

М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова

**ДЕРЖАВНИЙ
ФІНАНСОВИЙ
КОНТРОЛЬ
В УКРАЇНІ**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Одеська національна юридична академія

М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова

**Державний фінансовий контроль
в Україні
(теорія та практика)**

Одеса
«Юридична література»
2004

ББК 67.402(4Укр)

Ш 978

УДК 347.73(477)

На підставі теоретичного аналізу особливостей функціонування державного фінансового контролю в монографії досліджується становлення системи державного фінансового контролю в Україні в контексті економічної політики держави та надаються рекомендації щодо її вдосконалення. Особлива увага приділяється пошуку шляхів оптимізації роботи органів державного фінансового контролю.

Для студентів і слухачів вищих навчальних закладів економічного профілю, підприємців та службовців, які здійснюють державний фінансовий контроль, а також усіх тих, хто цікавиться проблемами теорії і практики державного фінансового контролю.

Автори:

М. І. Шутов, д-р екон. наук, професор;

В. А. Бабенко, ст. викладач;

Н. М. Стоянова, магістр державної служби

Рецензенти:

В. Л. Ясінський, д-р екон. наук, професор Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президенті України;

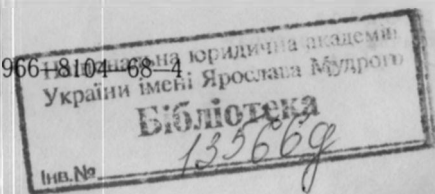
М. А. Окландер, д-р екон. наук, професор, зав. кафедри маркетингу Одеського державного економічного університету

Рекомендовано до друку вченою радою
Одеської національної юридичної академії.
Протокол № 6 від 5 квітня 2004 р.

Ш 0604020104-021 Без оголош.
8104-2004

ISBN

966-8104-68-4



© М. І. Шутов,
В. А. Бабенко,
Н. М. Стоянова, 2004

ВСТУП

Минуле десятиріччя за своїми соціально-економічними та політичними наслідками для України виявилось доленосним. Ідеться про практичну реалізацію завдань довгострокової стратегії, яка має забезпечити міцне підґрунтя України як високорозвиненої, соціальної за своєю сутністю, демократичної правової держави, її інтегрування у світовий економічний процес як країни з конкурентоспроможною економікою, здатною вирішувати найскладніші завдання свого розвитку. Наступне десятиріччя має стати визначальним у розв'язанні саме цих завдань, інакше Україна може переміститися на периферію світових процесів.

Становлення України як незалежної суверенної держави можливе лише за умови надійного, узгодженого й цілеспрямованого проведення внутрішньої і зовнішньої економічної політики.

Існуючий інструментарій економічної політики, який сформовано в попередній період, не націлений на забезпечення якісних перетворень — інноваційного розвитку, оновлення структури виробництва, подолання глибокої диференціації доходів та ін. У межах нинішньої моделі розвитку широкомасштабна модернізація національної економіки просто неможлива. Потрібні суттєві зміни в механізмах трансформаційних процесів, їх системне оновлення — тобто осмислений перехід до інституційної моделі ринкових перетворень, поєднаних з елементами ефективного державного регулювання.

На попередньому етапі реформ здійснювався демонтаж (через механізми лібералізації) державно-адміністративної

системи управління. Нині ставиться нова мета — формування сильної держави, активізація її регулюючої функції і водночас здійснення такої політики, яка б не лише зберегла, а й істотно посилила ринковий вектор розвитку, надала йому більшої орієнтації на кінцевий результат.

Від стану державних фінансів та ефективності використання державної власності значною мірою залежать загальна економічна ситуація в країні, умови розвитку вітчизняного бізнесу, інвестиційний клімат, стан корпоративного сектору й сектору домашніх господарств. А значним фактором впливу на стан державних фінансів є чинна в країні система державного фінансового контролю.

Саме тому метою даного дослідження є визначення сутності державного фінансового контролю як складової частини державної економічної політики та необхідності його здійснення для забезпечення законності формування та ефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів держави; запобігання прийняттю управлінських рішень, які можуть мати в майбутньому негативні наслідки для економіки країни.

Оскільки становлення в Україні державного фінансового контролю відбувалось одночасно із процесом державотворення і переходом до ринкових відносин, то відсутність належної уваги при формуванні системи державного фінансового контролю призвело до виникнення необхідності її вдосконалення.

Реформування та вдосконалення системи фінансового контролю в Україні має три складові її розв'язання: 1) як теоретично повинна бути організована система фінансового контролю в державі, в тому числі державного фінансового контролю; 2) як вона фактично організована в Україні; 3) що треба зробити, щоб створити ефективну систему державного фінансового контролю в Україні для виконання основних завдань економічної політики.

Відповіді на ці питання і є предметом нашого дослідження.

РОЗДІЛ 1

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ ЕКОНОМІЧНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Сутність та роль державного фінансового контролю як складової частини економічної політики

Роль держави в народному господарстві є однією з найважливіших складових частин системи економічних відносин. З виникненням держави і протягом подальшого існування людства державні інститути в різному ступені і формах, але постійно втручаються в хід економічних процесів — у рамках усього народного господарства, у сферах економіки (промисловості, сільському господарстві, фінансах, транспорті і т. д.), у галузях і регіонах, в окремих суб'єктах господарювання, у зовнішньоекономічній діяльності.

Для визначення ролі держави в господарській діяльності в економічній літературі використовуються терміни: “державне регулювання економіки”, “державне втручання в економіку”, “державна економічна політика”, “державно-монополістичне регулювання”.

Державне регулювання економіки означає свідоме спрямування економічних процесів у потрібне для суспільства русло з метою досягнення їх збалансованості, пропорційності й оптимальності. Воно спричинене загальнодержавними та суспільними інтересами, є характерним для усякого суспільного ладу і здійснюється державними органами на всіх рівнях вертикальної структури управління.

Державне регулювання в широкому розумінні — це вплив державної влади на господарські процеси певним способом з відомими цілями. Державне регулювання завжди має місце, однак вага і значення його залежить від способу організації суспільного виробництва, політичної системи, фази довгострокових періодичних коливань, методів господарювання тощо.

У вузькому розумінні державне регулювання — це форма цілеспрямованого впливу держави на економіку з метою забезпечення підтримки її функціонування на визначеному, суспільнонеобхідному рівні. Вона являє собою систему типових заходів законодавчого, виконавчого і контролюючого характеру для стабілізації і пристосування існуючої соціально-економічної системи до умов, що змінюються, а також вивчення тенденцій економічних явищ із метою забезпечення подальшого суспільно-економічного розвитку.

Об'єктивна можливість державного регулювання економіки виникає з досягненням певного рівня економічного розвитку, концентрації виробництва і капіталу. Необхідність, що перетворює цю можливість на дійсність, полягає в накопиченні проблем, труднощів, з якими і покликана справитися економічна політика: галузеві і загальногосподарські кризи, масове безробіття, порушення в грошовому обігу, загострення конкуренції на світових ринках.

За сучасних умов державна економічна політика є складовою частиною процесу зростання. Вона вирішує різні завдання: стимулювання економічного зростання, регулювання зайнятості, заохочення прогресивних зрушень у галузевій і регіональній структурі, підтримка експорту тощо. Поняття “державна економічна політика” ширше поняття “державне регулювання економіки”, оскільки відображає неекономічні методи впливу на господарську діяльність.

Особливо важливою є роль економічної політики держави в країнах, що розвиваються, та країнах перехідної економіки.

Характер державної економічної політики залежить від набору використовуваних методів. Їх сполучення визначається стратегіями політичних партій, що знаходяться у влади, і впливом громадських організацій.

У своїй діяльності національні уряди керуються рецептами однієї чи декількох економічних теорій, що, на їхню думку, найбільшою мірою віддзеркалюють дійсність.

Можна виділити наступні основні сучасні теорії державного втручання в економіку: монетаристська (неокласична), неокейнсіанська, ордоліберальна, підхід із позиції теорії суспільного вибору.

Згідно з монетаристською концепцією ринок є саморегулюючою системою, у якій державі приділяється роль підтримки ринкової структури, основними методами регулювання, відповідно до цієї концепції є фінансово-грошові інструменти і кредитно-грошове регулювання.

Основоположником теорії державного втручання в економіку вважають Дж. М. Кейнса. Його ідеї вперше спробував використати президент США Ф. Д. Рузвельт, що назвав започатковану ним систему державного регулювання *новим курсом*. Основні ідеї Кейнса залишаються актуальними й у сучасних умовах: держава зв'язана з ринковою економікою через державну власність, податки, державні витрати і позики. Основні економічні функції держави такі: 1) забезпечення правової бази функціонування ринкової економіки; 2) захист конкуренції (держава перешкоджає фірмам, що мають контроль над ціною, установлювати занадто високі ціни); 3) перерозподіл доходів і багатства за допомогою трансфертних платежів; 4) зміни в розподілі ресурсів для зміни структури випуску; 5) стабілізація економіки (контроль за рівнем зайнятості й інфляції, стимулювання економічного зростання) [57, с. 9].

Виконання цих функцій вимагає значних коштів, які держава одержує чотирма способами за рахунок: 1) доходів від державності; 2) стягнення податків (прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій і ін.); 3) продажу державних цінних паперів; 4) друкування грошей.

Неокейнсіанці вважають, що сучасна економіка являє собою більш складну, ніж ринкові відносини, систему, і що державне регулювання необхідне не тільки на оперативному, але й на структурному рівні.

В історичному контексті ускладнення економічних відносин призвело до зростання напруженості в соціально-економічній сфері. Найбільший пік протиріч між недосконалістю стихійного ринкового механізму і зростанням соціально-економічних потреб припадає на 30-і роки ХХ ст. У цей період стає зрозумілим, що методи державного регулювання, спрямовані на вирішення проблем, що періодично виникають, зовсім не достатні для стабілізації ринкової економіки, запобігання економічним

катаклізмам і соціальним вибухам. Необхідні засоби комплексного регулювання господарських відносин. Регулювання відносин у таких масштабах під силу тільки державі. Економічна думка перейшла до розроблення концепції державної економічної політики як системи методів управління, прогнозування і стабілізації економіки. З цього часу державна економічна політика перетворюється на самостійну галузь економічних знань і навчальну дисципліну.

Найбільший внесок у розроблення теорії державного регулювання економіки зробили прихильники неокейнсіанської і монетаристської шкіл, деяких інших економічних вчень. Найбільш жорстка форма державного управління економікою була розроблена економістами-марксистами Г. В. Плехановим, В. І. Леніним. У здійсненні державної економічної політики залишили глибокий слід такі видатні державні діячі, як Л. Ерхард, Ш. де Голь, М. Тетчер, В. Брандт.

В умовах функціонування економічної системи провідне місце в будь-якій країні належить фінансовій сфері. Викликано це тим, що на базі фінансів і управління ними формуються відносини між усіма суб'єктами економіки. Тому екс-президент України Л. М. Кравчук з приводу необхідності створення ефективної системи управління фінансами висловився так: "...навчитися ефективно управляти фінансами, це означає навчитися управляти економікою" [72, с. 11].

Фінансова політика є важливим засобом реалізації політики держави у будь-якій сфері суспільного життя, оскільки спрямована на формування максимально можливого обсягу фінансових ресурсів, які є матеріальною основою реалізації тієї чи іншої державної програми економічного і соціального розвитку.

Фінансова політика — це система заходів держави, спрямованих на мобілізацію, розподіл і використання фінансових ресурсів для забезпечення економічного та соціального розвитку.

Основною метою фінансової політики держави є збільшення обсягу фінансових ресурсів для задоволення потреб суспільства, для реалізації відповідних державних потреб. Чим повніше фінансова політика враховує об'єктивні потреби суспільного розвитку, інтереси суспільства в цілому та його складових

частин, тим вища її ефективність. Під час розроблення фінансової політики визначається обсяг фінансових ресурсів, їх склад, структура, джерела мобілізації. До завдань фінансової політики належать встановлення раціонального розподілу і використання фінансових ресурсів.

Можна виділити декілька принципів фінансової політики, які є загальними для держав із ринковою економікою. Це, по-перше, постійне сприяння розвитку виробництва, підтримання підприємницької активності та підвищення рівня зайнятості населення; по-друге, мобілізація і використання фінансових ресурсів на забезпечення соціальних гарантій, таких як освіта, оборона, охорона здоров'я, культура, державне управління, соціальне страхування, різні види допомоги тощо; по-третє, вплив за допомогою фінансового механізму на раціональне використання природних ресурсів, заборону технологій, що загрожують здоров'ю людини тощо.

Методологічним критерієм для оцінки фінансової політики є міра відповідності цієї політики інтересам держави і суспільства та ступінь задоволення цих інтересів [58, с. 24]. У періоди стабільного державного устрою фінансова політика держави має одну основну мету — забезпечити збереження і зміцнення пануючої в даному суспільстві системи суспільних відносин. У період глибоких якісних змін фінансова політика спрямована на руйнування старої системи і формування, утвердження нової системи суспільних відносин. У цей час відбувається радикальний перерозподіл фінансових ресурсів. За таких умов особливо велику роль відіграє фінансова політика, головне завдання якої полягає не лише в тому, щоб забезпечити перетворення, що відбуваються, матеріально, але і щоб максимально полегшити труднощі переходу від однієї системи відносин до іншої.

У ході здійснення фінансової політики складається фінансовий механізм, який представляє собою сукупність видів, форм і методів організації фінансових відносин.

Фінансова політика держави, як і політика взагалі, складається з трьох основних елементів: "вибір і встановлення головних цілей, конкретизація перспективних і поточних завдань,

які необхідно вирішити для досягнення стратегічних цілей за певний період життя суспільства”; “розроблення методів, засобів і конкретних форм організації відносин, з допомогою яких дані цілі досягаються в найкоротші терміни, а ближчі і перспективні завдання відповідним чином оптимізуються”; “підбір і розставлення кадрів, здатних успішно вирішити поставлені завдання” [58, с. 24].

Суб'єктом фінансової політики виступає держава в особі відповідних державних органів. Забезпечує її проведення, відповідно до Конституції України, Кабінет Міністрів України. Також реалізацію державної фінансової політики забезпечує Міністерство фінансів України.

Одним із значних факторів впливу на стан державних фінансів як основної складової економічної політики є діюча в країні система державного фінансового контролю, яка і є предметом даного дослідження.

Оскільки кінцевим призначенням фінансових ресурсів є забезпечення розширеного відтворення і задоволення суспільних інтересів та потреб, то кожний громадянин і держава в цілому надзвичайно зацікавлені в їх ефективному використанні. Звідси об'єктивно виникає потреба в управлінні фінансовими ресурсами, а відтак і фінансового контролю.

Термін “контроль” походить від французького слова “controle” — список, який ведеться у двох примірниках; повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка. Функція контролю у державному регулюванні економіки полягає в аналізі та порівнянні фактичного стану економіки з вимогами поставлених державною політикою завдань та причин відхилень, а також в оцінці діяльності й доцільності саме такого шляху.

Зміст поняття фінансового контролю змінювався з розвитком суспільства. У більшості наукових джерел соціалістичного періоду фінансовий контроль визначається як одна зі сфер, ланок, форм, галузей контролю за суспільним виробництвом і розподілом продуктів.

