

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Визначено суть механізму державного фінансового контролю і з'ясовано його складові. Розглянуто основні завдання, функції та повноваження контролюючих органів і суб'єктів для обґрунтування ролі останніх у функціонуванні механізму державного фінансового контролю. Встановлено форми, методи та методичні прийоми контрольної діяльності і зроблено висновок про їхню багатоманітність.

The essence of mechanism of state financial control and its components are determined. Main tasks, functions and powers of controlling bodies and subjects to justify their role in the functioning of state financial control are considered. Forms, methods and techniques of control activities are established and concluded of their diversity.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах кризи державних фінансів, що проявляється в нестачі державних фінансових ресурсів для повного виконання соціально-економічних завдань, зростає роль державного фінансового контролю. Водночас, вона посилюється через значні за кількістю та обсягами допущені фінансові правопорушення, що негативно впливають на стан державних фінансів. З огляду на зазначене, практика державного фінансового контролю покликана вирішувати вагомі за значенням завдання, які пов'язані зі зміцненням державних фінансів. Поряд з практикою не можна недооцінювати ролі теорії державного фінансового контролю, яка слугує теоретичним підґрунтям для вирішення важливих прикладних завдань контрольної діяльності.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. До проблем теорії державного фінансового контролю звертаються в своїх працях такі вітчизняні науковці: С. В. Бардаш, О. П. Гетманець, В. В. Гулько, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, О. І. Жадан, М. М. Коцупатрий, І. М. Нестругіна, С. Є. Федоров та інші. Зокрема, їхні наукові напрацювання стосуються розроблення заходів щодо вдосконалення механізму державного фінансового контролю в Україні, визначення складових елементів організаційно-правового механізму державного фінансового контролю, обґрунтування ролі механізму фінансового контролю ефективності використання державних коштів тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Поряд з проведеними науковими дослідженнями в цьому напрямку важливо їх продовжити, зважаючи на виявлені прогалини, які пов'язані з визначенням суті механізму державного фінансового контролю, з'ясуванням його складових тощо. Тому здійснення таких наукових досліджень буде сприяти поглибленню і розширенню теорії державного фінансового контролю.

Постановка завдання. Головна мета наукового дослідження полягає у визначенні суті механізму державного фінансового контролю та з'ясуванні його складових. Для її досягнення потрібно було розглянути основні завдання, функції та повноваження органів і суб'єктів парламентського, урядового та відомчого контролю, встановити склад форм, методів і методичних прийомів державного фінансового контролю тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порівняно з іншими поняттями, зокрема «система державного фінансового контролю», поняття механізму державного фінансового контролю науковці та практики вживають не так часто. Вбачаємо за доцільне спершу з'ясувати суть терміну «механізм», а потім зробити висновок про доцільність приєднання слова «механізм» до поняття державного фінансового контролю.

Так, в економічному енциклопедичному словнику (2005 р.) термін «механізм» розтлумачено як: систему ланок, пристрій, спосіб, які визначають порядок певного виду діяльності; систему прямих і опосередкованих взаємозв'язків між економічними явищами і процесами, передусім між їх протилежними сторонами, а також між підсистемами і елементами, які виникають у різних типах економічних систем і між ними (за наявності комплексу умов) [1, с. 496]. Перше з процитованих визначень вказує на те, що будь-який вид діяльності, в тому числі контрольна, має внутрішню організаційну будову.

У Великому економічному словнику (1999 р.) розкрито суть поняття «фінансовий механізм», за результатами дослідження якого визначено, що під механізмом необхідно розуміти сукупність інструментів, важелів, форм і способів регулювання процесів відповідного характеру [2, с. 803]. Процитоване визначення відображає зовнішню дію механізму, тому його можна застосувати при формулюванні поняття «механізм державного фінансового контролю».

У колі вітчизняних учених проблема вдосконалення механізму державного фінансового контролю позиціонується як актуальна та важлива для науки і практики. Таку думку висловлює В. В. Гулько та стверджує, що потребує подальшого вивчення питання розробки комплексних заходів щодо вдосконалення механізму державного фінансового контролю. Усунувши дану прогалину в теорії державного фінансового контролю, В. В. Гулько робить висновок, що для вдосконалення механізму державного фінансового контролю слід розробити стратегію розвитку державного фінансового контролю, яка має враховувати найкращий досвід країн Європейського Союзу, а також передбачати реальні кроки щодо реалізації інтеграційних намагань нашої країни [3, с. 181–182, 185].

У наукових працях з досліджуваної проблеми їх автори не часто вдаються до формулювання визначень даного поняття. Тому поодинокі з них заслуговують на увагу, як от: організаційно-правовий механізм державного фінансового контролю на регіональному рівні – це сукупність організаційних і нормативно-правових елементів, за допомогою яких здійснюється сприяння урядові в забезпеченні досягнення мети соціально-економічного розвитку держави, використання ресурсів держави в найбільш економічній, ефективній, результативній, законній та прозорій спосіб, виявлення фінансових порушень і вжиття заходів впливу на винних осіб [4].

