішення. Центральні органи виконавчої влади, керуючись невідкладними завданнями, які вони ставлять перед собою у певний період, мають контролювати їх виконання, консолідувати зусилля в подоланні перешкод, визначати завдання контролю та механізми його здійснення. Сам контроль завжди спрямований на створення сприятливих умов для підвищення ефективності виконання державних рішень, функціонування всіх структур і діяльності службовців у межах закону.

Метою статті є розробка теоретичних і прикладних положень формування системи практичного контролю в органах виконавчої влади (на прикладі системи фінансового контролю), науково-теоретичне обґрунтування напрямів удосконалення правового забезпечення фінансового контролю діяльності органів влади на основі аналізу нормативно-правової бази України. Для досягнення зазначеної мети поставлено завдання: визначити місце й роль контролю як виду діяльності держави в механізмі взаємодії гілок державної влади та виявити особливості фінансового контролю як правової форми діяльності органів влади.

Управління є дуже складною, комплексною системою, що припускає розробку цілей, принципів, системи методів управління, а в структурному плані воно включає органи управління, кадри управління, техніку управління. У процесі функціонування управління проходить різні етапи: планування, організацію, мотивацію, контроль. Органи й процеси управління розрізняються на різних рівнях і не однакові в різних соціальних організаціях. В управлінні необхідно враховувати й погоджувати різні питання – політичні, економічні, організаційно-

технічні й соціально-психологічні. При цьому ефективність системи управління забезпечується вмінням керівників оволодіти мистецтвом творчого застосування в конкретних ситуаціях наукових принципів управління. Державне управління є системою, яку утворюють у взаємодії такі елементи, як суб'єкт, об'єкт і зв'язки між ними. Об'єкт управління (керована підсистема) – це структурована соціальна спільність, що функціонує для досягнення загальних цілей системи управління. Ця частина системи управління є тією, що веде, визначає, оскільки є тією частиною системи управління, через яку і для якої виникають відносини управління. Для посилення впливу суб'єкта на об'єкт управління необхідно, щоб між ними існували такі відносини, які мають комплексний характер. При цьому на певних рівнях управління домінують ті або інші види відносин.

Одним із елементів державного управління є контроль. Він дозволяє своєчасно корегувати хід управлінської діяльності і на основі інформації про фактичні ситуації, явища й зміни вживати заходів з усунення недоліків у роботі ланок управління й посадовців, відхилень від заданих цілей. Ефективність контролю забезпечується багатьма чинниками, і, перш за все, його спрямованістю, систематичністю, всеосяжним характером, дієвістю здійснюваних заходів, міцною правовою базою. Контроль є однією з традиційних функцій управління. Слід зазначити, що питанням контролю в системі виконавчої влади в науковій літературі приділяється значна увага [1 – 7].

Діяльність держави визначається як сукупність основних напрямів, в яких виявляються функції держави, що, по суті, є управлінською категорією [5, с. 143], які можуть змінюватися залежно від ролі держави в розвитку суспільних відносин. Система функцій держави соціально-демократичного спрямування з урахуванням широкого втручання держави в суспільні процеси достатньо розроблялась у гуманітарній, економічній, політичній сферах [6, с. 211]. Її можна взяти за основу характеристики основних напрямів державного контролю та шляхів розвитку його в демократичній правовій державі. Розглядаючи проблему державного контролю, дослідники виділяють контроль як діяльність, що об'єктивно притаманна державі. Умови, за яких здійснюється розвиток та розбудова держави, завдання, які вона вирішує на відповідних етапах, їх послідовність, визначають і характер її діяльності, де контроль займає важливе місце як у діяльності самої держави, так і у виконанні поставлених перед нею завдань.

Контроль найчастіше розглядається як функція державних органів. Суттєвим досягненням було дослідження системи державного й суспільного контролю в СРСР, де він характеризувався як складовий елемент наукового керівництва всіма державними й суспільними справами, як невід'ємна частина управління, як соціальна функція. Значна увага цьому питанню приділялася у філософських виданнях,

роботах історичного спрямування, дослідженнях контрольної функції конкретних органів держави і, зокрема, органів виконавчої влади. Функцію контролю, зважаючи на її самостійний характер, виділяють із трудового процесу, ставлять поряд із діяльністю з управління, відзначаючи в цих видах схожість і прирівнюючи їх до виробничої діяльності [3, с. 122]. Такий підхід дає можливість розглядати контроль як самостійну, функціонально відокремлену діяльність, яка має своє відображення у свідомій, цілеспрямованій, організуючій діяльності творчого характеру. З іншого боку, він є невід'ємним елементом функції державного управління, складовою частиною будь-якого виду робіт [1, с. 29]. Виділення контролю як самостійного виду діяльності на рівні держави дає можливість «відокремити його від інших видів діяльності на цьому рівні не лише в науковому, але й в організаційному плані, як під час визначення компетенції державних органів, так і під час створення спеціальних контрольних органів, які не виконують або майже не виконують інших, крім контролю, державних функцій» [8, с. 7].