З огляду на державну монополію власності всі визначення фінансового контролю соціалістичної доби пов'язані тільки з державним контролем.

Так, за Є. О. Вознесенським фінансовий контроль виступає як одна з форм контролю карбованцем за всіма стадіями розширеного соціалістичного відтворення, важлива ланка державного контролю за виробництвом і розподілом суспільного продукту, використанням матеріальних і грошових засобів, що належать суспільству. Фінансовий контроль — це діяльність державних і громадських органів, яка полягає у перевірці обґрунтованості процесів формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів із метою збереження планових пропорцій у розширеному соціалістичному виробництві [56, с. 55].

Характерним є також ототожнення фінансового контролю з контрольною функцією фінансів.

І. А. Белобжецький наголошує, що фінансовий контроль виступає як результат практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньо властивої їм риси — можливості служити засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного продукту і національного доходу, хоча і зазначає при цьому, що однозначно трактувати поняття “контрольна функція фінансів” і “фінансовий контроль” не можна [49, с. 24].

М. Т. Білуха [51, с. 27], І. А. Белобжецький [49, с. 25], Б. Ф. Усач [61, с. 10] та ряд інших дослідників визнають наявність не фінансового, а фінансово-господарського контролю, який, на їхню думку, досліджує фінансово-господарську діяльність підприємств у сфері виробництва, обміну і споживання суспільнонеобхідного продукту.

Ф. Ф. Бутинець взагалі використовує поняття “господарський контроль” [53, с. 11].

З урахуванням зміни реалій останнього десятиліття, протягом якого єдина загальнодержавна власність замінена державною, колективною і приватною, Ю. Воронін стверджує: “...фінансовий контроль слід розглядати як регульовану 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 муніципальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення і запобігання недолікам у роботі підконтрольних об'єктів" [67, с. 19].

На нашу думку, дане визначення грішить неповним переліком суб'єктів контролю, тому що виключається можливість його здійснення безпосередньо суб'єктами господарювання, громадянами або фірмами і аудиторам, що не належать ні до державних органів, ні до органів місцевого самоврядування. Не враховано того, що фінансові ресурси держави включають державні фінансові ресурси (в т. ч. місцевих органів самоврядування), ресурси підприємницьких структур та населення, тому є зайвим зазначення фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування.

Заступник голови Рахункової палати В. Г. Мельничук визначає фінансовий контроль як один із видів державного контролю, який здійснюється спеціально створеними для цього державними органами і службами, їх територіальними представництвами, органами державної виконавчої влади, контрольно-ревізійними службами підприємств, установ, організацій, суб'єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно, відповідно до їх статусу, функцій та повноважень із метою перевірки законності та ефективності формування, володіння та використання коштів Зведеного бюджету України, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій, незалежно від форм власності та підпорядкування [83, с. 3].

Проте до переліку суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль, не включено органи місцевого самоврядування, які не є органами виконавчої влади. Крім того, предметом контролю поряд із фінансовими ресурсами, безпідставно визначене державне майно та фінансову діяльність. Не враховано, що всі операції з майном, і не тільки державним, та фінансова діяльність обслуговуються фінансовими ресурсами.

Б. Ф. Усач під фінансовим контролем розуміє одну з форм управління фінансами, особливу сферу контролю, зумовлену формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави, що передбачає

перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів [61, с. 10].

У даному випадку не визначено, хто і в чіьх інтересах здійснює контроль, а форма контролю зведена лише до перевірки.

На погляд автора, вичерпне визначення фінансового контролю пропонує І. Стефанюк: “Фінансовий контроль — це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по стеженню за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення та блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконалення управління економікою” [83, с. 4].

Надзвичайно важливе значення для ефективного функціонування державного фінансового контролю в цілому є розуміння і правильне використання всієї сукупності елементів системи контролю, особливо з огляду на необхідність запобігання втраті контролю за діяльністю певних секторів економіки і утворенню неконтрольованих сегментів у фінансовій сфері, попередження паралелізму та дублювання при здійсненні контролю.

Система контролю — взаємопов'язана сукупність контролюючого суб'єкта, контрольних дій та контрольованого об'єкта.

Контроль, в тому числі фінансовий, стає можливим насамперед завдяки суб'єкту, який його здійснює. Відсутність суб'єкта унеможливує контроль. Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) — це юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи, що перебувають в оточуючому господарському середовищі.

У контрольному процесі суб'єктами виступають носії прав і обов'язків — особи та органи, що мають повноваження

на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства (установи, організації), а також право втручатися в його оперативну діяльність та притягувати винних до відповідальності.

Суб'єкти державного фінансового контролю — міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які наділені повноваженнями на здійснення фінансового контролю, їх самостійні контрольно-ревізійні підрозділи або інші їхні підрозділи (особи), які наділені такими повноваженнями.

Іншою обов'язковою умовою є наявність об'єкта, на який спрямовується контроль. У випадку відсутності об'єкта контроль стає недоцільним. Підконтрольний об'єкт (об'єкт контролю) — це суб'єкти господарювання, на певний вид діяльності яких спрямовуються контрольні дії. До них належать юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, їх відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, фізичні особи — громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, якщо такі суб'єкти беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, що належать державі, а також використовують кошти, що залишаються у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних цільових фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України, за винятком розташованих на території України іноземних дипломатичних представництв, консульських установ, представництв міжнародних організацій, а також представництв нерезидентів, які не провадять підприємницької діяльності.

Нарешті, можливість контролю обумовлюється певним зв'язком між суб'єктом та об'єктом. Відсутність цього зв'язку призводить до неможливості здійснення контролю.

Контрольні дії — це операції порівняння (зіставлення) показників діяльності підконтрольного суб'єкта з певною нормою, здійснювані контролюючими суб'єктами з метою знаходження і блокування відхилень від цих норм.

Контрольний захід — це сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються суб'єктами державного фінансового контролю в межах повноважень, визначених Конституцією України та іншими актами законодавства, що регулюють їх діяльність, і спрямовані на повний комплекс (систему) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаної з використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Ініціатор контрольного заходу — Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, інші органи державної влади щодо контрольного заходу, який здійснюється міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади; керівник міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади щодо контрольного заходу, який здійснюється самостійним контрольно-ревізійним підрозділом або іншим їх підрозділом (особою).

Тема контрольного заходу — це визначений суб'єктом державного фінансового контролю зміст конкретного контрольного заходу.

Спільні контрольні заходи — це контрольні заходи, які здійснюються одночасно декількома суб'єктами державного фінансового контролю і мають спільні або взаємопов'язані теми контрольних заходів.

Державний фінансовий контроль — одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень — на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового контролю залежить економічне і не меншою мірою політичне становлення нації.

Роль державного фінансового контролю в системі державного регулювання економіки полягає у вирішенні двох проблем:

- 1) підвищення ефективності державного регулювання економіки;

2) дотримання правил формування і використання фінансових ресурсів, встановлених державою.

У першому випадку за допомогою державного фінансового контролю (як форми зворотного зв'язку) суб'єкт державного регулювання економіки одержує (або має одержати) необхідну інформацію про якість вжитих ним заходів щодо регулювання економіки, а саме: дані про своєчасність, достатність, адресність і затратність застосованих регуляторів. На підставі цього можна оцінити, чи досягнуто економічного ефекту за допомогою такого регулювання економіки та здійснити, при потребі, коригування заходів державного регулювання з метою підвищення їх ефективності.

У другому випадку за допомогою державного фінансового контролю реалізується контрольна функція державного регулювання економіки, а саме забезпечується дотримання об'єктом регулювання законодавства з фінансових питань шляхом виявлення небажаних відхилень від норми, встановлення винних осіб та вжиття заходів для усунення порушень і попередження їх у майбутньому.

Контроль не може обмежуватись тільки реєстрацією окремих недоліків, порушень законодавства і державної дисципліни. Основне призначення контролю полягає в тому, щоб забезпечити органічне поєднання попередження, виявлення і ліквідації недоліків та порушень, відшукування і швидке введення в дію невикористаних резервів інтенсифікації виробництва і підвищення його ефективності.

Звідси випливають функції державного фінансового контролю.

Інформаційна функція полягає в тому, що під час здійснення контролю отримані результати (інформація) є підставою для прийняття відповідними суб'єктами рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що контролюється. Інформація повинна бути правдивою, об'єктивною, своєчасною та оперативною, а також містити лише необхідні дані, що дозволяє її швидше вивчати і на її основі приймати оптимальні управлінські рішення.

Профілактична функція полягає у попередженні можливості здійснення зловживань, виявлення різного роду порушення

дисципліни і законності. У процесі контролю виявляються не тільки недоліки, але й позитивні аспекти діяльності.

Останні як провідний досвід стають надбанням інших суб'єктів, в чому проявляється *інструктивна (мобілізуюча)* функція контролю, яка полягає у застосуванні суб'єктами контролю набутих наукових знань, прогресивних прийомів і способів вивчення об'єктів контролю.

Функції державного фінансового контролю безпосередньо пов'язані з поняттям економічної безпеки України, рівень якої необхідно підвищувати. Економічна безпека — це комплексний показник, елементами якого виступають: бюджетна безпека, фінансово-кредитна, податкова, інвестиційна та інші види безпеки. Можна навести багато існуючих нині загроз економічній безпеці України, але звернемо увагу тільки на такі, які можна усунути або принаймні зменшити за допомогою ефективної системи державного фінансового контролю.

Такими загрозами насамперед є: недосконалість фінансово-бюджетної сфери; неефективність системи контролю за використанням бюджетних коштів, податків; недосконалість системи державного управління приватизаційними процесами, масові зловживання в цій сфері; збільшення масштабів тіньової економіки; нелегальне вивезення з України дефіцитної стратегічної сировини, капіталу, приховування значних валютних коштів за кордоном; посилення процесів криміналізації; недосконалість законів із регулювання тих чи інших сучасних економічних процесів і відносин, що виникають в умовах ринкового реформування.

Без дієвого державного контролю неможливо підвищити найважливішу складову поняття "економічна безпека" — бюджетну безпеку, під якою розуміють реальний рівень забезпечення платоспроможності держави з урахуванням балансу доходів і видатків державного та місцевих бюджетів.

Бюджетна безпека має підтримуватись досконалою системою бюджетного обліку і контролю, ретельною перевіркою видатків, оскільки через бюджетну систему перерозподіляються значні кошти.

Фінансовий контроль із боку держави, на думку В. В. Бурцева, має забезпечити дотримання принципів законності, доцільності

й ефективності розпорядчих і виконавчих дій з управління (включаючи стадії планування, формування, розподілу і використання) державними фінансовими ресурсами, матеріальними цінностями і нематеріальними об'єктами, їх збереження і примноження.

Принцип *законності* передбачає перевірку дотримання законів та інших нормативно-правових актів фінансового характеру, дає змогу підтримувати стійкість бюджетних процесів і стабільність державного фінансового устрою, вчасно виявляти відхилення від заданих нормотворчими органами правил і процедур, а також вносити до них необхідне коригування.

Принцип *доцільності* передбачає перевірку цільового витрачання державних коштів і використання набутого за рахунок цих коштів майна, а також відповідності діяльності накресленим цілям, програмам і пріоритетам.

Принцип *ефективності* передбачає перевірку на економічність та оптимальність управління і використання державних фінансових коштів, а також на можливість виконання державних програм, проведення різних державних заходів із найменшими витратами і найбільшим результатом [66, с. 60].

У різних наукових джерелах також виділяють:

Принцип *об'єктивності* передбачає забезпечення контролюючими органами неупередженого рівного підходу до всіх підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, при узагальненні і реалізації результатів контролю.

Принцип *регулярності* передбачає здійснення заходів контролю всіма контролюючими органами на засадах плановірності в терміни, що регламентують контрольний процес.

Принцип *скоординованості*, зміст якого полягає в тому, що контролюючі органи координують діяльність з метою запобігання дублювання перевірок, зайвого відволікання працівників підконтрольних органів; у разі потреби організують спільні з іншими контролюючими органами ревізії та перевірки.

Принцип *системності* — забезпечення контролю на всіх стадіях руху державних коштів у фінансовій і виробничій сферах шляхом створення відповідної організаційної системи контролю в країні.

Принцип *гласності* — висвітлення в засобах масової інформації основних результатів діяльності контролюючих органів із перевірок щодо дотримання законодавства, викриття зловживань, запобігання неефективному, нецільовому використанню державних коштів.

1.2. Предмет і метод державного фінансового контролю

Перш за все необхідно визначити, що є предметом і методом державного фінансового контролю, оскільки саме від цього залежить, що, з якою метою, як і якими засобами потрібно контролювати.

Предмет контролю — це конкретний вид діяльності (певні фінансово-господарські операції) підконтрольного об'єкта, на які спрямовуються контрольні дії контролюючого суб'єкта.

Дуже важливо усвідомити, що предметом контролю органів державного фінансового контролю є не сплата податків, не використання бюджетних коштів чи державного майна, а дотримання встановлених правил формування, розподілу і використання фінансових ресурсів (і не тільки державних). Лише тоді можна бути визначити сферу дії державного фінансового контролю і підійти до розмежування повноважень між контролюючими органами.

І. А. Белобжецький, критично проаналізувавши дослідження ряду вчених, зробив висновок, що *предметом державного фінансового контролю* є господарські і фінансові операції та процеси підприємств, об'єднань, установ і інших підрозділів матеріального виробництва та невиробничої сфери, які розглядаються з позицій їх законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності, забезпечення збереження державної власності, обґрунтованості формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів [49, с. 33].

Під *методологією контролю* слід розуміти вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських

явищ із точки зору їх законності, доцільності і достовірності. Головна мета методології — вивчення методів, способів і прийомів, за допомогою яких набувається та обґрунтовується нове знання в науці, досліджується її предмет.

Для реалізації функцій державного фінансового контролю сформувався специфічний метод фінансового контролю, який є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і методичних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність господарських та фінансових операцій і процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю.

Відповідно методикою фінансового контролю є сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити господарські та фінансові операції незалежно від форми та часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження недоліків та порушень у використанні державних фінансових ресурсів.

У фінансовому контролі немає чітких розмежувань між методами дослідження і методами практичного здійснення контролю. Мова йде про відпрацьовані контролерами-практиками і описані науковцями прийоми та способи, які відносяться до побудови і перевірки версій, проведення контрольних-ревізійних дій, розкриття певних видів зловживань. Способи і прийоми, що виникли в надрах практики, є її продуктами, а для науки про контроль вони є об'єктом пізнання.

Метод фінансового контролю не слід сприймати абстрактно, необхідно розкрити його сутність і зміст (рис. 1.1).

Отже, *метод фінансового контролю* — це сукупність способів, прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння та оцінки результатів перевірки.

Він так відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини. Прийом — це момент методу.

