

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ЯК РІЗНОВИДУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

ІГОНІН Руслан Владиславович - доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри адміністративного та фінансового права Національної академії прокуратури України

ЧОРНА Ірина Вікторівна - асистент кафедри теорії та історії держави і права Національного університету ДПС України

УДК 336.02: 342.92

В статті розглядаються теоретичні погляди учених щодо змісту поняття «фінансовий контроль». Аналізуються правові основи здійснення державного фінансового аудиту в Україні. Визначаються проблемні питання проведення державного фінансового аудиту як різновидності державного фінансового контролю.

Ключові слова: контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, форми фінансового контролю, державний фінансовий аудит.

Вступ

На сьогодні невід'ємною частиною фінансової діяльності держави є фінансовий контроль. Фінансовий контроль, безперечно вважається одним із найважливіших елементів сучасної системи управління фінансами. Його призначення полягає у сприянні успішній реалізації державної політики у сфері утворення, розподілу й використання грошових і матеріальних фондів держави, забезпечення процесу ефективного використання усіх ресурсів фінансової системи.

Фінансовий контроль здійснюється усією системою органів державної влади та місцевого самоврядування, у тому числі й спеціально створеними контролюючими органами. Він виступає необхідною умовою у забезпеченні законності та доцільності здійснюваної фінансової діяльності, а також ефективності управління фінансовими відносинами в державі. Однак, незважаючи на високу ефективність даного виду контролю,

він не може повною мірою запобігти усім зловживанням у сфері використання фінансових і матеріальних ресурсів держави, а відтак забезпечити цілеспрямованість та раціональність їх використання.

Існуючі форми державного фінансового контролю, до яких відноситься й державний фінансовий аудит, потребують системного удосконалення, розроблення відповідних методик проведення, які відповідали б сучасним вимогам розвитку фінансової системи та сприяли б ефективності їх використання. З огляду на це, виникає необхідність у вивченні питань організації та проведення державного фінансового аудиту, як різновиду державного фінансового контролю, що має важливе теоретичне значення як для науки фінансового права, так і практичного застосування існуючих форм фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблемам здійснення державного фінансового контролю присвячено чимало праць як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, зокрема: Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрого, Л. Є. Клець, В. П. Нагребельного, Л. А. Савченко, І. Б. Стефанюка, В. В. Сухоноса, В. Д. Чернадчука та ін. Однак, урахувавши значний внесок учених, котрі досліджували вказану проблематику, питання проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю й досі за-

лишаються актуальними та такими, що потребують подальшого вивчення.

Мета

Дослідити аспекти проведення державного фінансового аудиту.

Завдання

Вивчити погляди науковців щодо трактування понять «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль». Провести аналіз правових підстав здійснення державного фінансового аудиту в Україні. Визначити особливості проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю та виокремити проблемні питання його проведення.

Виклад основного матеріалу

Перш ніж приступити до аналізу правових підстав та особливостей проведення державного фінансового аудиту, пропонуємо спочатку звернутися до наукового обґрунтування змісту понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль».

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасності їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, сприяє поширенню позитивної практики роботи. Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів з різними формами власності [1, с. 5].

Контроль – це основний спосіб забезпечення законності і дисципліни в державному управлінні. Він є найважливішою функцією держави. Без організації та здійснення

контролю ускладнюється ефективна робота державного апарату, інших державних та недержавних структур, оскільки будь-яке рішення у сфері державного управління закінчується контролем за їх виконанням, інакше вони не матимуть сенсу. Контроль є фактором, що дисциплінує поведінку службовців державного апарату та громадян як у сфері державного управління, так і в суспільстві взагалі [2, с. 3]. Контроль, як відзначає В. К. Колпаков, є одним з найбільш поширених і дієвих засобів забезпечення законності. Його сутність полягає в тому, що суб'єкт контролю здійснює перевірку і облік того, як контрольований об'єкт виконує покладені на нього завдання і реалізує свої функції [3, с. 622].

Отже, контроль є складовою частиною (елементом) управління, сутність якого полягає у відслідковуванні стану справ на підконтрольному об'єкті, що забезпечує систематичну перевірку виконання Конституції та законів України, інших нормативно-правових актів, додержання дисципліни та правопорядку і зовні виявляється у втручанні контролюючих органів в оперативну діяльність підконтрольних об'єктів, наданні їм обов'язкових для виконання вказівок, припиненні, зміні чи скасуванні актів управління, вжитті заходів примусу щодо підконтрольних органів [4, с. 466].

Контроль за виконанням нормативно-правових актів, рішень, розпоряджень тощо не є простою механічною дією, яка здійснюється заради самої себе. Призначення контролю майже завжди знаходиться поза простором його безпосередньої дії і перебуває у площині визначення реального стану речей і співвідношення його із очікуваним. Іншими словами, метою контролю є встановлення відповідності між реальним та очікуваним, заданим або спрогнозованим станом справ у відповідній сфері. Таким чином, контроль із методологічних позицій є змістовно подібний до логічної операції «співвідношення». Однак, метою контролю є не лише «співвідношення», а виявлення існуючих проблем у підконтрольного об'єкта. Контроль націлений на встановлення і подолання «дисонансу» між бажаним і дійсним екстраполюючи визначені поведінкові моделі на практичну

діяльність підконтрольного об'єкта. У процесі такої екстраполяції виявляються проблеми та збої в структурно-функціональних характеристиках об'єкта контролю.