Поряд з поняттям «механізм державного фінансового контролю» лексикон вітчизняних науковців поповнює поняття механізму фінансового контролю ефективності використання державних коштів. Так, це поняття активно використовує О. І. Жадан, більше того, науковим результатом його дослідження є розробка механізму фінансового контролю ефективності використання державних коштів. Основне призначення даного механізму О. І. Жадан вбачає в реалізації контрольної функції держави та організації зворотного зв'язку з органами державного управління для прийняття своєчасних управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання державних коштів [5, с. 6].

У свою чергу, процитовані вище дефініції можемо доповнити таким формулюванням даного поняття: механізм державного фінансового контролю – це сукупність форм, методів і методичних прийомів, які застосовують відповідні органи та суб'єкти при здійсненні регламентованого правовими нормами державного фінансового контролю на мікро- та макроекономічному рівнях. Подане визначення сформоване з тих складових, які входять до механізму державного фінансового контролю (рис. 1).

Як вважають І. К. Дрозд і В. О. Шевчук, поряд з іншими ознаками повноти класифікації контролю забезпечує його поділ відповідно до ієрархічного рівня охоплення підконтрольних об'єктів. Так, під контроль на мікроекономічному рівні підпадають окремі підприємства, організації та установи, а, відповідно, контроль на макроекономічному рівні передбачає здійснення перевірки діяльності ряду суб'єктів господарювання приватного, державного та комунального секторів економіки [6, с. 35]. На нашу думку, таку ознаку можна застосувати при класифікації державного фінансового контролю, що здійснюється як на мікро-, так і на макроекономічному рівнях.



Рис. 1. Склад механізму державного фінансового контролю
Примітка. Побудовано автором на основі [6, с. 35; 7; 8; 9; 10; 11; 12; 13, с. 9–11; 14].

До складу механізму державного фінансового контролю входить нормативно-правова база, сформована зі законів України, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України та інших актів законодавства України. Їхні положення регламентують діяльність органів і суб'єктів державного фінансового контролю – Рахункової палати України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної фінансової інспекції України, головних розпорядників бюджетних коштів, структурних підрозділів внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах (див. рис. 1).

Контрольні функції Рахункової палати полягають у здійсненні контролю за виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм у частині, що стосується використання коштів державного бюджету. Відповідно, Рахункова палата має повноваження на проведення оперативного контролю за використанням коштів державного бюджету за звітний період, комплексних ревізій і тематичних перевірок за окремими розділами та статтями Державного бюджету України. Поряд з цим, до її компетенції віднесено здійснення експертизи проектів Державного бюджету України, законодавчих актів і нормативно-правових документів, загальнодержавних програм [7].

Важливу роль у формуванні та забезпеченні реалізації політики держави в сфері державного фінансового контролю виконує Міністерство фінансів України. Зокрема, даний центральний орган виконавчої влади здійснює: оцінку відповідності бюджетному законодавству бюджетних запитів, паспортів бюджетних програм, проектів зведених кошторисів для складання розпису державного бюджету; аналіз бюджетних запитів, поданих головними розпорядниками бюджетних коштів, на предмет їх відповідності меті, пріоритетності й ефективності використання бюджетних коштів; оцінку виконання результативних показників бюджетних програм, а також відповідності звітності головних розпорядників бюджетних коштів показникам, установленим у законі про Державний бюджет України [8].

Контрольна діяльність Державної казначейської служби України передбачає здійснення контролю за: відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (в разі застосування в бюджетному процесі програмно-цільового методу); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням і відповідним бюджетним асигнуванням [9].

Контрольні повноваження Державної фінансової інспекції України зводяться до здійснення контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна в підконтрольних установах. Окрім цього, до її компетенції віднесено проведення контролю за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, складанням паспортів бюджетних програм, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету [10].

У здійсненні контрольної функції активну участь приймають головні розпорядники бюджетних коштів. Так, вони вповноважені проводити оцінку ефективності бюджетної програми на підставі аналізу результативних показників, що включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання даної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми. При цьому даються пояснення розбіжностей між виконаними результативними показниками та затвердженими в паспорті бюджетної програми [11].

Перед структурними підрозділами внутрішнього аудиту, що функціонують у центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, поставлено основне завдання – надання керівникам цих органів та установ об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій, які стосуються: вдосконалення системи управління; недопущення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи [12].