Контрольна діяльність властива всім суб'єктам управління. Кожний із них контролює виконання рішень, планових завдань, дотримання законності як усередині системи (у межах міністерства, облдержадміністрацій), так і поза нею (у межах великої системи, наприклад, контроль вищих органів за діяльністю нижчих, у межах інших систем, наприклад, контроль центральних органів за роботою місцевих органів виконавчої влади). Водночас контроль – це функція управління, для якої характерна система спостереження й перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта ухваленням управлінським рішенням, виявлення результатів дії суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень, корегувань [5, с. 234]. Завдання контролю як функції управління полягає у спостереженні та перевірці розвитку системи й усіх її елементів відповідно до визначених напрямів та попередженні можливих помилок і суб'єктивних неправомірних дій, що суперечать чи слугують стримуючими факторами такого розвитку. Водночас контроль тісно пов'язаний з іншими видами діяльності й може входити до їх складу як певна частина.

Сучасні наукові дослідження різних підходів до контролю дозволяють визначити його природу й місце в управлінському процесі. Вважаємо, що контроль – це перевірка дотримання й виконання нормативно встановлених завдань, планів і рішень, тобто початок циклу, присвяченого оцінці фактично здійсненого процесу. За такої характеристики підкреслюється, по-перше, функціональне призначення контролю, по-друге, те, що він виникає, перш за все, на певній стадії управлінського процесу, по-третє, те, що він здійснюється всіма суб'єктами державного управління. Як функція управління контроль має специфічний характер. Тому контроль, як певний вид діяльності, можна розглядати як самостійну дію або як складову частину інших видів діяльності держави та функцій її органів.

Кабінетом Міністрів України та Державною контрольно-ревізійною службою (ДКРС) прийнято відповідні нормативно-правові документи, якими запроваджено такі різновиди державного фінансового аудиту:

- 1) фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності);
- 2) державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ;
- 3) державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- 4) державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів.

На сьогодні одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів фінансового контролю розвинених країн світу є *аудит ефективності*, основною метою якого є визначення соціально-економічного ефекту використання коштів держави, а також розроблення рекомендацій із підвищення результативності, економності й продуктивності використання бюджетних коштів та управління державними фінансовими ресурсами в цілому.

Аудит ефективності, спрямований на перевірку економності, продуктивності й результативності управління державними фінансовими ресурсами, охоплює не лише специфічну фінансову діяльність, але й увесь спектр державної діяльності, зокрема організаційну й адміністративну системи. Таким чином, аудит ефективності передбачає перевірку різних сторін діяльності державних та інших органів з метою визначення ефективності використання ними бюджетних коштів, виділених для надання відповідних державних послуг, виконання державних, галузевих і регіональних програм, що відкриває великі можливості під час співпраці з міліцією.

Відповідно до пункту 1 постанови Кабміну від 10.08.2004 № 1017 аудит ефективності – форма державного фінансового контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [6]. Метою здійснення цього виду аудиту є розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Особливістю вказаного виду аудиту є те, що об'єктами аудиту можуть бути всі юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми й форми власності, а також суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, які беруть участь у виконанні бюджетних програм (усі вони є учасниками бюджетного процесу).

Другий вид державного фінансового аудиту регламентується постановою Кабміну в пункті 2 від 31.12.2004 № 1777, в якій наводиться таке визначення державного фінансового аудиту, який здійснюється органами ДКРС: «фінансово-господарський аудит – це форма державного фінансового контролю, спрямована на запобігання

фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності [3], основним завданням якого є сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного й комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю.

Ураховуючи завдання цього виду державного фінансового аудиту, його *предметом* є дослідження первинних документів щодо операцій із коштами та майном, іншими активами й пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю. Об'єктом зазначеного аудиту є винятково бюджетні установи.

Однак ми вважаємо, що визначення даного поняття, подане в зазначеній постанові, не є досить вдалим. Пояснити це можна так: 1) сама категорія «фінансово-господарський аудит» не відповідає змісту ст. 3 Закону України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та предмету постанови Кабміну від 31.12.2004 № 1777; 2) на сьогодні відсутній єдиний підхід у науковців щодо визначення самого поняття державного фінансового аудиту: одна група авторів віддає перевагу поняттю «фінансовий аудит», інша – «фінансово-господарський аудит», третя – «аудит фінансово-економічної діяльності».

На нашу думку, з огляду на те що *суб'єктом* цього аудиту є органи ДКРС, *об'єктом* – виключно державні установи, *предметом* – дослідження первинних документів щодо операцій із коштами та майном, іншими активами й пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю, пропонуємо визначення поняття вказаного виду аудиту. Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ – форма державного фінансового контролю, яка полягає в перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю бюджетних установ. Ми пропонуємо внести зміни до пункту 2 відповідної постанови Кабміну від 31.12.2004 № 1777, доповнивши його запропонованим нами визначенням.