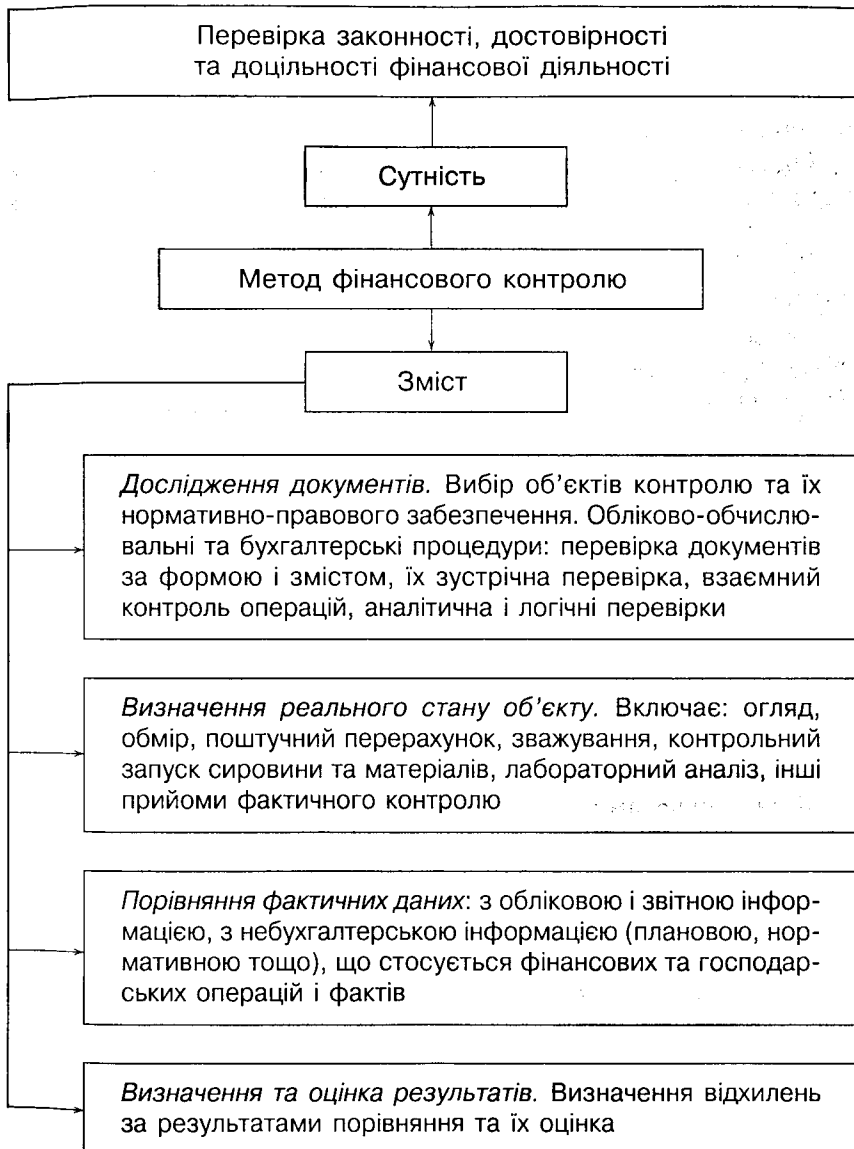


Рис. 1.1. Зміст методу фінансового контролю

Специфічність загальнонаукових методичних прийомів проявляється в залежності від об'єктів пізнання, технічних засобів, які застосовуються дослідниками, умов, в яких здійснюється процес пізнання.

Одним із важливих шляхів взаємодії наук є взаємообмін методами дослідження, тобто застосування методів одних наук в інших.

За останні роки в науці про контроль почали використовуватися методи соціології, психології, математичної логіки, кібернетики, теорії інформації; поглиблюються зв'язки з філософією, традиційною формальною логікою, статистикою тощо. Застосування цих методів дозволяє одержати відповіді на питання: чи існує зв'язок між безгосподарністю та іншими зловживаннями і рівнем заробітної плати; приписами, викривленнями звітності і незаконним отриманням премії; безгосподарністю і рівнем управління; розкраданням і станом обліку; кількістю проведених ревізій і виявлених сум розкрадань тощо. Априорно на ці питання відповісти неможливо. Тільки статистичні дослідження великої кількості матеріалів можуть дати об'єктивні відповіді на поставлені запитання.

Певне значення у фінансовому контролі мають і конкретні соціологічні методичні прийоми дослідження (вивчення актів ревізій, анкетування ревізорів тощо), які супроводжуються іншими прийомами: аналізом статистичних даних, вивченням архівних матеріалів, оперативних документів, рішень, рішень за матеріалами контролю та інших офіційних документів контрольно-ревізійної діяльності; ревізійними експериментами тощо.

Предмет дослідження, пов'язаний із безгосподарністю, непродуктивним використанням об'єктів державної та інших форм власності і різними зловживаннями, часто є замаскованим, отже потребує своїх власних методів вивчення і пізнання, не ідентичних методам вивчення і пізнання, що застосовуються в інших науках.

Дослідження у фінансовому контролі — це процес, який включає вивчення і розв'язання різних за характером та ступенем узагальнення і спрямованості завдань: від вузькоспеціалізованих до загальнотеоретичних, які мають велике методологічне

значення. Для цього використовуються загальні та спеціальні методи пізнання, тобто методи, які відпрацьовані в межах науки про контроль або запозичені зі споріднених наук.

При фінансовому контролі застосовуються такі загальнонаукові методи дослідження, як: спостереження і експеримент, аналіз і синтез, індукція і дедукція, гіпотеза і аналогія, вимірювання і обчислення, опис і порівняння тощо (рис. 1.2).

Під спеціальними методами дослідження розуміють такі методи, сфера яких обмежена специфічною галуззю пізнання. Їх особливість полягає в тому, що вони не застосовуються в інших науках. У той же час спеціальні методи фінансового контролю чітко не відокремлені від загальнонаукових методів, використовуються в комплексі і взаємопов'язані між собою.

До спеціальних методів дослідження у фінансовому контролі можна віднести ревізію, перевірку, обстеження, аналіз фінансово-господарської діяльності, інвентаризацію.

Ревізія була і залишається найбільш ефективним і достовірним методом, особливо наступного контролю. При наявності на об'єкті, що перевіряється, усіх необхідних документів ревізія може дати вичерпну відповідь про використання коштів у даному періоді.

Ревізія — це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального вивчення недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Саме тому, коли розслідуються економічні злочини, призначається ревізія фінансово-господарської діяльності об'єктів, що цікавлять слідство, в цілому або окремих її аспектів.

На думку деяких авторів, ревізія є одним із методів контролю; інші вважають її видом контролю. М. Г. Белов робить висновок, що ревізія є не тільки елементом методу, а й важливою формою економічного контролю, за допомогою якого найповнішою мірою реалізується контрольна функція держави [50, с. 9].

І. А. Белобжецький вважає, що ревізія є формою конкретного вираження й організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю [49, с. 24].

Ревізії за способами (технікою) здійснення можна представити як: постійні і періодичні; повні та часткові; суцільні і вибіркові; комплексні, наскрізні і тематичні.

За ознакою *ревізуючих органів* ревізії бувають позавідомчі й внутрішньовідомчі. Позавідомчі ревізії здійснюють органи інших міністерств або відомств: Міністерство економіки, Державний комітет статистики, Антимонопольний комітет тощо. Внутрішньовідомчі ревізії призначаються розпорядженням керівника головної організації чи установи.

За ознакою *повноти* розрізняють ревізії повні й часткові. Повна ревізія охоплює перевіркою всі види фінансово-господарської діяльності підприємства, часткова — лише окремі види діяльності або господарських операцій

За *організаційною ознакою* ревізії бувають плановими й позаплановими. Ревізії, які проводяться за певний період часу і охоплюють перевіркою всі види фінансово-господарської діяльності (повні ревізії), вважаються плановими і передбачаються в планах проведення ревізій. До позапланових належать ревізії, які проводяться в окремих випадках і з різних причин (у разі виявлення нестач, порушення і зловживання, з метою контролю за якістю ревізії тощо).

За *колом питань, що підлягають перевірці*, ревізії бувають наскрізні й тематичні, комплексні й некомплексні.

Наскрізні ревізії проводять для перевірки взаємопов'язаних госпрозрахункових організацій і підприємств.

Тематичні — це ревізії переважно з окремого питання (теми).

Комплексні — включають усі види контролю й охоплюють виробничу та господарсько-фінансову діяльність підприємства, при цьому здійснюється документальна ревізія, економічний аналіз тощо.

Некомплексні ревізії проводяться в невеликих за обсягом роботи підприємствах, а також під час часткових ревізій.

Ревізії проводяться відповідно до чинного законодавства державними органами контролю і управління з метою запобігання, виявлення та усунення недоліків у діяльності підприємств, що перевіряються. Здійснюється із застосуванням прийомів фактичного контролю (лабораторного аналізу, контрольного запуску

сировини і матеріалів у виробництво, контрольного придбання тощо) і прийомів документального контролю (формальна перевірка первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності; арифметичної перевірки; взаємного контролю документів і операцій; зустрічної перевірки документів; хронологічної перевірки записів тощо)

Результати ревізій оформлюються актом, який має юридичну силу і є підставою для розгляду виявлених порушень правоохоронними органами.

Метою проведення перевірки є вивчення конкретних питань (передбачених програмою, завданням) на підставі документів, облікових записів та отримання відповідних пояснень.

Тематична перевірка — це вивчення однієї або кількох сторін діяльності підконтрольного об'єкта. Результати тематичної перевірки, одержані на підставі документального і фактичного контролю, оформлюються актами або довідками. За результатами тематичної перевірки роблять висновки про стан підконтрольного об'єкта і розробляють пропозиції щодо поліпшення ситуації.

Превентивні (лат. Prevention — попередження, запобігання) *контрольні перевірки* здійснюються на стадії попереднього контролю виробничої і господарсько-фінансової діяльності підприємства. Перевіряється оптимальність планів і збалансованість ресурсами згідно з нормативами, юридично-правова обґрунтованість документа, який відображає достовірність проведення господарської операції, кількісні та якісні їх вимірники, ціни. Превентивні перевірки дають змогу запобігти виникненню нестач, перевитрат тощо.

Поточні контрольні перевірки — засіб оперативного, систематичного контролю конкретних операцій. Вони здійснюються всіма контрольними органами з питань, що входять до їхньої компетенції. Поточні контрольні перевірки проводять із метою запобігання безгосподарності, профілактики правопорушень.

Зустрічна перевірка — метод документального контролю для підтвердження обсягу та якості операцій та розрахунків, що здійснювались між підприємствами установами чи організаціями, що мали договірні взаємовідносини, на прохання контрольного чи правоохоронного органу.

Камеральні перевірки повинні проводитися міністерствами, відомствами, комітетами на стадії прийняття від підпорядкованих підприємств фінансової звітності (без виїзду на підприємство). Мета камеральної перевірки — здійснення контролю за дотриманням чинного законодавства, а також підготовка інформації для проведення ревізії або тематичної перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств.

Облікова перевірка звітності — сукупність спеціальних прийомів контролю її достовірності. Це одна з форм наступного контролю, яка здійснюється фінансовими органами, що контролюють розрахунки підприємств з бюджетом щодо платежів із прибутків. Достовірність звітних даних підлягає перевірці, крім того, статистичними і банківськими органами, працівниками облікового, фінансового і контрольно-ревізійного апарату головних органів під час приймання звітності, ревізій, тематичних перевірок і аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Обстеження — ознайомлення зі станом підконтрольного об'єкта на місці, зокрема, зі станом складського господарства, використанням виробничих потужностей, охороною праці й технікою безпеки.

При обстеженні використовуються різні методичні прийоми фактичного і документального контролю. Одержана в ході обстеження інформація порівнюється зі змістом господарських договорів, рахунків, сертифікатів якості товарів, бухгалтерських документів і записів.

Метод обстеження використовується і для більш глибокої перевірки, зокрема для з'ясування стану обліку, дотримання технологічного процесу виробництва тощо. За його допомогою встановлюються такі недоліки і порушення, які мають місце на момент перевірки.

Обстеження може застосовуватись як самостійний метод фінансового контролю, так і в комплексі з іншими методами. Це дозволяє отримати загальне уявлення про об'єкт, що вивчається, а також зібрати дані, необхідні для подальшої перевірки. Як правило, обстеження відбувається на початку ревізії і є першим етапом перевірки безпосередньо на місці.

Аналіз фінансово-господарської діяльності дозволяє за зведеними матеріалами і звітами оцінити діяльність підприємства за певний проміжок часу з метою виявлення невикористаних резервів підвищення якості продукції та зниження її собівартості.

Метою аналізу як методу фінансового контролю є виявлення недоліків діяльності, оцінка невикористаних резервів і прийняття оптимальних управлінських рішень.

Отже, аналіз фінансово-господарської діяльності в ході контролю представляє собою систематичне дослідження економічних показників, що характеризують різні сторони господарської діяльності підприємств, для виявлення відхилень у цій діяльності і випадків порушень фінансово-господарської дисципліни з метою їх своєчасного попередження.

Завдання аналізу як методу фінансового контролю наступні:

- об'єктивна оцінка діяльності підприємства;
- виявлення факторів, що впливають на формування збитків;
- визначення умов, що впливають на формування способів здійснення порушень;
- розроблення і внесення відповідних пропозицій щодо усунення умов, що сприяють порушенням.

Економічний аналіз сприяє прийняттю раціональних управлінських рішень, дає можливість судити про шляхи розвитку виробництва в тій чи іншій сфері економіки, встановлює потребу в державному втручанні через відповідні важелі, такі як: позики, кредити, дотації, або ж дає картину неправомірних дій, що суперечать інтересам інших господарюючих суб'єктів в економіці, визначення основних параметрів свого розвитку створює найбільш сприятливі економічні та організаційні умови їх діяльності. За цих умов контроль з боку держави може здійснюватись лише за окремими напрямками та не повинен мати примусовий характер.

Аналіз фінансово-господарської діяльності проводиться на основі всебічного вивчення та перевірки фактичних матеріалів, даних обліку і звітності, зіставлення їх із плановими завданнями і нормативами за окремими показниками. Проводиться за допомогою спеціальних прийомів, що притаманні цьому методу (порівняння, зіставлення, лементування, групування).

Під інвентаризацією слід розуміти перевірку наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних. Основні завдання інвентаризації:

— забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів згідно з затвердженими нормами, планом тощо;

— виявлення майна, що втратило свою якість, зіпсованого, невикористаного і непотрібного у господарстві, а також того, що перебуває поза обліком;

— встановлення реального фізичного стану і оцінка основних засобів та інших засобів праці, що обліковуються на балансі;

— виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості;

— виявлення використаних понаднормово та невикористаних запасів тощо.

Перелічені методи контролю використовуються в контрольній роботі не ізольовано, а в поєднанні, що суттєво підвищує дієвість фінансово-господарського контролю.

Методи контролю оцінюються за критеріями:

а) ефективності — досягнення поставленої мети, результативності, точності дослідження, придатності для практики;

б) простоти і надійності — доступності досліднику, достовірності результатів дослідження;

с) відсутності шкоди — етичності при спілкуванні з людьми, відсутності матеріальної і моральної шкоди;

д) економічності — економії часу і засобів на дослідження;

е) науковості — застосуванні методичних прийомів, що обґрунтовані наукою.