Щодо визначення поняття «фінансовий контроль», то в теорії фінансового права воно трактується по-різному. Кожен з науковців при визначенні змісту цієї правової категорії намагається наголосити на тих чи інших її особливостях. Так, Ю. М. Воронін під фінансовим контролем розуміє врегульовану правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування по перевірці формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання фінансових ресурсів держави й органів місцевого самоврядування, використання державної і комунальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення й попередження недоліків у роботі підконтрольних об'єктів [5, с. 16–23]. А. В. Зюнькін фінансовий контроль розглядає у декількох аспектах: як засіб забезпечення законності та фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням; як обстеження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин порівняно із заданими показниками; як діяльність державних органів і недержавних організацій щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни при мобілізації, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей [6, с. 24]. Автори підручників з фінансового права визначають фінансовий контроль, як: один із видів фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання в процесі утворення, розподілу й використання грошових фондів держави [7, с. 40–41]; регламентована нормами права діяльність державних, муніципальних, громадських органів та організацій, інших господарюючих суб'єктів щодо перевірки своєчасності й точності фінансового планування, обґрунтованості й повноти надходжень доходів у відповідні фонди грошових коштів, правильності та ефективності їх використання [8, с. 37–38] тощо.

Найбільш повне визначення поняття «фінансовий контроль», на думку автора

цієї статті, запропоноване І. Б. Стефанюком, який під фінансовим контролем розуміє систему активних дій, що здійснюються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по стеженню за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, та удосконаленню управління економікою [9, с. 4]. Наведена вище дефініція «фінансового контролю» відображає в собі не тільки фінансову та економічну складову, але і розкриває соціальне призначення фінансового контролю, яке полягає в задоволенні державних, колективних та приватних потреб і інтересів. Разом із тим видається дещо дискусійною позиція автора цієї дефініції щодо охоплення її змістом такого елемента, як стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління. Так, громадяни України та громадські організації, здійснюючи громадський фінансовий контроль, який не пов'язаний із реалізацією делегованих їм державою управлінських повноважень щодо органів державної влади і місцевого самоврядування реалізують контрольну функцію відносно об'єкта, який не перебуває з ними в жодних субординаційних зв'язках, а відтак не може розглядатися як об'єкт управління відносно їх фінансової контрольної діяльності. Ураховуючи зазначене вище фінансовий контроль можна визначити як сукупність дій, які здійснюються юридичними та фізичними особами щодо спостереження та перевірки формування, розподілу і використання фінансових ресурсів з метою задоволенню державних, суспільних, колективних та приватних інтересів і потреб.

Що ж стосується державного фінансового контролю, то це вид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю.

Він забезпечує інтереси держави і суспільства й полягає в установленні фактичного стану справ щодо дотримання фізичними та юридичними особами вимог чинного законодавства, перевіряє виконання зобов'язань перед державою, забезпечує дотримання законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі. Основною метою державного фінансового контролю є викриття на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на якомога ранній стадії; притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків; ужиття заходів з метою запобігання таким порушенням у майбутньому [10, с. 24].

Отже, основними напрямками реалізації державного фінансового контролює: 1) забезпечення раціональності утворення, розподілу й використання грошових фондів і матеріальних ресурсів держави 2) забезпечення законності та дотримання фінансової дисципліни на підконтрольному об'єкті з приводу утворення, розподілу й використання грошових фондів і матеріальних ресурсів держави.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Слід відмітити, що розуміння державного фінансового контролю, як такого, що здійснюється лише центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, є необґрунтованим звуженням змісту поняття «державний фінансовий контроль». Виходячи із його сутнісних характеристик, окрім зазначеного вище органу, суб'єктами державного фінансового контролю є ціла

низка інших органів державної влади. Одним із них є Рахункова палата України яка здійснює функцію державного фінансового контролю, є відповідальною за організацію і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, контролю за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України тощо. Тому, на нашу думку, до ст. 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» необхідно внести зміни відповідно до яких центральний орган виконавчої влади, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю є одним із суб'єктів державного фінансового контролю в Україні.

Необхідно відмітити, що на сьогодні, відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [11], державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Таким чином, державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці й аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [11].

Порядок проведення органом державного фінансового контролю (Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами) державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання визначено постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 року № 361 «Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту» [12].

Метою державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є оцінка ефек-

тивності й законності управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань, зокрема: 1) проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, яка полягає в забезпеченні: дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та самого підприємства; 2) виконання статутних завдань, фінансових планів, досягнення визначених цілей або набуття кращого досвіду інших підприємств з виконання показників економічності, продуктивності і результативності; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів; 3) виявлення факторів (порушень, проблем і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру), які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства, на його фінансовий стан, виконання статутних завдань, досягнення запланованих цілей, визначення рівня негативного впливу цих факторів, а також виявлення джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства; 4) підготовки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм надалі [13].