Якщо в другому виді державного фінансового аудиту, який ми розглядаємо, об'єктами є виключно бюджетні установи, то для третього виду – державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – відповідно до постанови Кабміну від 25.03.2006 № 361 характерним є проведення його в усіх суб'єктів господарювання, зарахованих до державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують

(використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно [8, с. 3].

Стосовно поняття цього виду аудиту, то відповідно до пункту 1 указаної постанови його зміст відповідає визначенню поняття державного фінансового аудиту в нормах Закону України «Про ДКРС в Україні» і Господарського кодексу України та не потребує додаткового аналізу. Визначений у пункті 1 постанови Кабміну від 25.03.2006 № 361 предмет державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання, на нашу думку, дозволяє зробити висновок, що цей вид аудиту є своєрідним симбіозом засад зовнішнього (адміністративного) та функціональності внутрішнього аудиту, що робить його перспективним та дієвим.

Останнім для розгляду різновидом державного фінансового аудиту є аудит виконання місцевих бюджетів, порядок проведення якого затверджений Кабміном у травні 2007 р. Завданнями даного аудиту є перевірка та аналіз фактичного виконання місцевого бюджету, ефективність використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірність фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Натомість аналіз положень цього документа дає змогу констатувати наявне дублювання повноважень. Адже, з одного боку, у ньому позитивно вирішено питання про можливість проведення державного фінансового аудиту органами ДКРС, а з іншого – ще одним суб'єктом, який здійснює даний вид аудиту, є Рахункова палата. На нашу думку, ураховуючи повноваження й статус Рахункової палати як центрального органу, що здійснює контроль за виконанням Державного бюджету на всіх його етапах формування й виконання, саме їй має належати виняткове право на проведення фінансового контролю виконання місцевих бюджетів, принаймні обласних.

Органічним продовженням після аналізу стану нормативно-правового регулювання діяльності ДКРС є розгляд її взаємодії з органами міліції. Організація взаємодії цих державних органів відбувається відповідно до ст. 19 Конституції України, тобто в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. При цьому враховується компетенція кожного суб'єкта, а також специфіка діяльності, засоби й методи, які використовуються ними в протидії правопорушенням у сфері економіки.

Аналіз законодавчого закріплення фінансового контролю дає змогу стверджувати, що норми загальної частини фінансового контролю зафіксовані в багатьох нормативно-правових актах, що регламентують окремі види фінансового контролю, наприклад, у діяльності органів державного контролю в економіці, Бюджетному кодексі України, у валютному, банківському, страховому, податковому законодавстві тощо. З огляду на це наголошено на необхідності ухвалення єдиного закону, в якому йдеться про питання регулювання фінансового контролю, його ролі в сучасних ринкових умовах. У законі слід розкрити поняття, цілі, завдання, принципи фінансового контролю, форми й методи його

проведення, перелік уповноважених державних органів. Ухвалення такого закону дасть змогу заповнити наявні прогалини в чинному законодавстві, запобігти дублюванню перелічених понять у різних нормативних актах, упорядкувати систему контрольних органів, їх компетенцію, а також виключити норми права, що суперечать одна одній.

На нашу думку, зміст основних понять та категорій фінансового контролю повинен містити поняття: державний фінансовий контроль – це діяльність органів державної влади щодо забезпечення законності й фінансової дисципліни та інформування громадськості у сфері управління державними фінансовими ресурсами та фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання; контролюючий суб'єкт у сфері фінансів – орган, наділений у сфері фінансового контролю повноваженнями щодо забезпечення режиму законності та фінансової дисципліни; державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ – форма державного фінансового контролю, яка полягає в перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю бюджетних установ; зустрічна звірка – перевірка, яка проводиться у суб'єкта господарювання, який мав договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, за зверненням контролюючого чи правоохоронного органу, виду, обсягу та якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю тощо.

Список використаних джерел

1. **Барабаш Н. С.** Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н. С. Барабаш, М. О. Никонович // Фін. контроль. – 2005. – № 3. – С. 44 – 47.
2. **Гарашук В. М.** Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Гарашук Володимир Миколайович. – Х., 2003. – 413 с.
3. **Державне управління в Україні** : навч. посіб. / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К. : УАДУ, 1999. – 134 с.
4. **Державний контроль у сфері виконавчої влади**: цикл наукових доповідей / В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, В. М. Гарашук та ін. – К. : Основи, 2000. – 59 с.
5. **Рабінович П. М.** Основи загальної теорії права та держави : підручник / П. М. Рабінович. – К. : Основи, 1994. – 236 с.
6. **Сушинський О. І.** Контроль у сфері публічної влади: теоретико-методологічні та організаційно-правові аспекти : монографія / О. І. Сушинський. – Л. : ЛРІДУ УАДУ, 2002. – 468 с.
7. **Теория государства и права** : учебник / под ред. В. Корельского, В. Первалова. – М. : Норма, 1997. – 570 с.

8. **Черданцев А. Ф.** Государственная власть и ее обоснование / А. Ф. Черданцев // Правоведение. – 1992. – № 2. – С. 3 – 10.

Надійшла до редколегії 01.03.11