Використання того чи іншого методу або їх комбінації визначається метою і завданнями контролю, характером явищ і специфікою виробництва, які досліджуються, та іншими факторами. Вибір доцільних методичних прийомів контролю, таким чином, значною мірою залежить від його класифікації.

1.3. Класифікація державного фінансового контролю

Науково обґрунтована класифікація фінансового контролю є найважливішою умовою його раціональної організації і методики проведення, наближення проблеми теорії фінансового контролю до практики. Класифікація фінансового контролю необхідна для наукової розробки основ його теорії, подальшого удосконалення практики контрольної роботи на підприємствах, підвищення її ефективності і якості, поліпшення підготовки і покращання кваліфікації ревізорських кадрів, подальшого розроблення методики здійснення фінансового контролю.

У зв'язку з цим виникає необхідність дати критичну оцінку класифікації форм, видів і методів фінансового контролю та її вдосконалення в умовах переходу до ринкових відносин. Слід зазначити, що нині не спрощується, а, навпаки, ускладнюються фінансові аспекти діяльності держави, в тому числі у зв'язку з активною діяльністю комерційних структур, використанням банківської інфраструктури й інфраструктури інших фінансово-кредитних установ для обслуговування державних коштів внаслідок виходу держави на ринок як власника майна і виробника товарів та послуг. Незважаючи на те, що класифікації контролю в економічній науці приділяється багато уваги, єдиного підходу до вирішення цієї проблеми немає. У результаті форми, види і методи контролю трактуються по-різному.

Підкреслимо, що до нинішнього часу зберігається різний підхід до обґрунтування критеріїв класифікації фінансового контролю, не створені його класифікаційні моделі. Причиною нерозв'язання цієї проблеми є її складність, обумовлена переходом економіки до ринкових відносин, і, як наслідок, роздержавлення фінансового контролю, тобто утворення поряд із державними іншими інститутів контролю, що притаманні демократичному суспільству.

Крім того, в основу визначення тих чи інших понять фінансового контролю покладено різні критерії. В економічній літературі фінансовий контроль найчастіше класифікується за такими критеріями: застосовані форми і методи, види контролю, час проведення, джерела інформації. У процесі класифікації слід

розмежовувати поняття “види” і “форми” контролю, оскільки одночасно певний вид контролю може бути реалізованим у різних формах та здійснюватись різними методами. Ряд авторів вважає, що “*вид контролю*” — це підпорядковане поняття, що входить безпосередньо до складу іншого, більш загального поняття. У зв'язку з цим розподіл контролю на його види є не первинним, а вторинним етапом класифікації.

В умовах, коли йде процес удосконалення господарського механізму, важливе значення має розкриття форм і методів фінансового контролю. В основу класифікації *форм проведення фінансового контролю* (на відміну від класифікації його за організаційними формами) покладено способи здійснення контролю. Така класифікація контролю дає змогу чітко визначити контрольні функції різних контролюючих органів, показати їх взаємний зв'язок при здійсненні контрольної роботи з метою її координації та усунення дублювання. Оволодіння формами контролю сприяє глибшому пізнанню його змісту, а прийомами і способами — забезпеченню ефективності контролю в системі управління.

В економічній літературі теоретичне обґрунтування форм і методів фінансового контролю або відсутнє, або висвітлюється непослідовно і по-різному. У ряді джерел методи контролю зміщуються з його формами. За основу класифікації фінансового контролю на форми автори беруть різні критерії.

Наприклад, в основу класифікації І. А. Белобжецьким [49, с. 51] покладено обсяг і глибину охоплення різних сторін діяльності, в результаті він виділяє такі форми контролю, як ревізія, тематична перевірка, облікова перевірка звітності, обстеження. У той же час С. І. Бобир ревізію, тематичну перевірку та обстеження відносить до методів контролю [52, с. 43].

Своєрідно трактує форми фінансового контролю Ф. Ф. Бутинець [53, с. 100], вважаючи формою контролю зовнішнє вираження конкретних дій, що здійснюються суб'єктами контролю. У зв'язку з цим, на його думку, за формами здійснення контроль розподіляється на кількісний, якісний і вартісний. А деякі автори трактують форми господарського контролю не з економічних, а з юридичних позицій. Особливої уваги заслуговує

наукове визначення форм контролю, надане М. Г. Беловим, до яких, на його погляд, слід віднести господарський спор [50, с. 9].

На думку автора, форма фінансового контролю виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, взаємодію елементів і процесів, явищ контролю як між собою, так і з зовнішнім середовищем. Форма контролю дає змогу розкрити його зміст.

Отже, за організаційними формами державного фінансового контролю автор вважає за доцільне розподілити на зовнішній та внутрішній; за формами здійснення на постійно діючий і періодичний; повний і неповний; суцільний і вибірковий; комплексний, наскрізний і тематичний; за методами здійснення — на ревізію, перевірку, обстеження, аналіз фінансово-господарської діяльності, інвентаризацію; за видами здійснення: залежно від часу — на попередній, поточний, наступний; залежно від інформаційного забезпечення — документальний та фактичний.

В основу класифікації фінансового контролю за організаційними формами, на погляд автора, доцільно покласти структуру органів контролю, що виступають його суб'єктами. У свою чергу, це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий або галузевий, позавідомчий і контроль власника). Така класифікація обґрунтовується тим, що спрямованість різних органів контролю різна, що державний контроль, наприклад, свою увагу в основному зосереджує на ключових позиціях економіки, господарської діяльності й збереження власності в різноманітних галузях народного господарства, міністерствах, комітетах, відомствах і на підприємствах.

Зовнішнім слід вважати контроль, що здійснюють спеціальні, вищі стосовно до об'єкта, що перевіряється, або незалежні від нього органи фінансового контролю. Відповідно внутрішнім контролем — контроль у межах однієї організації або галузі, відомства силами їх структурних підрозділів і штатних працівників.

Зовнішній контроль доцільно поділити на державний, муніципальний та приватний. *Державний* контроль здійснюється

усіма суб'єктами державного управління в межах їх повноважень (має багато різноманітних видів: парламентський, президентський, господарський, відомчий тощо, які розрізняються за характером і обсягом, формами, методами проведення, юридичними наслідками, тобто мають свої особливості, завдяки чому є самостійними); муніципальний — місцеві ради депутатів та їх комісії, місцеві органи самоврядування; *приватний* — Аудиторською палатою та підпорядкованими їй аудиторськими фірмами.

На сьогодні частково ліквідовано відомчий контроль, не приділяється належна увага організації внутрішнього контролю в державних установах, ліквідовано таку форму суспільного контролю за раціональним використанням переданих державою фінансових і матеріальних ресурсів, як народний контроль. Водночас, на нинішньому етапі органи державного контролю значну кількість часу витрачають на перевірку правильності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, попередження безгосподарності, забезпечення збереження матеріальних цінностей, законності та доцільності управлінських рішень. Крім того, є певні труднощі при здійсненні контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, що мають у статутному фонді частку державної і муніципальної власності.

Внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати у двох напрямках: відомчий (галузевий) та контроль власника. У свою чергу, відомчий контроль потрібно здійснювати на державних підприємствах відповідно до чинного законодавства на рівні штатних ревізорів. Контроль власника здійснюється з його ініціативи органом (міністерством, державним комітетом, асоціацією), якому підпорядковане підприємство на правах власності згідно з законодавчими та іншими нормативними документами.

Позавідомчий (міжвідомчий) контроль здійснюють державні органи управління та органи спеціального контролю, зокрема Міністерство фінансів України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Ліцензійна палата України, відповідні установи банків тощо. При здійсненні цього виду

контролю особливе місце має вивчення інформації про результати діяльності: виконання рішень; перевірка кошторисно-фінансової і розрахункової дисципліни; контроль за державною реєстрацією суб'єктів підприємницької діяльності та порядком видачі ліцензій; перевірка бухгалтерських документів і облікових реєстрів.

Важливу роль при здійсненні позавідомчого фінансового контролю виконують Мінфін України і його місцеві органи. Вони концентрують свою увагу на питаннях фінансової політики держави, контролюють на підприємствах і в об'єднаннях дотримання фінансово-кошторисної дисципліни. Крім того, Державна контрольно-ревізійна служба України, її органи на місцях провадять ревізії і перевірки діяльності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, надають пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень і запобігання їм у подальшому.

На відміну від позавідомчого, відомчий контроль проводить в основному перевірки на тих ділянках і в тих сферах діяльності, де необхідні спеціальні знання, компетентність, а його функції спрямовані на перевірку законності, вірогідності і доцільності господарських операцій на підпорядкованих підприємствах.

За часом здійснення контроль поділяється на види: на попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний).

Попередній контроль здійснюється до виконання господарської операції з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень. Вивчення змісту кожного виду контролю показує, що найефективнішим є попередній контроль, який здійснюється переважно на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів на здійснення господарських операцій. Незважаючи на велику ефективність попереднього контролю, за даними дослідження підприємств сфери матеріального виробництва, він займає в загальній системі контролю незначну питому вагу (до 7%).

Ряд авторів пов'язує дії попереднього контролю з проміжком часу між прийняттям рішення і настанням терміну його виконання. У зв'язку з цим вони вважають, що такий проміжок часу може бути узагалі відсутнім, а отже попередній контроль не завжди є обов'язковим. Інші автори до попереднього контролю відносять збір інформації до прийняття відповідного рішення. На нашу думку, попередній контроль не варто обмежувати тільки стадією прийняття рішень у межах підприємства, оскільки він виходить за рамки підприємства. Однією з ділянок його діяльності є, наприклад, обґрунтування планів і нормативів при їх розгляді і затвердженні вищими органами. У процесі попереднього розгляду планів до їх затвердження зазначеними органами вносяться відповідні зміни, що дає змогу відповідно контролювати реальність цих планів. Попередній контроль здійснюють установи банку — при перевірці платіжних документів до їх оплати; фінансові, державні і господарські органи — при укладанні, розгляді і перевірці проектів, кошторисів, плануванні доходів і витрат тощо.

Попередній контроль повинен мати профілактичний характер, сприяти попередженню неефективного, ненормативного, незаконного витрачання державних фінансових ресурсів.

Поточний контроль здійснюється в момент вчинення господарських операцій безпосередньо в процесі формування і використання коштів, допомагає оперативному усунути допущені порушення. Він проводиться керівниками підприємств, фахівцями їх структурних підрозділів і працівниками бухгалтерського обліку. Мета його — в оперативному втручанні в господарські операції і процеси, що дають можливість вчасно виявити недоліки, прорахунки, упущення й усунути їх.

Наступний контроль провадиться після здійснення господарських операцій і є контролем за використанням державних коштів (з установленою періодичністю або в разовому порядку) з метою перевірки правильності та ефективності їх використання, затвердження звітів і оцінки діяльності об'єктів контролю. Він охоплює перевіркою господарську діяльність на всіх рівнях управління (підприємство, об'єднання, комітет). Одним із недоліків наступного контролю в умовах централізованої

системи управління є постійне збільшення звітних показників для вищих органів, вирішення дрібних питань у централізованому порядку, що надає наступному контролю паперового характеру. Поряд із цим суттєвим недоліком наступного контролю є паралелізм, в результаті чого значна кількість працівників відривається від основної роботи. Пояснюється це тим, що облік часу на виконання контрольних функцій не ведеться, а робота контролюючих інстанцій вищими органами управління не узагальнюється.

З метою підвищення якості контролю, усунення дублювання функцій контролюючих органів потрібно, на наш погляд, координувати їх діяльність і забезпечувати чітке регулювання дій. В усіх випадках контроль повинен не лише вчасно виявляти відхилення та недоліки, але й забезпечувати швидкішу реакцію на них. Вважаю, що вищевказані види контролю (попередній, поточний і наступний) повинні отримати законодавче обґрунтування в Законі "Про державний фінансовий контроль в Україні".

Останніми роками у зв'язку зі становленням управління як науки ряд авторів — Є. А. Вознесенський [56, с. 64], І. А. Белобжецький [49, с. 34], Ф. Ф. Бутинець [53, с. 100] та інші — обґрунтовують розподіл контролю залежно від суб'єктів його здійснення на: зовнішній і внутрішній; внутрішньогосподарський, внутрішньовідомчий, міжвідомчий, суспільний; загальний і спеціальний. Вважаємо, що в результаті такого розподілу змішуються поняття "суб'єкти контролю" та "організаційні форми".

За інформаційним забезпеченням розрізняються документальний і фактичний контроль.

Документальний контроль встановлює зміст і достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, у яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному й статистичному обліку.

Фактичний контроль полягає у встановленні дійсного стану об'єкта за допомогою зважування, розрахунку, вимірювання, лабораторних аналізів тощо.

Документальний і фактичний контроль взаємопов'язані, а тому сукупне їх застосування дає змогу встановити дійсний стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків.

РОЗДІЛ 2

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ

2.1. Державний фінансовий контроль у контексті економічної політики України

В останні роки в економіці України мало місце зростання ряду обсягових макроекономічних показників, що свідчить про завершення десятирічного періоду спаду і початок формування нових тенденцій.

Період 1991—2001 рр. позначений докорінною зміною соціально-економічних відносин, утвердженням принципово нової економіки. Фактично з нульової позначки сформовано її визначальні атрибути — фінансову, грошову, бюджетну, банківську, митну та інші системи, які в сукупності визначають економічну інфраструктуру незалежності держави. За ці роки демонтовано основні підвалини адміністративно-командної системи економічних відносин. Особливо відчутним став перелом у реформуванні відносин власності. Нині понад 75% від загального обсягу промислової продукції виробляється недержавними підприємствами. Здійснено роздержавлення сфери будівництва та транспорту, на приватних засадах розвиваються підприємства торгівлі.

Принципові, кардинальні зміни відбулися на селі, де активно реалізуються завдання розпочатої ще в 1994 р. земельної реформи. За час її проведення 6,4 млн. селян безоплатно одержали у власність 26,5 млн. га сільськогосподарських угідь. Ще 6,2 млн. га земель передано в приватну власність для ведення фермерських, особистих підсобних та присадибних господарств. На недержавній основі нині виробляється практично вся аграрна продукція. Цей найскладніший крок у комплексі ринкових перетворень докорінно змінює систему економічних відносин не лише на селі, а й у всій державі.

Протягом 90-х років сформовано основний каркас ринкової інфраструктури та ринкових інститутів, утверджено основи

відповідної законодавчої бази. Здійснено важливі заходи в лібералізації господарських зв'язків, зокрема цінового механізму, грошового та валютного ринків, ринків товарів та капіталів.

Наслідком цих кроків стало подолання хронічного дефіциту товарів, зміна характеру поведінки суб'єктів господарювання, які дедалі більше орієнтуються на платоспроможний попит, кон'юнктуру ринку, максимізацію прибутку.

Докорінно перебудовано й економічні функції держави. Замість системи директивного управління сформовано основні важелі та інструменти державного макроекономічного регулювання.

Нині економіка України на противагу системній замкнутості, характерній для попереднього періоду, є у своїй основі відкритою. Маємо стабільну конвертовану національну валюту, а також законодавство, що регулює зовнішньоекономічну діяльність, яка останнім часом дедалі більше наближається до стандартів і вимог Світової організації торгівлі.

