

## ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

### PERSPECTIVES FOR DEVELOPING LEGAL REGULATION OF FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

Попадинець І.І.,

здобувач кафедри правового регулювання економіки

Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

У статті розглянуто перспективи розвитку правового регулювання фінансового контролю та запропоновано шляхи його вдосконалення. Обґрунтовано, що системний характер здійснення фінансового контролю забезпечить Концепція розвитку цілісної системи, яка сформує загальний підхід до модернізації контролю в Україні з чітким поділом його на зовнішній і внутрішній. Доцільною є розробка стандартів для всіх видів фінансового контролю, враховуючи зарубіжний досвід і накопичений досвід у національному законодавстві.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, зовнішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, аудит, стандарти фінансового контролю.

В статье рассмотрены перспективы развития правового регулирования финансового контроля и предложены пути его совершенствования. Обосновано, что системный характер осуществления финансового контроля обеспечит Концепция развития целостной системы, которая сформирует общий подход к модернизации контроля в Украине с четким разделением его на внешний и внутренний. Целесообразной является разработка стандартов для всех видов финансового контроля, учитывая зарубежный опыт и накопленный опыт в национальном законодательстве.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, внешний финансовый контроль, внутренний финансовый контроль, аудит, стандарты финансового контроля.

The article considers the prospects of development of legal regulation of financial control and suggests ways of its improvement. It is substantiated that the systemic nature of the implementation of financial control will be ensured by the Concept of the development of a holistic system, which will form a general approach to modernization of control in Ukraine with a clear division of its external and internal. It is advisable to develop standards for all types of financial control, taking into account foreign experience and experience gained in national legislation.

**Key words:** State financial control, external financial control, internal financial control, audit, standards of financial control.

**Актуальність теми.** Аналіз наукової літератури та практика здійснення фінансового контролю засвідчують, що державний фінансовий контроль, який створений і функціонує сьогодні в Україні, є недостатньо дієвим, не забезпечує повноти дотримання належної фінансово-бюджетної дисципліни з урахуванням сучасних законодавчих вимог. Невідповідність державного фінансового контролю завданням сьогодення полягає в проблемах, які є причинами негативних тенденцій щодо збільшення фінансових правопорушень. Проблеми нормативно-правового, організаційного, методологічного, інформаційного та кадрового характеру в сукупності призводять до зниження ефективності й об'єктивності проведення державного фінансового контролю, нерационального управління державним майном і використання бюджетних ресурсів. Зазначене вказує на необхідність пошуку шляхів удосконалення правового регулювання державного фінансового контролю, враховуючи як особливості національної економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин.

Проблемні питання перспективи здійснення фінансового контролю розглядали в наукових працях О.Ф. Андрійко, М.Ф. Базась, І.В. Басанцов, В.М. Гаращук, М.М. Головань, Г.В. Дмитренко, Л.М. Касьяненко,

Л.Л. Кінащук, Н.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківський, В.Ф. Піхоцький, Л.А. Савченко, І.Б. Стефанюк та ін. Проте зміни в системі господарювання вимагають постійного вдосконалення перспектив правового регулювання фінансового контролю.

**Метою статті** є аналіз перспектив розвитку правового регулювання фінансового контролю в Україні на сучасному етапі з урахуванням міжнародного досвіду в цій сфері правового регулювання.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз наукової літератури та практика здійснення фінансового контролю в країні засвідчують, що реформи державного фінансового контролю мали стихійний характер, не були взаємоузгодженими і продуманими. Проблема в тому, вважають науковці, що фінансовий контроль в Україні до цього часу не має *системного характеру* й не забезпечує виконання тих завдань, які повинен виконувати як на мікро-, так і на макро-рівні [1], що передусім необхідно для запобігання нецільовому використанню бюджетних коштів, шахрайству та корупції.