Доречно відзначити, що ознака статусу контролюючих суб'єктів є головною при класифікації державного фінансового контролю. Зокрема, за цією ознакою І. Б. Стефанюк виділяє парламентський, урядовий та відомчий види державного фінансового контролю. На його думку, поділ державного фінансового контролю на види, зокрема парламентський, урядовий та відомчий, буде сприяти чіткому визначенню повноважень контролюючих суб'єктів і попередженню зайвого дублювання в їхній діяльності [15, с. 49–50].

Якщо слідувати за світовим досвідом, то система державного фінансового контролю в Україні має складатися з двох незалежних частин – внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю. До проблем, які пов'язані з побудовою і функціонуванням системи державного фінансового контролю з такими складниками, давно та доволі часто звертаються у своїх працях вітчизняні науковці. Тому проблеми в частині з'ясування суті внутрішнього і зовнішнього державного фінансового контролю та визначення складу органів і суб'єктів, які вповноважені здійснювати дані різновиди контролю, можна вважати дослідженими в повній мірі.

Відповідно до одного з визначень, внутрішній державний фінансовий контроль, за іншою назвою – урядовий, є конституційним обов'язком уряду, що пов'язаний з виконанням ним закону про державний бюджет. Іншими словами, такий контроль є однією з функцій управління, що здійснює уряд як вищий орган виконавчої влади і які пов'язані з виконанням закону про державний бюджет й інших законів України стосовно публічних фінансів. Тому в процесі виконання закону про державний бюджет й інших законів України щодо державних фінансів уряд через відповідні контролюючі органи має забезпечити здійснення державного фінансового контролю.

Як свідчить досвід більшості країн світу, зовнішній державний фінансовий контроль здійснюють незалежні органи, які відокремлені від уряду, а саме: рахункові палати, вищі палати контролю, державні контрольні палати, національні аудиторські офіси, аудиторські суди. В нашій країні підсистема зовнішнього державного фінансового контролю функціонує завдяки діяльності Рахункової палати. Контроль, який вона здійснює, є зовнішнім, тобто незалежним від безпосереднього управління публічними фінансовими ресурсами, а також проведення контролю зі сторони уряду України через відповідні контролюючі органи [16].

У складі органів урядового державного фінансового контролю важливе місце посідають відомчі контролюючі органи. Вони здійснюють внутрішній контроль і аудит з тією метою, щоб «допомогти, підказати, виправити помилки, попередити зловживання, визначити краще, ефективніше рішення на первинному рівні – на рівні юридичної особи, де відбувається процес формування чи використання державних фінансів або державної власності» [16].

Якраз вчасно навести думку С. Є. Федорова, який зазначає, що «фінансовий контроль є абстракцією, яка існує у свідомості людини, ... реальне існування фінансового контролю може відбуватися лише у формах та методах, що реалізуються у перебігу контрольно-перевірочної діяльності» [17, с. 1048]. Такі форми, методи та методичні прийоми, які застосовують відповідні органи та суб'єкти контрольної діяльності, посідають важливе місце в складі механізму державного фінансового контролю (див. рис. 1).

За філософською лексикою термін «форма» – це «зовнішнє виявлення змісту» [18, с. 420], проте «форма не приєднується до змісту якимось зовнішнім чином, а являє собою продукт саморозвитку змісту» [19, с. 211–212]. Таким чином, у діалектичній єдності змісту та форми визначальним є зміст, а «форма відображає ту сторону об'єкта, яка модифікується, змінюється залежно від зміни змісту та конкретних умов його існування» [20, с. 372]. Вважаємо, що за допомогою процитованих вище визначень форми можна обґрунтувати доцільність застосування поняття «форма державного фінансового контролю».

У філософських словниках термін «метод» визначений як «спосіб досягнення цілі, певним чином упорядкована діяльність» [20, с. 241], «спосіб практичної та теоретичної дії людини, спрямований на освоєння об'єкта» [21, с. 181–182], «спосіб організації практичного та теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об'єкта» [19, с. 370–371]. Вважаємо, що подані укладачами філософських словників визначення терміну «метод» мають однакову суть, а їхні автори займають єдину позицію у поглядах на досліджувану проблему. Разом з цим, цінність процитованих вище визначень методу полягає у можливості їх застосування при формулюванні поняття «метод державного фінансового контролю».

За результатами дослідження суті термінів «метод», «спосіб» і «прийом» С. В. Бардаш дійшов висновку, що: метод – це шлях до істини, спосіб організації теоретичного та практичного сприйняття дійсності, зумовлений закономірностями об'єкта дослідження; спосіб можна вважати тотожним методу як певному порядку дій при дослідженні та досягненні теоретичного чи практичного результату; прийом як складова методу є неподільною дією, що одночасно виступає закінченим елементом процесу пізнання [22, с. 121–122].