Важливим підсумком попереднього етапу стало подолання тривалої руйнівної економічної кризи, що сягає корінням у часи радянської системи. За роки кризи (1990—1999) обсяг ВВП скоротився на 59,2%, промислової продукції — на 48,9%, сільськогосподарської — на 51,5%. Реальна заробітна плата зменшилася в 3,82 рази. Найвідчутніші втрати припали на стартовий етап перехідного періоду — 1991—1994 рр. За цей час обсяг ВВП зменшився на 45,6%, промислового виробництва — на 40,4%, сільськогосподарського — на 32,5%. Були повністю розбалансовані грошова та фінансова системи. Особливо болісними виявилися наслідки найвищої у світі гіперінфляції, яка в 1993 р. досягла 10256%. Дефіцит державного бюджету покривався грошовою емісією НБУ [36].

Потрібно було п'ять років напруженої роботи, щоб поступово вивести українську економіку з цього катастрофічного стану. Результати політики, що здійснюється, втілені за два останні роки у високих темпах економічного зростання, стабільності національної грошової одиниці, позитивних зрушеннях у сфері життєзабезпечення населення.

Перехід від збанкрутілої адміністративно-командної системи до ринкової економіки не міг не супроводжуватися глибоким

падінням виробництва, яке у своїй основі було неконкурентним та неефективним. Водночас потрібно враховувати й складність органічного поєднання реалізації завдань системної трансформації з розв'язанням всього комплексу проблем, пов'язаних з утвердженням державності. Через специфіку економічних, соціально-політичних, гуманітарних та екологічних чинників утвердження та зміцнення державного суверенітету виявилось в Україні набагато складнішим, ніж це уявлялося на перших порах.

Треба визнати і надто завищені сподівання на зовнішню допомогу. До того ж фінансово-кредитна підтримка українських реформ супроводжувалася (і часто супроводжується тепер) умовами та вимогами, які далеко не завжди адекватні об'єктивним обставинам та специфіці здійснюваних трансформаційних процесів.

Запроваджена модель ринкової трансформації не мала необхідної соціальної спрямованості. Формула “спочатку реформи, а потім реалізація завдань соціального розвитку”, визначена вже на початку перехідного періоду, виявилася не просто помилковою, а глибоко деструктивною. На практиці вона звелася до того, що реформи здійснювалися ціною соціальних утрат. У багатьох випадках демонтовано навіть ті соціальні цінності, які свого часу були запозичені західними країнами та інтегровані в сучасні цивілізаційні процеси. Відповідно економічні реформи не сприяли досягненню визначальної мети трансформаційного процесу — становлення середнього класу як основного носія демократії, соціальної та політичної стабільності в суспільстві, економічного прогресу. Не було забезпечено становлення принципово нової, адаптованої до ринкової економіки соціальної інфраструктури. Реформи не сприяли подоланню бідності, глибокого матеріального розшарування населення, яке набагато перевищує відповідні показники розвинених країн і не сприяє утвердженню в суспільстві надійної соціальної та політичної стабільності.

Помилковість прийнятої на старті реформ моделі ринкової трансформації полягала (як це нині стає очевидним) в оцінці України як держави нерозвиненої не лише з економічної,

а й науково-технічної і технологічної точок зору, з усіма наслідками, що з цього випливали. Ця хибна позиція не дозволила створити необхідні умови для примноження та зміцнення інтелектуального потенціалу суспільства, інноваційного розвитку економіки, освоєння нових високих технологій, подолання структурних деформацій, успадкованих від адміністративно-командної системи. У кінцевому підсумку економічна динаміка не набула сучасної постіндустріальної спрямованості, що мало стати стрижнем трансформаційного процесу.

Через допущені прорахунки, насамперед низьку дієздатність держави, становлення ринкових відносин супроводжувалося глибокими деформаційними процесами. Набули поширення нецивілізовані форми нагромадження капіталу, істотні суперечності в практиці приватизації, зростали рівень тінізації економіки, корупції та економічної злочинності, обсяги позабанківського грошового обігу.

Ці та інші чинники не лише спотворюють економічну систему, дискредитують політику реформ, заважають формуванню сприятливого інвестиційного клімату, а й істотно обмежують можливості інтегрування України в сучасний цивілізаційний процес, утвердження високих стандартів Європейського Союзу.

У 2002 р. в Україні збереглася започаткована у II півріччі 1999 р. тенденція економічного зростання. За три роки реальний приріст ВВП становив 20,9%, у т. ч. у 2002 р. — 4,6%. Минулого року обсяги промислового виробництва збільшилися на 7,0%, продукції сільського господарства — на 1,9%. Кумулятивний індекс обороту роздрібної торгівлі досяг свого піку — 16,4% [36].

Важливим чинником позитивної економічної динаміки стало суттєве випередження (порівняно з ВВП) темпів зростання реальних доходів населення. У 2002 р. вони підвищилися на 21,2%. Реальна заробітна плата зросла у 2002 р. на 18,2%. Зміцніла національна грошова одиниця. Гривня стала однією з найстабільніших валют серед країн із перехідною економікою. Рівень монетизації української економіки підвищився (з 19,2% до 24,9%), а доларизації грошового обігу — знизився. Суттєво зросли золотовалютні резерви держави: з 1352,7 млн. дол. —

у 2000 р. до 2955,4 млн. дол. — у 2001 р. та 4416,7 млн. дол. на кінець 2002 р. [36].

Попри погіршення зовнішньоекономічної кон'юнктури збереглася тенденція щодо збільшення українського експорту (10,3%). У 2002 р. Україна увійшла у першу п'ятірку провідних держав-експортерів зерна. У структурі експорту зросла частка країн далекого зарубіжжя, що засвідчує зростання конкурентоспроможності української економіки. Чотири роки поспіль Україна зберігає позитивне сальдо поточного рахунку платіжного балансу: 1999 р. — 932 млн. дол., 2000 р. — 1,207 млн. дол., 2001 р. — 1,402 млн. дол., 2002 р. — 3,100 млн. дол. [36].

Водночас нові об'єктивні тенденції до зростання наштовхнулися на консервативні та неадекватні механізми управління економікою держави, на відсутність належної системи державного фінансового контролю.

Аналіз економічної ситуації показав, що у 2002 р. чітко визначилася тенденція до уповільнення темпів економічного зростання. Приріст реального ВВП та промислового виробництва порівняно з показником 2001 року зменшився у 2,0 рази, виробництва товарів народного споживання — у 2,1 рази, продукції сільського господарства — у 5,4 рази. Суттєво знизилися прибутковість підприємств та рівень рентабельності економіки, що стало основним чинником істотного уповільнення темпів зростання інвестицій в Україні: зі 120,8% у 2001 р. до 103,8% у 2002 р. Відчутно ускладнилася ситуація у бюджетній сфері. Упродовж минулого року профінансовано лише 85,2% планових видатків зведеного бюджету, затвердженого Верховною Радою України на 2002 р. За відповідний період рівень виконання плану з доходів склав 93,6%. Бюджетна недоїмка за станом на 1 грудня 2002 р. зросла до 13,993 млрд. грн. [37].

Причини зниження темпів економічного зростання української економіки такі.

Практично повністю вичерпали себе екстенсивні чинники економічного зростання — нарощування економіки за рахунок завантаження вільних виробничих потужностей, використання наслідків глибокої девальвації гривні попередніх років,

скорочення боргів із заробітної плати тощо. За цих умов Кабінет Міністрів України не зміг переорієнтувати економічну політику, діюча модель якої фактично себе вичерпала, забезпечити, як це вимагалось Посланням Президента України до Верховної Ради, перехід на інтенсивні чинники розвитку економіки, стимулювання інвестиційного процесу та інновацій.

Суттєве уповільнення темпів реформування економіки, насамперед приватизаційних процесів. Більшість державних підприємств значною мірою вичерпала позитивний потенціал розвитку. Зростає їхня тінізація та збитковість.

Якщо в цілому в економіці інвестиції в основний капітал протягом трьох кварталів 2002 р. зросли на 6,2%, то на державних підприємствах вони знизилися на 14,4% [37].

Залишилися нереалізованими вимоги стосовно відчутного зниження податкового навантаження і адміністративного тиску на товаровиробників щодо політики дальшої лібералізації економіки. За роки реформ в Україні не сформовано економічне середовище, яке б стимулювало підприємницьку активність, не створено ефективних механізмів захисту приватної власності, прав кредитора та інвестора. Серед країн СНД Україна має найменшу кількість малих підприємств на одну тисячу населення. Їхня частка у ВВП становить лише близько 11% [37].

Останніми роками практично зупинилася у своєму розвитку банківська система, яка залишається відірваною від реального сектора економіки, активно не впливає на його якісні та кількісні перетворення. Рівень капіталізації українських банків становить 4,7% від ВВП, тоді як у країнах Центральної та Східної Європи цей показник перевищує 40%. Банківські кредити формують лише 51% інвестицій в основний капітал. Не розвиваються страховий та фондовий ринки. У структурі цінних паперів частка акцій знизилася з 16,8% у 2001 р. до 9,8% — за 9 місяців 2002 р. Український фондовий ринок усе ще залишається практично поза межами ринків зарубіжних країн [37].

У 2002 р. збільшилася зношеність основних фондів та виробничої інфраструктури загалом, скоротилися резервні виробничі потужності, досі залишається низький технологічний

рівень виробництва, що зумовлює його високу енергоємність та матеріаломісткість. Лише 4% промислових підприємств у 2001 р. витрачали кошти на дослідження і розробки, спрямовані на випуск інноваційної продукції, частка якої не перевищила 7% загального обсягу промислової.

Серйозним гальмом розвитку української економіки залишається низька якість корпоративного управління, а також неефективна система державного регулювання природних монополій.

Суттєвим чинником звуження інвестиційної та споживчої спроможності української економіки, стримування економічної динаміки є вплив фінансових ресурсів з України внаслідок зростання виплат за зовнішніми боргами.

Звужується потенціал накопичення капіталу, а відтак і економічного зростання, внаслідок зволікання з проведенням пенсійної реформи, запровадженням ефективних механізмів страхової медицини, іпотечного кредитування житлового будівництва.

За розрахунками, тіньовий сектор складає 40—50% ВВП (за даними Міністерства економіки — 42,3%) [35]. Існуючий рівень тінізації економіки дійшов тієї небезпечної межі, коли можна говорити про існування системи розширеного відтворення тіньових економічних відносин в Україні. Тінізація економіки є одним з основних чинників, які створюють реальну загрозу національній безпеці та демократичному розвитку держави. Вона негативно позначається на всіх сторонах суспільного життя, гальмує та викривляє соціально-економічні реформи. Значні масштаби тіньової економічної діяльності істотно впливають на обсяги і структуру ВВП та спотворюють офіційні дані про стан економіки. Одним із найнебезпечніших наслідків розвитку тіньової економіки є її негативний вплив на зростання корумпованості та криміналізації суспільства. Водночас тінізація економічного обороту, недостатність державних зусиль щодо її подолання призводить до викривлення принципів громадянського суспільства, формує негативний імідж держави серед міжнародної спільноти, стримує надходження в країну іноземних інвестицій, не сприяє налагодженню

торговельно-економічних відносин українських підприємств із зарубіжними партнерами та стримує євроінтеграційні зусилля України.

Зазначені ускладнення економічних процесів у 2003 р. містять у собі загрозу втрати надбань економічного зростання останніх років та відновлення кризових явищ в українській економіці, її перехід у фазу економічної стагнації. Спроби Кабінету Міністрів України забезпечити досягнення стійкого економічного розвитку на основі діючої моделі економічної політики, яка не має інвестиційної та інноваційної спрямованості, безперспективні.

З урахуванням значних втрат української економіки в роки економічної кризи (1990—1999) темпи економічного зростання, покладені в основу розрахунків Державного бюджету 2003 р. (зростання ВВП на 4%, промислового виробництва — на 4,5%), не можна розглядати як достатні. За існуючими розрахунками, у цьому випадку ВВП на кінець 2003 р. становитиме менше 60% від рівня 1991 р. У зв'язку з цим перед Кабінетом Міністрів стоїть завдання забезпечити перехід від економіки екстенсивного розвитку до економіки зростання — економічної системи, розвиток якої відбуватиметься під впливом цілеспрямованого стимулювання інвестицій, інноваційного оновлення та відчутних позитивних структурних зрушень. Лише така економічна політика здатна забезпечити стабільний приріст ВВП на рівні не менше ніж 6%. За існуючими оцінками, незадіяний ресурсний та інтелектуальний потенціал економіки України у разі його ефективного використання є достатнім для реалізації зазначених завдань [36].

У даний час є можливість послабити негативний вплив диспропорцій на розвиток країни за рахунок ліквідації причин, які їх породили, та вирішення найважливіших економічних проблем у короткостроковому (при підготовці, розгляді та прийнятті державного бюджету України на наступний рік) і довгостроковому (шляхом формування ефективної системи державного фінансового контролю, фінансового нагляду і аудиту, а також вирішення питань податкової, бюджетної та взагалі економічної політики, і перш за все — на основі результатів застосування цієї системи) масштабах.

Враховуючи напруженість ситуації у відносинах України з FATF, одним із пріоритетних напрямів державної політики стає протидія “відмиванню” коштів злочинного походження. Зважаючи на це, у контексті детінізації економіки України важливе значення має налагодження чіткого механізму фінансового моніторингу, який не перешкоджав би нормальному функціонуванню банківської та фінансової системи країни.

Головними недоліками регулювання у сфері економіки України є відсутність єдиної концепції реформування господарського механізму, невизначеність ролі держави в управлінні економічними процесами і, як наслідок, відсутність чіткого розмежування приватно- і публічно-правової сфери. Потрібно створити систему державно-ринкового регулювання економіки, її впливу на державний і недержавний сектори в усіх сферах виробництва, розподілу, обігу та споживання.

Управління об'єктами державної власності здійснюється Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами виконавчої влади, іншими суб'єктами, визначеними законами повноважень щодо реалізації прав держави як власника цих об'єктів, пов'язаних з їх ефективним використанням, а також розпорядженням відповідно до законів із метою задоволення державних та суспільних потреб.

Право володіння, користування і розпорядження комунальною власністю, як самостійною формою власності, належить територіальній громаді, яка використовує його на свій розсуд і у своїх інтересах безпосередньо або через органи місцевого самоврядування.

Регулювання недержавного сектора згідно з Посланням Президента України до Верховної Ради України “Україна: поступ у XXI століття Стратегія економічної та соціальної політики на 2000—2004 рр.” повинне здійснюватись на основі індикативного ринкового регулювання (держзамовлення, контрольні цифри, нормативи, ліміти, цінове та податкове стимулювання). До основних заходів держави по реалізації такої економічної політики належать [37]:

- політика інституційних перетворень;
- бюджетна політика;

- податкова політика;
- структурно-інвестиційна політика;
- грошово-кредитна політика;
- цінова та антимонопольна політика;
- зовнішньоекономічна політика.

Стратегічним пріоритетом внутрішньої і зовнішньої політики України є створення динамічної, самодостатньої, багатокладної, соціально орієнтованої моделі змішаної економіки з ефективним державним регулюванням, яка передбачає стимулювання виробничої діяльності та обмеження спекулятивного “посередництва”, застосування державних регуляторів виведення економіки з “тіні”, соціальну орієнтацію економіки.

