

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УРЯДОВОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Стаття присвячена дослідженню сутності категорії «урядовий фінансовий контроль» в державі та виокремлення її як складової державного внутрішнього фінансового контролю. В роботі аналізуються різні точки зору з питань розходження в термінології фінансово-контрольної діяльності, дается огляд наукової літератури, присвяченої фінансовому контролю; виявлені недоліки існуючих поглядів.

Від стану державних фінансів, ступеня їх прозорості та ефективності використання значною мірою залежить довіра до держави з боку громадян та зарубіжної спільноти, розвиток бізнесу, інвестиційний клімат. Значним фактором впливу на стан державних фінансів є чинна система державного фінансового контролю. Оскільки його становлення в Україні відбувалося одночасно із процесами створення держави та переходом країни до ринкових відносин, формуванню системи державного фінансового контролю не було приділено належної уваги. Це зумовило наявність низку проблем, зокрема: не-продумане перенесення досвіду організації діяльності вищих органів фінансового контролю інших країн на діяльність вітчизняних підрозділів державного внутрішнього фінансового контролю.

Причинами цього називають:

- нерозвиненість термінології, часткова підміна понять;
- наявність розгалуженої системи контролюючих органів, які працюють неефективно, внаслідок відсутності загальної координації їх роботи;
- невідповідність функцій, повноважень і завдань контролюючих органів, які представляють різні гілки влади;
- відсутність єдиної інформаційної бази контролючих заходів та їх результатів тощо.[14]

Починаючи з 2005 року в Україні реалізуються заходи, спрямовані на формування нової системи державного фінансового контролю за європейською моделлю, критерії якої визначені в Концепції розвитку державного внут-

рішнього фінансового контролю. Базовими речами цієї моделі державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного й комунального секторів перед парламентом і громадськістю, тому у країнах ЄС таким елементом є фінансове управління й контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу. Запровадження нової системи державного внутрішнього фінансового контролю має певний спротив з боку керівництва низки міністерств та не у всьому підтримується на рівні Уряду. В даному випадку дается взнаки закостенілість думки окремих державних мужів, яка не припускає, що внутрішні аудитори мають бути незалежними у виборі теми і методів аудиторського дослідження.

Одним із факторів, що не сприяє швидкому запровадженню нової системи державного внутрішнього фінансового контролю є як самостійні органи, наприклад, такі як Державна фінансова інспекція України, так і служби (підрозділи) міністерств, агентств, інспекцій тощо без права юридичної особи. Різноманітність цих суб'єктів вимагає їх групування і особливих підходів до реформування, наділення повноваженнями і обов'язками, щоб надалі з одного боку не допустити не-контрольованих сегментів економіки, з іншого боку – уникнути зайвого дублювання і паралелізму в роботі.

Саме тому *метою статті* є розкриття сутності урядового фінансового контролю як вагомої складової державного внутрішнього фінансового контролю.

**Ганна
Завистовська,**
старший викладач
кафедри фінансів
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет
імені Вадима
Гетьмана»

МАКРОЕКОНОМІКА

Результати

Діяльність будь-якої організації повинна бути підпорядкована спільній меті, завданню забезпечити ефективне функціонування всіх її структурних підрозділів. Так, держава, як своєрідна організація, що має відповідну структуру та функції, здійснює свою фінансову діяльність, яка на думку професора Л.К.Воронової [4], є заснованим на нормах права планомірним процесом управління публічними централізованими і децентралізованими фондами коштів, необхідними для здійснення завдань і функцій, що поставлені Конституцією України перед державою, органами місцевого самоврядування та іншими публічними утвореннями дозволеними нею.

Одним із завдань фінансової діяльності держави і органів місцевого самоврядування, як зазначається у підручнику з фінансового права, є державний і муніципальний контроль за фінансовою діяльністю усіх суб'єктів грошово-кредитних відносин. У свою чергу державою та органами місцевого самоврядування в процесі фінансової діяльності вирішується наступне завдання: контроль за законним і доцільним використанням грошових коштів [4].