Серед різних поглядів на проблему класифікації державного фінансового контролю за формами його здійснення звернемося до одного з багатьох, автори якого Л. В. Гуцаленко,

В. А. Дерій та М. М. Коцупатрій пропонують відносити до форм фінансового контролю ревізію, аудит, тематичну перевірку, камеральну перевірку, фінансову експертизу, службове розслідування і слідство [13, с. 9–11]. Такий погляд на досліджувану проблему відрізняється від запропонованих іншими вченими, що відносить дане питання в ряд дискусійних і сприяє здійсненню досліджень у цьому напрямку.

Під методом бюджетного контролю О. П. Гетманець розуміє спеціальний метод, який формується на основі загальнонаукового методу пізнання з використанням спеціальних методичних прийомів (контрольних заходів), встановлених у чинному законодавстві. До методів бюджетного контролю вона відносить ревізію, перевірку й аудит, а до спеціальних методичних прийомів – аналіз, вивчення, оцінку, розслідування (їх здійснення не передбачає юридичних наслідків) [14].

Згадані вище методи та спеціальні методичні прийоми можуть застосовуватися при здійсненні державного фінансового контролю, оскільки бюджетний контроль є його різновидом. Водночас, подібно до бюджетного контролю методи та спеціальні методичні прийоми державного фінансового контролю відзначаються різноманітністю, а їхній склад залежить від підконтрольного суб'єкта, об'єкта і предмета контролю, правового статусу контролюючого органу, цілі та завдань контрольної діяльності.

Цілком погоджуємося з тими науковцями, які вважають, що застосування різних форм, методів і методичних прийомів державного фінансового контролю дає змогу забезпечити комплексну оцінку діяльності підконтрольного суб'єкта. Форми, методи та методичні прийоми можуть відзначатися різноманітністю навіть за умови єдності цілей державного фінансового контролю. При цьому важливо, щоб між ними підтримувався органічний зв'язок, а також дотримувалася визначена послідовність контрольних дій.

Висновки і перспективи подальших розробок. Роблячи висновки, потрібно зауважити, що на функціонування механізму державного фінансового контролю значно впливають найменші трансформації, які відбуваються в сфері контрольної діяльності. В результаті такі перетворення призводять до змін у складі механізму державного фінансового контролю, тобто до нього можуть включатися нові складники та виходити ті з них, які втратили свою важливість. Водночас з проходженням таких змін у складі механізму державного фінансового контролю має по-новому формулюватись його суть.

У проведеному науковому дослідженні обґрунтовано теоретичні основи функціонування механізму державного фінансового контролю. Вибране для дослідження питання відноситься до переліку дискусійних, зокрема науковий спір може виникати на предмет визначення суті механізму державного фінансового контролю, формування складу форм, методів і методичних прийомів контрольної діяльності тощо. Окреслені вище питання розширюють поле наукової діяльності, а результати їх дослідження можуть зробити вагомий внесок у розвиток теорії державного фінансового контролю.

Список використаної літератури

1. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій. – У 2 т., т. 1. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
2. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
3. Гулько В. В. Удосконалення механізму державного фінансового контролю в Україні / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 12 (114). – С. 181–185.
4. Нестругіна І. М. Організаційно-правові засади функціонування механізму державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. М. Нестругіна. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpdduu/du/2011_194/p.htm.
5. Жадан О. І. Механізм фінансового контролю ефективності використання державних коштів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з

- державного управління: спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / О. І. Жадан. – Донецьк, 2008. – 25 с.
6. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб.] / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
 7. Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80/page>.
 8. Указ Президента України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 8 квітня 2011 р. № 446/2011 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.
 9. Указ Президента України «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» від 13 квітня 2011 р. № 460/2011 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
 10. Указ Президента України «Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України» від 23 квітня 2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
 11. Наказ Міністерства фінансів України «Про паспорти бюджетних програм» від 29 грудня 2002 р. № 1098 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03/page>.
 12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28 вересня 2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
 13. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
 14. Гетманець О. П. Методи бюджетного контролю [Електронний ресурс] / О. П. Гетманець. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/pib/2009_3/PB-3/PB-3_21.pdf.
 15. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І. Стефанюк // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 42-50.
 16. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління [Електронний ресурс] / В. Мельничук. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36316;jsessionid=46EF6E8FC43989F1AFD41E75D99DE265>.
 17. Федоров С. Є. Про деякі особливості форм фінансового контролю / С. Є. Федоров // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 1046–1051.
 18. Краткий философский словарь / [под ред. А. П. Алексеева]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ПБОЮЛ М. А. Захаров, 2001. – 496 с.
 19. Філософський словник / [за ред. В. І. Шинкарука]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.
 20. Философский словарь / [под ред. М. М. Розенталя]. – 3-е изд. – М.: Политиздат, 1972. – 495 с.
 21. Краткий словарь по философии / [под общ. ред. И. В. Блауберга, И. К. Пантина]. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1982. – 431 с.
 22. Бардаш С. В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. В. Бардаш // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 117–126.