Системний характер здійснення фінансового контролю забезпечить Концепція розвитку *цілісної системи* фінансового контролю, що сформує загальний підхід до модернізації контролю в Україні й буде визначати чітку стратегію організації дієвого фінан-

сового контролю з чітким поділом його на зовнішній і внутрішній. Необхідність розробки Концепції пояснюється тим, що вона повинна стати основою розробки часткових щодо неї концепцій аудиту, внутрішнього фінансового контролю, суспільного контролю тощо [2]. Результатом упровадження Концепції має стати нова ефективна система фінансового контролю, яка забезпечить поліпшення стану фінансово-бюджетної дисципліни внаслідок створення прозорого й чіткого механізму здійснення контрольних заходів, стандартизацію системи контролю відповідно до міжнародних стандартів і створення ефективної державної політики в цій сфері на середньо- та довгострокову перспективу.

Розробка концепції потребує вирішення на загальнодержавному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної нормативно-правової бази.

В Україні формування й розвиток фінансового контролю відбувається за відсутності комплексної законодавчої бази, яка б урегульовувала основні питання його організації і здійснення. Головним правовим актом, що є своєрідною системоутворювальною ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю, має стати Закон України «Про фінансовий контроль», на чому неодноразово наголошували і правники, й економісти.

Прийняття цього Закону започаткує формування комплексної системи законодавчих і нормативних актів державного фінансового контролю, а також забезпечить рівноправність норм державного фінансового контролю й норм інших галузей права, підвищить статус норм державного фінансового контролю. Ця обставина матиме велике значення для розв'язання правових колізій, усунення суперечностей чинного законодавства, спорів за участю органів державного фінансового контролю (наприклад, стосовно прийнятих ними рішень за перевітками).

Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль і державний аудит. Діяльність державних органів, що реалізують контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові й фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регулюється окремими спеціальними законами та підзаконними нормативно-правовими актами.

Так, невизначеною на законодавчому рівні є діяльність вищого органу внутрішнього аудиту. Сьогодні Державна аудиторська служба України здійснює свою діяльність на основі Положення про Державну аудиторську службу України від 3 лютого 2016 р. № 43 за відсутності Закону України «Про Державну аудиторську службу України». Необхідність зазначеного Закону продиктована тим, що дія чинного Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів і посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю, і не розкриває змісту організаційного й методичного забезпечення аудиту.

Позитивним моментом як у вдосконаленні фінансового контролю, так і у фінансовому законодавстві загалом є новий Закон України «Про Рахункову палату», прийнятий у 2015 році, який покликаний започаткувати модернізацію законодавства, що визначає основні засади державного зовнішнього (незалежного) контролю (аудиту).

Загалом можна зробити висновок, що, незважаючи на проведені оновлення спеціального законодавства, яке регулює діяльність Рахункової палати України, основне завдання – забезпечити законодавчі підстави для набуття нею статусу вищого органу фінансового контролю – залишається не виконаним, повноваження Рахункової палати України (ст. 7 Закону) переважно залишилися в попередньо окреслених межах і пов'язані зазвичай із Державним бюджетом України [3]. Сьогодні конституційна норма (ст. 98), яка визначає контрольні повноваження Рахункової палати України, не встановлює її незалежності, а лише закладає основи створення Рахункової палати України, частково визначає її основні контрольні повноваження, а п. 16 ч. 1 ст. 85 Конституції України визначаються взаємовідносини парламенту з Рахунковою палатою України через механізм призначення на посади та звільнення з посади її Голови й інших членів [4].

Отже, можна стверджувати, що вдосконалення вітчизняного законодавства в частині визначення статусу Рахункової палати України переважно відбувається з урахуванням принципів Мексиканської декларації незалежних вищих органів фінансового контролю, яка була прийнята на ХІХ конгресі ІNТOSAI в листопаді 2007 р. з метою забезпечення незалежності вищих органів державного контролю в тих випадках, коли така незалежність не проголошена в Конституції держави або проголошена лише формально, констатують науковці [5].