Основним завданням політики інституційних перетворень є необхідність примножити економічний потенціал і національне багатство України на власній майновій та фінансовій базі, припинити паразитування одних форм власності на інших.

Багатоукладна економіка включатиме: потужний державний сектор (у формах державної госпрозрахункової, комерційної, публічної власності), де роботодавцем виступає держава; дрібнотоварний уклад на основі приватної власності та особистої праці (без найму); кооперативний уклад на основі об'єднання приватних чи колективних власників, у тому числі на орендній та спільній праці кооператорів; капіталістичний уклад на основі приватної власності окремих осіб, їхніх груп, акціонерних спілнот, корпорацій тощо.

На першому етапі необхідно реалізувати наступні заходи:

- введення річного мораторію на приватизацію великих технологічних комплексів;
- проведення ревізії стану колишніх держпідприємств, у тому числі щодо законності приватизації, затвердження переліку казенного майна;
- удосконалення методик оцінки об'єктів, що приватизуються;
- впровадження державної перереєстрації та оцінки майнового та фінансового стану суб'єктів права власності на нерухомість та інших майнових прав;

— законодавче закріплення особливостей участі в приватизації іноземних суб'єктів, запобігання використанню “брудних грошей”;

— націоналізація та реприватизація шляхом викупу чи конфіскації (при незаконній приватизації) об'єктів загальнодержавного значення, що забезпечують економічний суверенітет України;

— передача у довгострокову оренду чи довірче управління під інвестиційні зобов'язання державних часток майна, що не мають стратегічного значення, здійснення контролю за їх використанням;

— наведення суворого порядку на фондовому ринку, забезпечення його прозорості, доступності, захисту від спекуляції цінними паперами, запровадження єдиних європейських стандартів обігу цінних паперів і фондового ринку.

Бюджетна політика.

Слід забезпечити бюджетну безпеку України, оптимізацію та економію державних витрат, скорочення державного боргу та раціональне фінансування дефіциту держбюджету відповідно до Конституції та законів України.

Здійснювати суворий контроль за доходами й використанням бюджету на основі достовірного обліку і планових перевірок установами Державного казначейства, КРУ та Рахункової палати Верховної Ради України, зміцнити дисципліну платників податків, у тому числі шляхом: встановлення однакових умов сплати податків для всіх суб'єктів господарювання з допомогою, зокрема, скасування необґрунтованих пільг, наданих частині з них; удосконалення порядку черговості платежів до бюджету; зменшення дебіторської заборгованості; згортання бартерних операцій та взаємозаліків у рахунок виконання бюджету; своєчасного відшкодування платникам ПДВ; прискорення проходження документів у банках, спрощення і комп'ютеризації розрахунків; припинення розрахунків із працюючими на виробництві натурою або готівкою поза межами касового обліку; наведення порядку в оптовій та роздрібній торгівлі товарами.

Забезпечити бюджетну безпеку на основі:

— налагодження системи бюджетного контролю на всіх рівнях бюджету;

— посилення відповідальності за сплату податків, викорінення практики нецільового використання бюджетних коштів.

Підвищення ефективності використання державного майна сприятиме зміцненню бюджетної безпеки. Законодавче встановлення мінімального рівня дивідендів, які нараховуються на частку державного майна, реальне диференціювання бюджетів за рівнями, їх чітке розмежування, закріплення доходів і видатків відповідно до Конституції — основні умови бюджетної політики. Посилення функцій місцевих бюджетів відповідно до Європейської хартії про місцеве самоврядування та законодавства України.

Доцільно закріпити як пріоритетні статті видатків бюджету виплати власникам заощаджень та знецінених страхових внесків, облігацій тощо. Створити спеціальний бюджетний фонд “компенсації грошово-кредитних втрат населення”, його наповнення забезпечити спеціальним оподаткуванням банківських операцій, введенням оподаткування на майнову розкіш тощо.

Податкова політика.

Встановити, що податкова адміністрація підпорядковується безпосередньо урядові. Необхідно:

— законодавчо закріпити і реалізувати стимулюючу функцію оподаткування, обов'язковість, пропорційність, рівність без дискримінації, соціальну справедливість, інфляційну нейтральність, стабільність і ясність, прозорість тощо;

— максимально скоротити кількість податків, послідовно знижувати рівень непрямих податків на споживчі товари, вводити підвищені ставки податків на спекулятивні торгові націнки, завищені ціни і тарифи;

— надавати податкові пільги при створенні нових робочих місць, запровадженні високих технологій, новітньої техніки та технології, на випуск товарів масового вжитку;

— підвищити неоподатковуваний мінімум шляхом запровадження механізму його індексації; диференціювати ставки прибуткового податку з громадян залежно від рівня їх доходів;

— посилити контроль за рухом товарів і фінансів, “виводити на світло” “тіньову” економіку, ввести жорсткі санкції за порушення податкової дисципліни;

— запровадити надійний контроль за роботою податкової служби;

— запровадити державну монополію на виробництво і реалізацію алкогольних напоїв та тютюнових виробів, експорт стратегічної сировини (у тому числі металобрухту), на валютні операції, виробництво й реалізацію виробів із дорогих цінних металів та коштовних каменів;

— удосконалити акцизну і митну політику, зорієнтувати її на захист власного товаровиробника і підтримку бюджету;

— розробити і затвердити стабільний Податковий кодекс України. У ньому, зокрема, передбачити: поступове обмеження загального обсягу оподаткування доходів юридичних осіб; прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб; удосконалення єдиного податку на землю.

Структурно-інвестиційна політика.

Ключ структурних змін — інновації для проривних технологій та науково-технічних досягнень, які закладаються вже на першому етапі економічного курсу.

Державна фінансова підтримка базових пріоритетів, вирівнювання пропорцій між виробничим та фінансово-банківським і торговим секторами економіки.

Згортання сировинного експорту, скорочення енергомісткості й затратності виробництва. Збалансування розвитку регіонів з урахуванням їх специфіки, розвиток кооперації з країнами СНД та іншими державами.

Пріоритети структурної перебудови: машинобудування; біотехнології для сільського господарства; глибока переробка і використання вугілля; інформатизація; новітні медичні технології і медичні препарати; створення і використання нових нетрадиційних матеріалів; використання промислових відходів; альтернативні джерела енергії; створення транспортних коридорів. На основі пріоритетів буде створено систему науково-промислових комплексів — лідерів вітчизняної економіки.

Структурна перебудова спиратиметься найперше на вітчизняний потенціал.

Головний акцент спрямовується на промислову політику. Передбачається:

— створення замкнених технологічних циклів виробництва продукції, важливої для економічної безпеки держави, відродження і модернізація ВПК в обсягах, достатніх для обороноздатності країни; розширення застосування наукових розробок; недопущення імпорту відсталих технологій; освоєння родовищ газу, нафти, золота, інших покладів;

— енерго- і ресурсозбереження. На цих напрямках концентруватимуться інвестиції, запроваджуватимуться протекціоністські заходи. Поступово згортатимуться неперспективні виробництва, реструктуризуються вугільна, металургійна, машинобудівна та хімічна галузі, будуть вжиті заходи для економічного оздоровлення перспективних підприємств.

Будуть створені потужні галузі сільгоспмашинобудування, постачання селу добрив та інших хімічних матеріалів. Стимулюватиметься залучення у виробництво приватних та іноземних інвестицій. Оновлення виробництва передбачає: зростання централізованих державних вкладень; регулярну переоцінку та індексацію основних фондів; проведення гнучкої амортизаційної політики, регулярної індексації амортизаційних відрахувань; збільшення таких відрахувань для технічного переозброєння певних галузей; захист іноземних інвестицій; мобілізацію коштів населення під контролем держави; обмеження вивезення капіталу за кордон; іпотечне кредитування, лізинг.

Грошово-кредитна політика.

Принципове завдання — переорієнтувати грошово-кредитну систему на потреби матеріального виробництва, структурну перебудову, соціальну орієнтацію економіки.

Посилиться державна контролююча функція і реалізація цієї функції Національним банком.

Грошово-кредитна політика буде спрямована на:

— відновлення основної функції банківської системи — довгострокового кредитування вітчизняного виробництва;

— розмежування грошових потоків у державних та приватних банках. Всі рахунки бюджетних і державних (казенних) підприємств будуть відкриті у державних банках;

— відмову від всеосяжного монетаризму, від пригнічення ним фінансового забезпечення розвитку високих технологій, науки, соціальної сфери;

— недопущення незаконної діяльності фінансових посередників на ринку кредитно-фінансових послуг, особливо без гарантованого страхування грошових внесків юридичних та фізичних осіб;

— розвиток державного і недержавного страхування.

Буде повністю реформована банківська система в напрямку розмежування функцій та сфер діяльності між її трьома базовими секторами: державним (бюджетний банк, державний банк реконструкції і розвитку, з філіями в регіонах, а також державні промисловий банк, агропромисловий банк, соціально-житловий банк, ощадний банк, зовнішньоекономічний банк); сектором приватних комерційних банків; сектором комерційних банків зі змішаним капіталом.

Особлива роль відводиться Державному казначейству — загальнонаціональній бухгалтерії виконання бюджету, діяльність якого контролюється КРУ, а разом вони підлягають обов'язковому контролю з боку Рахункової палати.

Контроль за недержавним банківським сектором здійснюватиме Національний банк, який відповідно до законодавства контролюватиме Рахункова палата. Гарантії зарубіжним державам і банкам для отримання від них кредитів будуть видавати Національний банк держави і Кабінет Міністрів України за погодженням з Верховною Радою України.

Кредитна політика орієнтуватиметься на: зниження кредитних ставок, доступність кредитів для суб'єктів господарювання; зростання частки довгострокових кредитів; прогресивне зниження ставок податків залежно від зростання довгострокових кредитів; перетворення коштів населення на стратегічне джерело інвестиційних ресурсів; зміну ставок кредитування залежно від зниження емісії; встановлення банківських процентних ставок на кредити комерційних банків пропорційно середній рентабельності у народному господарстві; затвердження кошторисів державних банків Національним банком і контроль за кошторисом комерційних банків та їх витратами

на надання банківських послуг; заборону перепродажу комерційними банками дефіцитних кредитних ресурсів; виплату відсотків по кредитах суб'єктами господарсько-комерційної діяльності здійснювати виключно за рахунок їхніх прибутків; запровадження нормативів на зарплату залежно від прибутків комерційних банків; запровадження обов'язкового державного аудиту діяльності всіх комерційних банків; зростання впливу фінансово-грошової політики на згортання обсягів бартеризації; посилення відповідальності банків за своєчасне виконання платіжних доручень клієнтів та зобов'язань перед іншими банками, акціонерами, засновниками, депозитаріями; запровадження вексельних розрахунків та надійних механізмів регулювання вексельного обігу відповідно до стандартів Ради Європи.

Національний банк у деяких оперативних та бюджетних функціях буде частково підпорядковуватись урядові, залишаючись під контролем Верховної Ради. Кошторис НБ буде включений до держбюджету, працівники НБ набувають статусу державних службовців з відповідною оплатою їхньої праці.

Скоротиться обсяг використання готівки господарюючими суб'єктами до 3—5% у загальній грошовій масі. Будуть переглянуті умови співпраці з іноземними кредиторами, відмова від дискримінаційних обмежень (зв'язані кредити або кредитування під певні умови). Буде заборонено вільний обіг іноземних валют, запроваджена монополія держави на грошово-валютні операції, декларування обмінних сум, а також валютної готівки юридичними та фізичними особами. Передбачається ефективно регулювання курсу гривні, а також застосування комплексу заходів для повернення валютних коштів, що осіли в закордонних банках.

Цінова та антимонопольна політика.

Держава має відновити свій вплив на формування й реалізацію цінової та антимонопольної політики. Завданнями цієї політики є законодавче закріплення структури та нормативів витрат за галузями і видами виробництва, сферами послуг та формами комерційної діяльності.

Запровадження прогресивного зниження норм прибутку на застарілу, затратну продукцію, активізування списання амортизованих виробничих фондів (особливо їх активної частини).

Для виробників усіх форм власності й видів діяльності згідно із економічною політикою буде введено єдину систему калькулювання витрат, що можуть бути віднесені до виробничих потреб.

Вигідною стане робота на держзамовлення: реалізація товарів за граничними цінами, поставка матеріалів — за фіксованими державними.

Основні пріоритети цінової політики:

— підтримка паритету цін на продукцію сільського господарства та інших галузей економіки;

— продаж паливо-мастильних матеріалів та газу селянам із регульованою нормою рентабельності (не більше 10%);

— використання заставних і контрольних цін для закупівлі сільськогосподарської продукції;

— правові санкції щодо посередницьких структур, які дискримінують сільгоспвиробника;

— недопущення змови, встановлення монополюючих високих та монополюючих низьких цін, в тому числі на імпортовані товари;

— регулювання цін шляхом введення норми прибутку;

— запровадження директивних цін у стратегічних галузях державного (казенного) сектору.

У сфері розвитку конкуренції і боротьби з монополіями передбачається: затвердження переліку природних монополій Верховною Радою України; запровадження регулювання природних монополій (затвердження переліку підприємств монополістів Верховною Радою України); ліквідація монополюючих проявів впливу мафіозних структур; обмеження монополії посередників; запровадження ефективного тимчасового регулювання “штучних” монополій (обмеження монополії посередників); припинення практики демпінгових цін на товари закордонних товаровиробників.

Зовнішньоекономічна політика.

У зовнішньоекономічній політиці головним є завдання — забезпечити дотримання зовнішньоекономічних інтересів та безпеки України.

Напрямки зовнішньої економічної політики:

- розроблення і реалізація системи захисту власного ринку та виробництва економічними та правовими методами;
- вжиття надзвичайних заходів для припинення експансії товарів, особливо харчових продуктів, що можуть вироблятися у країні;
- запровадження продуманої сертифікації імпортованої продукції, укладання міжнародних договорів про визнання єдиної системи стандартизації і сертифікації;
- збалансування експорту та імпорту, його товарної структури;
- забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції;
- нарощування експортного потенціалу, підтримка виробників експортної продукції та імпортозамінних товарів і технологій;
- інтенсивне використання транзитних можливостей України;
- введення, при необхідності, мораторію на угоди про режим вільної торгівлі, їх ревізія;
- посилення контролю за зовнішньоекономічними відносинами;
- систематичне оптимальне коригування ставок ввізного мита.

Передбачається створення оптимальної моделі зв'язків на багатосторонній та двосторонній основі з країнами СНД, Європи та інших регіонів світу, відновлення й активізація зв'язків із країнами Близького Сходу, Африки та Латинської Америки, завоювання там ринків товарів та послуг.

У процесі здійснення регулювання, державні органи повинні отримувати дані про зміну поведінки об'єктів регулювання, щоб, при потребі, своєчасно скоригувати пріоритети розвитку національної економіки, замінити регулятори, які не здатні ефективно впливати на діяльність господарюючих об'єктів, вдосконалити "правила гри" тощо. По закінченні такої роботи також необхідно мати достовірну інформацію, щоб дати правильну оцінку фактично зробленому і досягнутому, виявити

ті чи інші відхилення, допущені на шляху до поставленої мети, і пов'язані з цим негативні наслідки, віднайти нові, раніше не відомі можливості і резерви.