Існуюча система державного фінансового контролю з моменту проголошення незалежності нашої держави, розвивалася певною мірою стихійно, при відсутності плану, або Концепції розвитку, в якій були б визначені потреби такої системи, проведений аналіз її функціонування на відповідному етапі розвитку, намічені стратегічні напрямки подальшого розвитку і реформування з врахуванням законодавства Європейського Союзу, зарубіжного досвіду та заходи по створенню найбільш прийнятної моделі забезпечення її функціонування. Лише у 2005 році розпорядженням Кабінету Міністрів України схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [9], у якій розглядаються питання організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного сектору шляхом визначення: понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю та проведення аналізу його системи; основних завдань з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю; стратегічних напрямів, основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та очікуваних результатів від реалізації її положень. На жаль, у Концепції не порушуються питання зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства, та питання стосовно державного нагляду і контролю за діяльністю інших, ніж державні та комунальні підприємства, установи та організації (крім їх діяльності, пов'язаної з використанням державних ресурсів) і функціонування їх систем внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту.

З огляду на те, що концепція державного фінансового контролю в широкому розумінні передбачає контроль (нагляд) за фінансовими ресурсами держави, що охоплюють фінанси державного і приватного секторів економіки та населення, для цілей управління в державному секторі економіки Європейським Союзом розроблено модель державного внутрішнього фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль, що здійснюється в державному секторі економіки, є внутрішнім по відношенню до уряду або галузі, але (переважно) зовнішнім по відношенню до суб'єктів господарювання, діяльність яких контролюється [11]. Виходячи з ступеня незалежності міністерств у тій чи іншій країні, ДВФК зосереджується на рівні уряду (міністерства) чи галузевих (лінійних) міністерств або поєднані обидві рівні.

Урядовий фінансовий контроль – це вид державного внутрішнього фінансового контролю при його поділі за суб'єктами, що здійснюють контроль. Крім урядового, у цій класифікації виступають парламентський, відомчий та міжвідомчий.

Насамперед виникає потреба розмежування відомчого та урядового контролю. Така необхідність обумовлена тим, що деякі дослідники ототожнюють ці два види. Проте логічно припустити, якщо існують два терміни, має бути і два значення. Серед дослідників немає єдиної думки відносно розподілу цих видів контролю.

Так, наприклад, Ковалюк О.М. відокремлює відомчий і урядовий кон-

троль, певним чином навіть протиставляє їх, вважаючи урядовий позавідомчим: «Позавідомчий контроль складається з парламентського й урядового.» [8].

Калюга Є.В. зазначає відносно подібної класифікації: «Державний контроль в Україні має багато різноманітних видів, зокрема парламентський, президентський і відомчий» [6]. Таким чином, поняття урядового контролю взагалі не використовується, а заміняється відомчим.

Кармазін Ю.А. у проект Закону України «Про систему державного фінансового контролю в Україні» вносить пропозицію наступним чином визначати види контролю: «Система державного фінансового контролю складається із зовнішнього, внутрішнього, відомчого та спеціалізованого державного фінансового контролю. Відомчий та спеціалізований державний фінансовий контроль є різновидом внутрішнього державного фінансового контролю. Внутрішній державний фінансовий контроль здійснюється у системі виконавчої влади спеціально створеними для цього органами та які не є частиною організаційної структури підконтрольних об'єктів» [10]. В такій класифікації до співвідношення відомчий контроль – урядовий додається ще одне поняття – внутрішній.

Огляд літератури показав, що більшість дослідників поділяють державний контроль на зовнішній і внутрішній, а внутрішній ототожнюють з відомчим, який, у свою чергу, з урядовим.

Приблизно такої думки притримується Калюга Є. В.: «Вважаємо, що в основу класифікації контролю за організаційними формами доцільно покласти структуру органів контролю, що виступають його суб'єктами. В свою чергу, це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий або галузевий і контроль власника)... Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати у двох напрямах: відомчий (галузевий) і контроль власника.» [6].