Потребує конкретизації повноваження місцевих рад щодо фінансового контролю, тобто їх можливостей безпосередньо впливати на обсяги мобілізації доходів місцевих бюджетів. Статтею 28 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР передбачено норму про делеговані повноваження органів місцевого самоврядування зі здійснення контролю за зобов'язаннями з платежів до місцевих бюджетів у суб'єктів господарювання [6]. Проте цього недостатньо для здійснення радами ефективного контролю підприємств та організацій, тому вони покладаються на податкові органи. У формуванні місцевих бюджетів доцільно законодавчо закріпити бюджетні повноваження й відповідальність місцевої влади щодо контрольних заходів у суб'єктів господарювання. В.В. Поліщук зазначає: «Відбулася передача певної частини повноважень відносно управління бюджетними ресурсами до органів місцевого самоврядування, проте не здійснилося відповідне делегування повноважень відносно відповідальності за неефективне управління» [7, с. 212].

Необхідно вдосконалювати й систему органів фінансового контролю. Однією з ключових проблем

під час формування єдиної системи державного фінансового контролю є проблема функціонування органів державного фінансового контролю на засадах системного підходу, який передбачає насамперед пошук шляхів конструктивної взаємодії органів контролю різних рівнів, законодавче забезпечення їх організації й функціонування, єдину методологію спільної діяльності, створення єдиного інформаційного простору. Основними мають стати такі складники: сукупність органів Державного фінансового контролю; взаємовідносини між цими органами й органами державної влади; встановлення ієрархії контролюючих органів; перелік об'єктів контролю; визначення підконтрольних суб'єктів, права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю та підконтрольних об'єктів [8, с. 393].

Незважаючи на велику кількість контрольних органів і служб, чинна система державного фінансового контролю характеризується слабкістю методичної бази, а також недоліками в організації контрольного процесу.

Сьогодні контрольні процедури мають у більшості фіскальний характер, який передбачає подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, станом і достовірністю бухгалтерською обліку та фінансової звітності органів державного й комунального секторів економіки. Система внутрішнього контролю державних фінансів не відповідає вимогам світових стандартів унаслідок переважного використання ревізії, перевірки та інспектування. Ці види фінансового контролю забезпечують виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб, але не дають змогу запобігти їм чи вивчити причини їх виникнення. Існує низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень, сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків. Система державного фінансового контролю не виконує запобіжно-профілактичної функції, а відтак кожна із забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю має перебувати під постійним моніторингом для своєчасного виявлення наявних проблем, недоліків, невирішених питань і внесення (за потреби) необхідних коректив.

Відповідно до нормативних вимог України, для значної кількості підприємств створення внутрішнього аудиту є обов'язковим, а саме для банків (наприклад, структурні підрозділи внутрішнього аудиту існують у банківських установах уже з 2001 р.). Однак внутрішній аудит традиційно, за інерцією, сприймається як контроль-ревізійна робота. Саме тому сьогодні внутрішній аудит стикається з труднощами, одними з яких є визнання внутрішніх аудиторів як фахівців. Така професія відсутня в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій, тобто вона поки що офіційно не визнана. З тієї причини в нормативному полі України від-

сутні кваліфікаційні вимоги до осіб, які займаються внутрішнім аудитом. Нами пропонується внести в Довідник кваліфікаційних характеристик професій професію внутрішнього аудитора й розробити кваліфікаційні вимоги щодо неї.

Крім того, численні факти безгосподарної діяльності, перетворення багатства державного в багатство приватне, створення умов господарювання із заздалегідь встановленою метою – банкрутства бюджетного підприємства, існування схем незаконного обігу державних коштів, щоб уникнути сплати податків до бюджету, тощо доводять необхідність запровадження нової методології дослідження цільового використання бюджетних коштів. З огляду на це, доцільною є розробка стандартів для всіх видів фінансового контролю з урахуванням специфіки державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного контролю.