Проведення державного аудиту є необхідним для державних підприємств, які займають переважну більшість у структурі державного сектора економіки, так як у процесі його здійснення перевіряється збитковість і відповідність діяльності підпорядкованого об'єкта чинному законодавству [14]. Процес аудиту складається з чотирьох етапів: перший – планування аудиту; другий – підготовка програми аудиту; третій – перевірка факторів ризику; четвертий – звітування про результати аудиту [15].

Незважаючи на загальну позитивну оцінку та беззаперечну доцільність функціонування інституту державного фінансового аудиту, в питаннях його організації та практичної реалізації виникло чимало проблем, які стоять на перепоні досягнення мети забезпечення законного та ефективного ви-

користання державних чи комунальних фінансових та матеріальних ресурсів, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Серед таких проблем варто відзначити: 1) відсутність чіткої диференціації категорій внутрішнього і зовнішнього державного фінансового аудиту; 2) відсутність цілісної концепції державного фінансового аудиту; 3) відсутність уніфікованих стандартів проведення державного фінансового аудиту, якими б встановлювалися єдині методологічні засади його організації і здійснення; 4) недостатньо високий ступінь інформатизації державного фінансового аудиту; 5) прорахунки у сфері кадрового забезпечення суб'єктів державного фінансового аудиту; 6) відсутність достатньої системності у сфері взаємодії суб'єктів державного фінансового аудиту та єдиних критеріїв оцінки результативності здійснення державного фінансового аудиту.

Висновки

На сьогодні Україна досягла помітного прогресу на шляху розбудови ефективної ринкової економіки. У нових умовах потребує переосмислення роль і місце держави в економічних процесах. Окрім необхідності удосконалення загального регулюючого впливу публічного інструментарію на економіку країни, держава потребує посилення контролю та дисципліни у сфері законного та ефективного використання державних та комунальних фінансових і матеріальних ресурсів, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Підвищення ефективності використання державних і комунальних фінансових та матеріальних ресурсів є неможливим поза існуванням прогресивної та результативної моделі державного фінансового аудиту. Тому з метою підвищення якості процесу організації та проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю необхідно: проаналізувати зарубіжний досвід здійснення публічного аудиту у сфері формування та використання публічних

АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються теоретичні погляди науковців щодо змісту поняття «фінансовий контроль». Аналізуються правові підстави здійснення державного фінансового аудиту в Україні. Визначаються проблемні питання проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю.

SUMMARY

Theoretical views of scholars on the content of the term "financial control" are researched in the article. Legal basis for conducting the state financial audit in Ukraine are analyzed. Some issues of conducting the state financial audit as a form of the state financial control are defined.

фінансових і матеріальних ресурсів; удосконалити нормативно-правове забезпечення здійснення державного фінансового аудиту з його поділом на зовнішній та внутрішній; розробити концепцію, уніфіковані стандарти, єдині критерії оцінки результативності проведення державного фінансового аудиту; гарантувати реалізацію ефективної державної політики у сфері інформатизації та кадрового забезпечення державного фінансового аудиту, а також системність у сфері взаємодії суб'єктів державного фінансового аудиту тощо.

Література

1. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
2. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора юр. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / В. М. Гаращук. – Х., 2003. – 35 с.
3. Колпаков В. К. Адміністративне право України: [підручник] / В. К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
4. Адміністративне право України. Загальна частина. Академічний курс : [підруч.] / за заг. ред. академіка НАПрН України О. М. Бандурки. – Х. : Золота миля, 2011. – 584 с.
5. Воронін Ю. М. Государственный финансовый контроль в социальной сфере / Ю. М. Воронин // Экономист. – 2001. – № 1. – С. 16–23.
6. Зюнькін А. Г. Фінансове право: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – 4-те вид., допов. – К.: ДП «Видавничий дім «Персонал», 2008. – 568 с.
7. Финансовое право : ученик / [П. Н. Говенко, А. И. Иванский, Л. В. Кузнецова и др.];

под ред. И. Н. Пахомова. – Х. : ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.

8. Финансовое право: учебник / [Горбунова О. Н., Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф. и др.]; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2003. – 536 с.

9. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Б. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 3–6.

10. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.

11. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України : від 26 січня 1993 року, № 2939-ХІІ (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

12. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : постанова Кабінету Міністрів України : від 25 березня 2006 року, № 361 (із змінами та доповненнями) // Офіційний вісник України. – 2006. – № 13. – Ст. 868.

13. Коментарі до Методики проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] // Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47704;jsessionid=5CBV03D233C40A23D7F74B74F9422607>.

14. Шевчук О. Д. Особливості проведення державного аудиту в Україні / О. Д. Шевчук, І. Л. Мукоїд // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – №4 (70). Том 2. – 2012. – С. 230–234.

15. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України : від 4 серпня 2008 року, № 300 (із змінами та доповненнями) // Офіційний вісник України. – 2008. – № 83. – Ст. 2801.