Мельничук В.Г. наступним чином визначає систему державного фінансового контролю: «Система дійового державного фінансового контролю скла-

дається з двох одинаково важливих частин: внутрішнього (урядового) державного фінансового контролю (Міністерство фінансів, Державна фінансова інспекція України, Державна казначейська служба, Державна податкова служба тощо) та зовнішнього – незалежного державного фінансового контролю та державного аудиту (Рахункова палата).» [12]. Він ототожнює такі поняття як «внутрішній», «урядовий». Це не зовсім вірно, бо в цьому випадку можна стверджувати, що зовнішній – це парламентський, а не незалежний контроль.

Зате Бариніна-Закірова М.В. не так однозначно ставиться до визначення урядового контролю як внутрішнього. «Відносно міністерства, бюджетної установи чи одержувача бюджетних коштів органи контрольно-ревізійної служби є зовнішніми контролерами, а відносно уряду – внутрішніми, оскільки функціонують в системі центральних органів виконавчої влади, а Державна фінансова інспекція України підпорядковується Кабінету Міністрів України, який спрямовує і координує діяльність Державної фінансової інспекції через міністра фінансів» [1].

Поняття «Відомчий контроль» складається із слів «відомство» – галузь державного управління й сукупність установ, які її обслуговують, і «контроль» – спостереження з метою перевірки або нагляду; разом – «галузевий нагляд і перевірка». Особливість його перш за все полягає в тому, що він діє в межах сфери управління одного відомства [13].

Поняття «відомчість» іноді наділяють негативним змістом. Відомчість – відокремлення інтересів працівників апарату галузевого економічного управління (відомства), його окремих ланок та інших працівників, пов'язаних з цим відомством, на шкоду загальнодержавним інтересам [5].

Серед дослідників взагалі немає спільної думки на розмежування урядового і відомчого контролю.

В. Мельничук вважає, що урядовий контроль «здійснюється через урядові органи, наділені правом фінансового контролю, такі як Міністерство фінансів, Головне контрольно-ревізійне управління, Державне казначейство, Державна податкова адміністрація, інші контролюючі органи» [12].

Ковалюк О.М. також розрізняє відомчий і урядовий контроль, визначаючи окремі органи, що їх здійснюють: «урядовий – Державна контролально-ревізійна служба в Україні, Державна податкова служба в Україні, Державне казначейство, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна, державні позабюджетні фонди.

Відомчий спеціалізований державний фінансовий контроль проводять контролально-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тільки у підпорядкованих міністерствам і відомствам структурах.» [8].

Стефанюк І.Б., відокремлюючи урядовий контроль від відомчого, тим самим ставить в один ряд парламентський і урядовий: «спеціалізований позавідомчий фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні сьогодні здійснюють Рахункова палата, органи державної податкової і державної контролально-ревізійної служб, Державне казначейство України, Державна митна служба України, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку й Фонд державного майна України, а спеціалізований відомчий фінансовий контроль – контролально-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.» [15].

Але в своїх останніх статтях цей же автор відокремлює урядовий фінансовий контроль у складі державного внутрішнього фінансового контролю, виділяючи:

Державний внутрішній фінансовий контроль за кордоном здійснюється:

1) централізованим органом, підпорядкованим уряду чи міністерству фінансів (урядовий або централізований ДВФК);

2) або підрозділами внутрішнього фінансового контролю, які функціонують безпосередньо в міністерствах (децентралізований чи відомчий ДВФК);

3) або як органами централізованого, так і децентралізованого державного внутрішнього фінансового контролю (zmішана модель). [16]

На сьогодні всі ці органи і в нашій державі діють кожен самостійно. Зокрема, державна контролально-ревізійна служба взагалі складається з Головного

контрольно-ревізійного управління України, нині Державна фінансова інспекція України, контролально-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контролально-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах.