Вагому допомогі розробникам національних стандартів державного фінансового контролю можуть надати стандарти, які розробляються й видаються міжнародними організаціями вищих органів контролю та їх комітетами. Досить активно розробляються відповідні стандарти такими комітетами INTOSAI, як Комітет зі стандартів внутрішнього контролю, Комітет із ревізійних стандартів, Комітет зі стандартів обліку тощо. Їхня робота, спрямована на зміцнення систем фінансового управління та встановлення більш конкретної звітності в державному секторі, допомагає запобігти шахрайству та корупції й виявити їх, підвищити ефективність використання державних коштів і державної власності. Більше того, комітети INTOSAI дуже тісно, на взаємовигідних умовах, співпрацюють з аналогічними комітетами споріднених міжнародних організацій, щоб бути поінформованими про їхні плани й мати можливість визначати їхній вплив на діяльність вищих контрольних органів. Так, Комітет INTOSAI зі стандартів обліку координує свою діяльність із Комітетом із державного сектора Міжнародної організації бухгалтерів у рамках їхнього спільного проекту «Керівництво з державної фінансової звітності», щоб звести до мінімуму наявні невідповідності [9].

Ураховуючи, що в міжнародних стандартах фінансового контролю відображений кращий світовий досвід і тенденції його розвитку, було б доцільно використовувати положення цих стандартів під час розробки вітчизняних стандартів оцінювання діяльності органів внутрішнього контролю (наприклад, у рамках аудиту ефективності).

Разом із тим під час розробки системи національних стандартів не варто ігнорувати й накопичений досвід у законодавстві, теорії та практиці державного фінансового контролю України, тобто ті норми й положення, які вигідно відрізняють українські підходи від прийнятих у міжнародній практиці. Наприклад, після запровадження підрозділів внутрішнього аудиту в установах державного сектора управління, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 1001, з 2012 р. набули чинності Стандарти внутрішнього аудиту для державного сектора, затвер-

джені Наказом Міністерством фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247.

З іншого боку, необхідно пам'ятати про «Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію», прийнятий 20 листопада 2009 р., у якому окреслено співробітництво сторін з метою забезпечення розвитку державного внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту. Стосовно останнього, зокрема, передбачено імплементацію вищою аудиторською установою

(Рахунковою палатою) міжнародно визнаних стандартів зовнішнього аудиту (INTOSAI).

**Висновки.** Отже, сьогодні першочерговим завданням перед суспільством постає необхідність удосконалення законодавства, створення ефективної системи державного фінансового контролю, яка б ґрунтувалася на принципах незалежності, прозорості, публічної діяльності суб'єктів державного сектору й гарантувала раціональне використання фінансових ресурсів.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Дмитренко Г.В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду / Г.В. Дмитренко // Економіка та держава. – 2009. – № 7. – С. 76–79.
2. Гутцайт Е.М. О концепции финансового контроля / Е.М. Гутцайт // Аудитор. – 2006. – № 6. – С. 36–47.
3. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2015. – № 36. – Ст. 360.
4. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (тлумачення від 15.05.2014) // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141.
5. Фукс Н.А. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів: статус та повноваження / Н.А. Фукс, В.М. Уложенко // Юридичний науковий електронний журнал. – 2015. – № 6. – С. 158–161.
6. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР (у редакції від 24.07.2014) // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. – № 24. – Ст. 170.
7. Поліщук В.В. Здійснення фінансового контролю на місцевому рівні / В.В. Поліщук // Формування механізму регіонального управління в Україні / Харківський регіональний інститут державного управління. – Х. : Вид-во РІ УАДУ «Магістр», 2002. – С. 211–213.
8. Піхоцький В.Ф. Формування єдиної системи державного фінансового контролю – шлях до уніфікації та узгодженості контролю державних фінансів. Економіка, фінанси, грошовий обіг і кредит / В.Ф. Піхоцький // БІЗНЕС ІНФОРМ. – 2014. – № 12. – С. 392–396.
9. Любенко А.М. Актуальні питання стандартизації фінансового контролю / А.М. Любенко // БІЗНЕС ІНФОРМ. – 2015. – № 1. – С. 331–336.