Роль такого "інформатора" в системі державного регулювання фінансової сфери виконує система державного фінансового контролю.

Як показує аналіз, система державного фінансового контролю в Україні потребує докорінної реорганізації, оскільки її подальше існування у нинішньому вигляді не враховує реалій, що склалися із станом фінансового контролю в Україні, особливо після створення Рахункової палати і прийняття Бюджетного кодексу України

По-перше, відсутній належний контроль за доходами Державного і місцевих бюджетів. Те, що він покладений виключно на податкову службу, неправомірно — ця служба слідкує за правильністю розрахунків, сплатою податків і стягує їх у випадку несвоєчасної сплати. Але економічну сторону діяльності платника податків податкова служба належним чином не відслідковує, оскільки вона має інші завдання і функції. На це неодноразово звертали увагу фахівці Рахункової палати України, експерти Світового банку, але, всупереч логіці, з подачі податківців парламентом прийнято Закон України від 21.12.2000 р. "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [12], згідно з яким перевірка податкових платежів стала виключно правом органів податкової служби, аналогічно митних зборів — митних органів, пенсійних внесків — органів Пенсійного фонду і т. д. По суті відбулась монополізація окремих сфер державного фінансового контролю при відсутності прозорості для суспільства контрольної процедури.

Практика показує, що таке розмежування повноважень органів державного фінансового контролю веде не до скорочення кількості виходів перевіряючих на об'єкт, а до їх збільшення. Скажімо, якщо раніше перевіркою правильності нарахування заробітної плати в бюджетній установі, що проводиться в межах ревізії, було одночасно встановлено порушення у нарахуванні прибуткового податку і ревізор мав право

задокументувати це в акті та передати матеріали до податкового органу для прийняття відповідного рішення, то сьогодні органи ДКРС такого права не мають. От і виходить, що всю масу бухгалтерських документів, паралельно з ревізорами КРУ, кожного разу повинні “лопатити” і працівники податкових, пенсійних органів та установ соціального страхування.

По-друге, “поза грою” опинився державний аудит підприємницької діяльності, хоча необхідність здійснення такого контролю підтверджує статистика, яка вперто свідчить, що кожне друге наше підприємство збиткове.

Особливою проблемою державного фінансового контролю є контроль за використанням державної і комунальної власності та фінансів підприємств, які функціонують на основі цієї власності. З боку їх власника — держави — діяльність таких підприємств у частині утворення прибутку і його використання ніким не управляється, величезні фінансові потоки і кошти зовсім не контролюються. До другої половини 2001 р. фінансові плани цих підприємств не тільки не затверджувалися Міністерством фінансів, а навіть не погоджувалися з ним. І це за умови, що ця державна власність, на основі якої діють державні і комунальні підприємства з долею державної власності, є важливою складовою загальних активів держави, ні в якій мірі не гірших, ніж бюджетні ресурси України.

Але державний аудит використання зазначеної власності сьогодні не здійснює ні Рахункова палата, ні органи державної контрольно-ревізійної служби, ні фінансові органи. Частково такими функціями наділено Фонд державного майна України, який має право здійснювати повноваження власника щодо частки акцій акціонерних товариств, які не були реалізовані в процесі приватизації. Однак він це право практично не використовує, оскільки надмірно зайнятий вирішенням інших завдань, до того ж йому бракує спеціалістів із фінансових питань. Такий аналіз можуть здійснювати аудиторські фірми, але їх послуги дуже дорого коштують, а звіти про аудит мають конфіденційний характер, тому без внесення відповідних змін до законодавства вони не можуть подаватися Міністерству фінансів, уряду чи Верховній Раді України.

По-третє, постійним державним фінансовим контролем не охоплено всієї бюджетної процедури: від початку формування бюджетних запитів, затвердження відповідних бюджетів і кошторисів, фінансування видатків, до оплати рахунків і фактичного використання коштів.

Ще однією правовою проблемою системи державного фінансового контролю є невизначеність механізму його впливу на управління ресурсами на муніципальному рівні.

Статтею 143 Конституції України передбачено, що територіальні громади безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є у комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку, бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць, контролюють їх виконання, встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону; утворюють, реорганізують та ліквідують комунальні підприємства, організації і установи та здійснюють контроль за їх діяльністю [1].

Зважаючи на такі підходи по забезпеченню діяльності територіальних громад, багато керівників органів місцевого самоврядування дотримуються думки, що держава не несе відповідальності за їхні фінансові зобов'язання, а тому про якийсь державний фінансовий контроль і мови не слід вести.

Однак це не так, оскільки не означає, що територіальний колектив здійснює господарську діяльність на рівних умовах з іншими суб'єктами господарювання. В праві країн, де функціонує розвинуте місцеве самоврядування, визначено, що територіальний колектив як суб'єкт господарювання не може збанкрутувати. Відомий усьому світу факт, коли в середині 70-х років під процедуру банкрутства мало не потрапило найбільше місто світу Нью-Йорк. Але цього не сталося. Фінансові зобов'язання міста були врегульовані федеральним урядом США.

Враховуючи ту обставину, що територіальний колектив не може збанкрутувати, держава у зарубіжжі здійснює нагляд за фінансовими операціями громад. У певних формах контролюється або ліцензується отримання громадами кредитів, випуск

позик та встановлюються межі муніципальної заборгованості. Наприклад, обсяг кредиту, який отримує гміна у Польщі, не може перевищувати 15% обсягу її бюджету. У Франції держава жорстко контролює процес забезпечення збалансованості бюджетів комун. З іншого боку, враховуючи те, що територіальні колективи, господарюючи, можуть використовувати своє владне положення для монополізації ринку, встановлюються обмеження на деякі сфери їх діяльності. Муніципалітетам, як правило, забороняється займатися діяльністю, пов'язаною виключно з метою отримання прибутку. Їх компетенція — підприємництво у сфері надання громадських послуг.

У Російській Федерації перевірки виконання бюджетів її суб'єктів Департамент державного фінансового контролю і аудиту Міністерства фінансів РФ проводять, по-перше, у тих місцевих бюджетах, які одержували допомогу федерального бюджету, а, по-друге, у місцевих бюджетах, які на обслуговування державного боргу використовують більше 15% своїх річних доходів [29].

Логічно, що і в Україні держава також має поставити під свій надійний зовнішній і внутрішній фінансовий контроль дотримання територіальними громадами аналогічних обмежень фінансової діяльності. Однак нині законодавчо не визначено як самих обмежень, так і того, хто і в якому обсязі має здійснювати цей контроль.

Черговою проблемою державного фінансового контролю є невизначеність форм і методів, а відтак і неготовність його діяти в умовах глобальних перетворень у світовому господарському механізмі.

Прагнучи спрямувати глобалізацію в позитивне русло і розглядаючи її як процес формування загальносвітових принципів життєвлаштування людини внаслідок стрімкого розвитку транснаціонального фінансового інформаційного простору на основі новітніх високих технологій, ООН до основних проблем, які впливають на криміналізацію людського співтовариства і мають вирішуватися за допомогою державного фінансового контролю, віднесла вплив капіталів із відсталих країн до передових і тінізацію економіки.

Однак жоден із діючих в Україні органів державного фінансового контролю нині не наділений функціями, пов'язаними, образно кажучи, з фінансовою розвідкою. Із цієї причини Президент України своїм Указом від 10.12.2001 р. № 1199 "Про заходи щодо запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом" доручив урядові утворити у складі Міністерства фінансів України Державний департамент фінансового моніторингу як урядовий орган державного управління. При цьому визначено, що обов'язковий фінансовий контроль за всіма фінансовими операціями, що в очах закону виглядають як значні або сумнівні, здійснюється:

первинний — банками та іншими фінансовими установами; біржами, комісійними та іншими магазинами; гральними закладами та організаціями, які проводять будь-якого виду лотереї; благодійними організаціями; підприємствами зв'язку та іншими юридичними особами, які, відповідно до законодавства, надають послуги з виплати, передачі, переказу, пересилання, обміну, зберігання коштів і реєстрації прав на майно або видають ліцензії, одержують декларації про доходи та наявність майна;

державний — державними органами, які, відповідно до законодавства, уповноважені забезпечувати регулювання та нагляд за діяльністю організацій, що здійснюють фінансові операції.

Даний нормативно-правовий документ є дуже актуальним у сьгоднішніх умовах розвитку економіки України. Він також свідчить про необхідність формування цілісної системи державного фінансового контролю.

Порушимо і таку проблему. Як відомо, приховування підприємствами прибутку в офшорних структурах не є чимось новим для світової економіки. Вона актуальна і для промислово розвинутих країн.

Скажімо, у 1974 р. Франція ввела в національний податковий кодекс спеціальну статтю, відповідно до якої платежі з будь-яких фінансових операцій її резидентів по передачі "невловимих прав і майна" на користь партнерів із "податкових гаваней" піддаються особливо ретельній перевірці податковими органами. У випадку, якщо виявиться, що реалізація товарів

офшорним структурам проходила за заниженими цінами з метою запобігання оподаткуванню у Франції, податкові органи стягують із підприємства, що ухиляється, податок на прибуток, що розраховується виходячи з реальних ринкових цін на продукцію корпорації, а також застосовують штрафні санкції до порушника.

В Україні на даний час відсутні будь-які правові акти, що дозволяють органам державного контролю перешкоджати вітчизняним підприємствам приховувати прибуток в офшорних структурах.

Крім вищесказаного, характерною ознакою системи фінансового контролю в країні є паралельне існування і в законодавчому плані, і в діяльності контрольних органів пострадянських підходів, які ґрунтуються на засадах командно-адміністративної економіки, а також стандартів, які існують у передових країнах світу та розвиваються за законами ринкової економіки.

Така ситуація викликає занепокоєність не тільки в Україні, але й у світових та європейських організаціях, які надають їй фінансову підтримку. Ще на початку 2000 р. з ініціативи Світового банку було розглянуто питання про побудову в Україні системи державного фінансового контролю, яка б відповідала світовим та європейським стандартам.

2.2. Становлення системи органів державного фінансового контролю України: аналіз вітчизняної практики та світового досвіду

Становлення в Україні державного фінансового контролю відбувалось одночасно з процесом державотворення і переходом до ринкових відносин. На жаль, розбудові державного фінансового контролю у перші роки незалежності не було приділено належної уваги, що призвело до тривалого зволікання з формуванням його цілісної системи.

Так із початком реформ поширеною була думка про те, що в умовах переходу до ринкової економіки державний фінансовий

контроль втрачає своє колишне значення та стає зовсім непотрібним. У зв'язку з цим у програмі переходу до ринкової економіки, заснованій на монетаристському підході, наголос зроблено на саморегулюючій економіці, що функціонує стабільно та ефективно без втручання держави. Такий підхід став підставою для скасування окремих напрямів фінансового контролю й послаблення інших, що не було зумовлено реальним станом справ, зокрема, зменшенням числа фінансових порушень і зловживань.

Завдяки такій політиці рівень укомплектованості кадрів по системі Контрольно-ревізійного управління мінфіну УРСР, наприклад, на початок 1992 р. знизився з 95 до 78 відсотків [84, с. 24].

На сьогодні вже відомо, до чого призвело послаблення державного фінансового контролю: бюджетні мільярди витрачено не за призначенням або розкрадено; мільйони вкладників та інвесторів було обдурено; багатомісячні невиплати заробітної плати у середині 90-х років стали мало не нормою.

Водночас поява в Україні великої кількості різноманітних підприємств і організацій недержавної форми власності, які мають відмінні від державних структур джерела фінансових ресурсів, принципи кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків, розподілу доходів тощо, а також подолання в державі принципів партійності контролю і класового підходу до нього, скасування так званого робітничого, народного та інших, характерних для тоталітарного суспільства, різновидів контролю, усунення надмірної централізації в розвитку його органів викликало до життя передумови до створення нових органів державного фінансового контролю.

У процесі розвитку системи органів державного фінансового контролю в Україні можна відокремити два основні етапи.

Етап становлення (1990—2000), протягом якого сформовано базові умови для створення системи органів державного фінансового контролю та мережі контролюючих органів, досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їх діяльності, започатковано законодавче обмеження контрольних повноважень щодо контролю підприємницької

діяльності, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи.

Етап оптимізації і удосконалення (початок у 2001 р.), який передбачає поглиблене дослідження організації системи державного фінансового контролю і правове закріплення її складових з урахуванням позитивного правового зарубіжного досвіду, удосконалення взаємодії контролюючих органів, створення правових гарантій ефективності державного фінансового контролю та обмеження неправомірного втручання держави у господарську діяльність.

Реалізація першого етапу в основних рисах забезпечила формування системи державного фінансового контролю в Україні, що діє і сьогодні: було законодавчо визначено підстави контролю підприємницької діяльності; утворено інститути державного фінансового контролю у сфері виконавчої і законодавчої влади; окреслено компетенцію і форми роботи контролюючих органів.

Так частиною першою ст. 32 Закону України “Про підприємства в Україні” від 27.03.91 р. № 887, який прийнято ще до офіційного проголошення незалежності України, визначено: “Органи, що контролюють окремі сторони діяльності підприємства, здійснюють повноваження у межах своєї компетенції, яка встановлюється законодавчими актами України. Підприємство має право не виконувати вимоги цих органів, якщо ці вимоги виходять за межі їх повноважень” [11].

У подальшому, у червні 1993 р., ця норма закону була доповнена положенням у такій редакції: “Контроль за окремими сторонами діяльності підприємства здійснюють державна податкова інспекція, державна контрольно-ревізійна служба, державні органи, на які покладено нагляд за безпекою виробництва та праці, протипожежною та екологічною безпекою, інші органи відповідно до законодавства України”[4].

Уже в 1990 р. було створено Державну податкову службу, у 1991 р. — Національний банк України, Державну митну службу України та Державну інспекцію по контролю за цінами, у 1992 р. — Фонд державного майна України, у 1993 р. — Державну контрольно-ревізійну службу, у 1994 р. — Комітет у справах нагляду за страховою діяльністю, у 1995 р. — Державне

казначейство України та в 1996 р. — Державну комісію з цінних паперів і фондового ринку та Рахункову палату.

Забезпечувати спеціалізований державний фінансовий контроль за формуванням і використанням фінансових ресурсів були покликані також такі самоврядні організації, як державна служба зайнятості (утворена в 1990 р.), Фонд соціального страхування, Фонд соціального захисту інвалідів (1991) та Пенсійний фонд (1992).

При цьому в 1996 році прийнято Закон України “Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов’язань”, а також внесено зміни до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства. Так Кримінальний кодекс було доповнено ст.ст. 80-3 і 80-4 в частині визнання використання посадовою особою бюджетних коштів не відповідно до їх цільового призначення або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, правопорушенням, за яке настає кримінальна відповідальність.

У 1997—1998 рр. прийнято ряд важливих нормативних актів, які мали за мету врегулювати процедуру контролю і на цій основі скоротити кількість контрольних заходів, з одночасним підвищенням результативності контролю.