Отже, базуючись на результатах зазначених дослідників системи державного фінансового контролю, ми дійшли думки про те, що під урядовим фінансовим контролем слід розуміти тільки централізовану частину державного внутрішнього фінансового контролю. Якщо його ототожнювати з усім державним внутрішнім фінансовим контролем – то таким чином буде безпідставно ствержено, що за організацію державного внутрішнього фінансового контролю, наприклад, в системі Національного банку чи Рахункової палати несе відповідальність Уряд. Однак підрозділи, що здійснюють державний внутрішній фінансовий контроль у НБУ, Рахунковій палаті і ще декількох органах влади і державного управління напряму Уряду не підпорядковані, іх керівників Уряд не погоджує, звітності про результати діяльності Уряд не витребує.

Отже, в залежності від підпорядкування, організаційної структури і завдань, які виконує державний внутрішній фінансовий контроль, він одержує назву відомчого (децентралізованого) чи позавідомчого (централізованого) державного внутрішнього фінансового контролю. Останній різновид державного внутрішнього фінансового контролю ми і називаємо урядовим фінансовим контролем.

Вивчення зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю може стати корисним для вдосконалення вітчизняної системи контролю.

Системи урядового контролю дещо відрізняються у різних європейських країнах. Серед них можна виділити два підходи. Перший із них, який використовується в таких країнах, як Франція, Португалія та Іспанія, можна назвати «відповідальністю третьої сторони». У країнах – членах ЄС, які використовують такий підхід, Міністерство фінансів не лише відіграє ключову роль у розробці проекту бюджету та розподілі коштів серед галузевих міністерств, а й також має право безпосередньо втручатися на стадії попе-

реднього контролю через своїх службовців, які є при кожному галузевому міністерстві. Так, Португалія має централізовану Генеральну фінансову інспекцію, яка підпорядковується міністру фінансів і відповідає за фінансовий контроль усіх бюджетних витрат урядових установ за фактом їх виконання. Окрім Генеральної фінансової інспекції, галузеві міністерства мають свої власні контрольні підрозділи.

Отже, на нашу думку, ті країни, у яких функціонують органи централізованого державного внутрішнього фінансового контролю, типу Генеральних фінансових інспекцій в Португалії і Франції, мають урядовий фінансовий контроль.

Згідно з іншим підходом, який використовується в Нідерландах і Великобританії, відповіальність за внутрішній контроль за витрачанням бюджетних коштів покладається виключно на керівника галузевого міністерства. Цей підхід одержав назву «відповіальність керівництва». У країнах, які використовують такий підхід, кожне галузеве міністерство несе повну відповіальність за витрачання власного бюджету й за запровадження відповідних перевірок і контролю. Наприклад, Служба внутрішнього контролю міністерства фінансів Великобританії не відповідає за безпосередній контроль за витрачанням бюджетних коштів галузевими міністерствами, а відповідає за те, щоб у кожній урядовій установі була запроваджена власна контрольна служба, яка здійснює ефективний фінансовий контроль.

На прикладах побудови систем державного внутрішнього фінансового контролю в інших країнах при всіх відмінностях чітко вимальовується єдність фінансово-контрольної системи, в той час як в Україні головними рисами є розрізненість і відносна самостійність. Але жодна з них не є «зовнішньою» стосовно до уряду, всі вони є «внутрішніми».

Таким чином, урядовий контроль є частиною державного внутрішнього фінансового контролю, і органи, що його здійснюють, безпосередньо здійснюють контроль за рухом і витрачанням державних фінансових ресурсів незалежно від здійснення такого контролю підрозділами відомчого контролю.

ВИСНОВКИ

Отже, проаналізувавши погляди економістів та науковців на трактування поняття «урядовий фінансовий контроль» ми дійшли висновку про відсутність єдиної точки зору з цього питання, що пов'язано із складністю дефініції, багатоаспектністю цього питання.

У текстах нормативних актів і законопроектах зустрічається плутанина в термінології, сферу фінансового контролю невіправдано розширило, що не сприяє підвищенню його авторитету й дієвості в суспільстві. Недостатньо аргументовані є розподіл контрольних і аудиторських повноважень між різними контрольними органами, що має наслідком дублювання контрольних заходів, надмірне перевантаження деяких об'єктів ревізіями і перевіrkами, при цьому значна частина державних грошових потоків залишається безконтрольною.

Таким чином, урядовий фінансовий контроль як поняття в науковій літературі і практиці державного управління трактується невіправдано широко. Як особливе явище життя він є історичною категорією, яка почала складатися із розгортанням процесу відділення власності від безпосереднього управління. Він не може давати гарантій щодо досягнення мети, зате може й повинен надавати інформацію про якість заходів державного регулювання економіки, тобто не так повідомляти уряд про порушення (бо це не прокуратура чи міністерство), як інформувати його про недоліки, слабкі місця в управлінні ресурсами держави, а також вносити обґрутовані пропозиції щодо усунення або мінімізації їх наслідків. Таким чином, пропозиції, що базуються на практиці роботи десятків, сотень установ і підприємств, мають трансформуватися у критерії, правила й застеження для сотень і тисяч суб'єктів державного регулювання економіки. Завданням урядового фінансового контролю є сприяння урядові в забезпеченні досягнення мети соціально-економічного розвитку держави в частині використання ресурсів держави в найбільш економний, ефективний, результативний, законний і прозорий спосіб.

Виходячи із дослідження, на нашу думку, урядовий фінансовий контроль – це частина централізованого держав-

ного внутрішнього фінансового контролю, який здійснюється безпосередньо підрозділами адміністрації (секретаріату) уряду, створеними урядом тимчасовими міжвідомчими комісіями, або спеціальними органами державного фінансового контролю, що входять до системи органів виконавчої влади.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Бариніна-Закірова М.В.* Досконале законодавство – міцна фінансова дисципліна, або Деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю// *Фінансовий контроль.* – 20024. – №1. – С. 15.
2. *Бутко А.Д, Марченко Б.М.* Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави / / *Фінанси України .* – 2003. – № 8.
3. *Василик О.О.* Облік, аналіз і аудит розрахунків з бюджетом – Автореф. канд.. дисерт. 08.06.04.– Київ, 2002.
4. *Воронова Л.К.* Фінансове право України: підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
5. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1./ Під ред. С.В. Мочерного. – К., 2000. – 864 с.
6. *Калюга Є.В.* Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // *Фінансовий контроль.* – 2002. – № 1. – С. 44 – 52.
7. *Калюга Є.В.* Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика). Автореф. докт дисерт. 08.06.04. – Київ, КНЕУ. – 2002.
8. *Ковалюк О.М.* Роль контролю у фінансовому механізмі економіки // *Фінанси України.* – 2002. – № 7. – С. 151-158.
9. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.
10. Лабораторія законодавчих ініціатив / Проект Закону України «Про систему державного фінансового контролю в Україні»
11. *Мамишев А.В.* Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування. / Мамишев А.В. // *Фінансовий контроль.* – 2006 р. – № 2 (31). – С. 55-56.
12. *Мельничук В.Г.* Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // *Фінансовий контроль.* – 2002. – № 2. – С.36
13. *Мінченко М.М.* Відомчому контролю – статус державного // *Фінансовий контроль.* – 2002, – №2. – С. 18.
14. *Слободянік Ю.Б.* Ефективність системи контролю державних фінансів // Система обліку в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя/Матеріали науково-практичної конференції, 11 червня 2010 р./ Тернопільський національний університет/ М.С.Пушкар (за ред.). – Тернопіль, 2010. – с.193-197.
15. *Стєфанюк І.Б.* Мета і завдання державного фінансового контролю підприємницької діяльності // *Фінанси України.* – 2002. – №4. – С. 133-137.
16. *Стєфанюк І.Б.* Хто і чому хоче ліквідувати державний аудит // *Фінансовий контроль.* - 2010. - № 1 (54). – с.6-9.

РПЦУ