Першим таким актом, прийняття якого стало свідченням недосконалості системи державного фінансового контролю, є Постанова Кабінету Міністрів України “Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади” від 10.07.98 р. № 1053, якою, зокрема, було звернуто увагу на фактичну відсутність відомчого контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, що належать до сфери їх управління [21].

Водночас Президентом України видано Указ “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” від 23.07.98 р. № 817/98, який деталізував елементи державного фінансового контролю підприємницької діяльності [17].

На цей період розвитку державного фінансового контролю припадає прийняття контролюючими органами (з реєстрацією у Міністерстві юстиції) більшості нормативно-правових актів,

що деталізують законодавчі акти з питань державного фінансового контролю.

Потрібно зазначити і те, що Указами Президента України за № 41 та № 436 введено режим жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, вжиті заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі, а також встановлено штрафні санкції за порушення норм із регулювання обігу готівки, а Указом № 1081 затверджено нове на той час Положення про Міністерство фінансів України [15].

Знаковими подіями в цей період розвитку державного фінансового контролю стало видання у квітні 1998 року наказу Міністерства фінансів України за № 83 “Про порядок укладання угод щодо надання послуг (виконання робіт) та придбання матеріальних цінностей у суб’єктів господарювання, оплата яких проводиться за рахунок бюджетних коштів” та прийняття в лютому 2000 р. Закону України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” [10].

Суттєві корективи в розвиток вітчизняної системи державного фінансового контролю у 2000—2001 рр. внесли Закон України “Про погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [12] та Бюджетний кодекс України [2].

Перший закон визначив, що здійснювати державний контроль із питань оподаткування мають право:

— стосовно ввізного та вивізного мита, акцизного збору, податку на додану вартість, інших податків та зборів (обов’язкових платежів), які відповідно до законів сплачуються при ввезенні товарів і предметів на митну територію України або при вивезенні товарів та предметів з митної території України, — митні органи;

— стосовно внесків до пенсійного фонду — установи Пенсійного фонду України;

— стосовно внесків до фонду соціального страхування — установи Фонду соціального страхування України;

— стосовно інших податків та зборів (обов’язкових платежів), які сплачуються до бюджетів та державних цільових фондів, — податкові органи.

Значення для системи органів державного фінансового контролю Бюджетного кодексу [2] полягає в тому, що в ньому вписані повноваження зі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства такими органами, як Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна контрольно-ревізійна служба та відповідні місцеві ради.

Таким чином станом на 2000 р. Україна загалом мала сформовану систему державного фінансового контролю, яка характеризується чималою кількістю контролюючих органів і частково сформованим правовим полем їх діяльності.

Особливістю другого етапу розвитку системи державного фінансового контролю є спрямованість зусиль державних органів на завершення процесу становлення цієї системи, що вимагає єдиного законодавчого визначення понять “державний фінансовий контроль”, його об’єктів і суб’єктів, організації взаємодії між контролюючими органами, єдиного правового визначення методів здійснення контролю, створення правових засад щодо обмеження кількості суб’єктів контролю.

Вивчення зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю може стати корисним для вдосконалення вітчизняної системи контролю. Узагальнюючи досвід різних країн, можна дійти висновку, що організаційна схема державного фінансового контролю має такий вигляд:

— вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядковується парламенту або президенту (уряду) і контролює витрачання коштів державного бюджету;

— державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, які підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству й здійснюють контроль за правильністю витрачання державних коштів;

— податкове відомство, яке контролює надходження коштів до державного бюджету.

Правомірне й раціональне використання державних коштів є важливою передумовою правильного управління державними фінансами та дієвості прийнятих відповідними установами

рішень. Для досягнення цієї мети необхідний ефективно діючий вищий орган фінансового контролю, незалежний статус якого закріплений у відповідному законодавстві.

У країнах Європейського Союзу існує чотири основні типи вищих органів фінансового контролю (ВОФК), а саме:

- 1) суд із судовими функціями;
- 2) колегіальний орган, який не має судових функцій;
- 3) незалежний ВОФК, котрий очолює Генеральний контролер-аудитор;
- 4) ВОФК у складі уряду, який очолює також Генеральний контролер-аудитор.

ВОФК семи країн — Франції, Бельгії, Люксембургу, Португалії, Іспанії, Італії та Греції — можна узагальнено віднести до типу “суд”. ВОФК у Греції та Португалії є складовою судової системи і конституційно існує на паритетних засадах з іншими судами. Однак Європейський суд аудиторів, попри свою назву, не виконує функції суду. Іншим типом ВОФК є колегіальна структура, як ВОФК Нідерландів, Німеччини та Австрії. У Великобританії, Ірландії та Данії існує монократична модель ВОФК, який не виконує судових функцій; у цих країнах ВОФК очолює Генеральний контролер-аудитор. Четверта модель являє собою систему, що склалась у Швеції та Фінляндії, де ВОФК входить до складу урядових органів. Як Швеція, так і Фінляндія мають два контрольні органи: перший — ВОФК — здійснює детальні ревізії та звітує перед урядом, другий — ще один контрольний орган із невеликим секретаріатом, очолюваний членами парламенту і підзвітний йому.

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка була прийнята в жовтні 1977 року на IX конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у місті Ліма (Лімська декларація) [38]. У декларації йдеться не про розроблення нових напрямів контролю, а про компіляцію та систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою базовий, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме: монократичну

та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах. Хоча Лімська декларація з точки зору міжнародного народного права не має обов'язкового характеру, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах.

Поряд з інститутами зовнішнього контролю у більшості країн діють також урядові контрольно-ревізійні системи, які здійснюють внутрішній контроль. Перш за все це міністерства фінансів (Німеччина, Канада, Японія, Швеція, Польща, Угорщина тощо). Міністерства фінансів під назвою Державних казначейств функціонують у США та Великобританії, як Міністерство фінансів та економіки — у Франції. Є країни, де в системі виконавчої влади функціонує декілька фінансово-контролюючих відомств.

Системи внутрішнього контролю дещо відрізняються в європейських країнах. Серед них можна виділити два підходи.

Перший з них, який використовується в таких країнах, як Франція, Португалія, Іспанія, можна назвати "відповідальністю третьої сторони". У країнах — членах ЄС, які використовують такий підхід, міністерство фінансів не лише відіграє ключову роль у розробленні проекту бюджету та розподілі коштів серед галузевих міністерств, а й також має право безпосередньо втручатися на стадії попереднього 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.

Згідно з іншим підходом, який використовується в Нідерландах і Великобританії, відповідальність за контроль за витрачанням бюджетних коштів покладається на керівника галузевого міністерства. Цей підхід одержав назву "відповідальність керівництва". У країнах, які використовують такий підхід, кожне галузеве міністерство несе повну відповідальність за витрачання

власного бюджету й за провадженням 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.

Державний фінансовий контроль в Україні за компетенцією контролюючих органів можна поділити на:

— контроль органів загальної компетенції: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, органи судової влади, органи місцевого самоврядування;

— контроль органів спеціальної компетенції: Рахункова палата України, Міністерство фінансів України (Державна контрольно-ревізійна служба, Державне казначейство України), Державна податкова служба України.

Крім цього, згідно із законодавством певні функції щодо здійснення державного фінансового контролю покладені на Національний банк України, Державну митну службу, Державну комісію з цінних паперів і фондового ринку, Управління страхової діяльності Міністерства фінансів (нагляд за діяльністю страхових організацій), органи державного пробірної контролю.

Органом зовнішнього державного фінансового контролю в Україні є Рахункова палата. Статтею 98 Конституції України передбачено, що Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. 11 липня 1996 р. було прийнято Закон України “Про Рахункову палату”, який набув сучасного вигляду після внесення змін та доповнень до нього згідно з рішенням Конституційного суду України від 23 грудня 1997 р. [13].

Основними завданнями Рахункової палати згідно із законодавством є:

— організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів за обсягом, структурою та їх цільовим призначенням;

— здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього та зовнішнього боргу України, визначенням ефективності та доцільності витрачання державних коштів;

— контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

— контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у державному бюджеті України;

— контроль за законністю й своєчасністю руху коштів державного бюджету України і позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;

— аналіз установлених відхилень від показників державного бюджету України та підготовка пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного процесу в цілому;

— регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання державного бюджету України та про результати здійснення інших контрольних функцій.

Повноваження Рахункової палати згідно із законом поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України. Фонд державного майна України та інші державні органи й установи згідно із законодавством України.

Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні, фінансові установи та спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, якщо вони отримують, перераховують, використовують кошти Державного бюджету України.

Аналіз ч. 4 ст.ст. 6 і 21 Закону України “Про Рахункову палату” [13] дає змогу зробити висновок, що, хоча Рахункова палата і не визначається в законі як вищий орган фінансового контролю, фактично вона є таким органом, тому було б доцільно, щоб Закон “Про Рахункову палату” відповідав принципам Лімської декларації.

Насамперед необхідно наголосити на тому, що багато положень вищезгаданого закону, які згідно з Лімською декларацією повинні бути визначені в національній Конституції, в ній не визначені, а викладені лише в аналізованому законі. Ідеться, зокрема, про: а) принцип інституційної та фінансової незалежності ВОФК та його членів (зокрема процедура їх відкликання); б) відносини ВОФК і парламенту, в) обов'язок ВОФК представляти парламенту щорічне повідомлення про результати діяльності, г) основні контрольні повноваження ВОФК.

Незалежність вищих органів фінансового контролю є основною умовою ефективності фінансового контролю (Лімська декларація, ст. 5). Достатня незалежність органів фінансового контролю повинна бути закріплена на законодавчому рівні. Аналізований закон закріплює організаційно-інституційну незалежність Рахункової палати (ст. 1, 36), хоча вона й підпорядковується Верховній Раді України. Але функціональну незалежність Рахункової палати можна поставити під сумнів, оскільки вона здійснює перевірки за дорученням Верховної Ради (ст. 15 Закону).

Незалежність повинна поширюватись не лише на сам вищий орган фінансового контролю як державний інститут, а й на його членів та аудиторські кадри (Лімська декларація, ст. 6). Принцип незалежності членів Рахункової палати достатньою мірою відображений у законі (Закон, ст. 10). Закон містить положення про призначення на посаду та про звільнення членів рахункової палати. Члени рахункової палати призначаються парламентом України, що підкреслює її незалежність від виконавчої влади, яку вона контролює. Оскільки Рахункова палата України побудована за колегіальним принципом, закон передбачає призначення її членів за поданням голови Рахункової палати.

Відмінність українського закону від принципів Лімської декларації полягає в тому, що він не гарантує можливості для рахункової палати безпосередньо звернутися до Верховної Ради з приводу виділення із необхідних, на їх погляд, коштів із державного бюджету. Водночас така можливість прямо не забороняється.

Незалежність ВОФК від законодавчої та виконавчої влади повинна виявлятися передусім у виборі видів і напрямів перевірок та у виконанні програм перевірок (Лімська декларація, ст. 13). ВОФК сам складає програми перевірок, інші державні органи не можуть впливати на цей процес. ВОФК не повинен виконувати вказівки щодо проведення чи скасування певних перевірок, змін мети чи об'єкта перевірки тощо. Цей аспект повинен регулюватися окремими положеннями закону. З цієї точки зору аналізований закон не повністю відповідає принципам Лімської декларації, оскільки передбачає обов'язковість урахування доручень, звернень, запитів Верховної Ради України, її комітетів, народних депутатів України, а також обов'язковий розгляд звернень і пропозицій Президента України та Кабінету Міністрів України при формуванні річних і поточних планів Рахункової палати й проведенні позапланових перевірок (Закон, ст. 15). Тим самим закон забезпечує достатній простір для здійснення прямого тиску на діяльність Рахункової палати. Таке положення несумісне з принципом незалежності Рахункової палати — органу, необхідного для здійснення ефективного і комплексного фінансового контролю.

Забезпечення незалежності Рахункової палати не виключає подання виконавчою чи законодавчою владою пропозицій щодо проведення певних перевірок. Однак рахункова палата повинна мати закріплені в законі права на відхилення подібних пропозицій, на самостійне визначення напрямів контролю у рамках програм перевірок.

Лімська декларація (ст. 2) наголошує на значенні ефективного попереднього контролю для здорового державного фінансового господарства, але не розцінює такий вид контролю як ординарне завдання ВОФК. Саме наступний контроль є невід'ємним завданням ВОФК, причому не має значення, чи здійснює він також попередній контроль, чи ні. Вітчизняний закон відповідає вимогам Лімської декларації, оскільки він визначає головним завданням Рахункової палати проведення наступного контролю (Закон, ст. 2)

Право ВОФК на отримання достовірної інформації є гарантією ефективності фінансового контролю (Лімська декларація, ст. 10).

Закон України передбачає, що необхідною умовою для роботи Рахункової палати є право на отримання інформації (Закон, ст. 7). Рахункова палата повинна визначати необхідний обсяг документації та інформації в кожному окремому випадку. З одного боку, вона має необхідні професійні повноваження, з другого боку, принципу ефективності й незалежності фінансового контролю суперечила б відмова з боку установи, що перевіряється, надавати необхідні документи. З огляду на право отримання інформації законом також правомірно встановлюються вимоги щодо дотримання державної (Закон, ст. 14) та професійної (Закон, ст. 19, 20) таємниці. Але законом не встановлюються терміни надання необхідної інформації, документів або довідок, включаючи фінансові звіти (Лімська декларація, ст. 10).

Для ефективного фінансового контролю необхідно, щоб ВОФК були надані повні контрольні повноваження. Тому в Лімській декларації зазначається, що діяльність держави в цілому, незалежно від того, знаходить це відображення у державному бюджеті чи ні, підлягає перевірці з боку ВОФК (Лімська декларація, ст. 18-25). Винесення за рамки бюджету будь-яких сфер не означатиме звільнення від перевірок ВОФК. Окрім того, контрольні повноваження ВОФК повинні поширюватися і на приватногосподарську діяльність держави (підприємства з державною участю), на використання державних коштів у приватному господарстві (наприклад, підприємства, що одержують дотації від держави) та на перевірку сплати податків. Із цієї точки зору закон України відповідає принципам Лімської декларації.

Дієвість Рахункової палати забезпечуватиметься її спроможністю як органу фінансового контролю впливати певним чином на орган, що перевірявся, з метою усунення виявлених порушень та мати доступ до компетентних інстанцій, які повинні вживати необхідних заходів у разі відмови усунути порушення або в разі виявлення серйозних зловживань (Лімська декларація, ст. 11). Положення закону достатньою мірою відповідають принципам виконання рекомендацій за результатами перевірок (Закон, ст. 7, 29).

Здійснюючи експертну діяльність, ВОФК може передавати державним органам свій досвід поза межами своєї контрольної діяльності (Лімська декларація, ст. 12). Таким чином, висловлюючи свою думку щодо законопроектів, ВОФК має можливість на ранньому етапі вказати на можливі фінансові наслідки при практичному застосуванні цих законів чи норм. Однак експертна діяльність ВОФК не повинна перешкоджати здійсненню ефективного фінансового контролю — абсолютно пріоритетному завданню. У Законі України передбачена можливість відмови від надання експертних висновків (Закон, ст. 27), що відповідає принципам Лімської декларації.

Встановлення інформаційного каналу між громадськістю і Рахунковою палатою для інформування про результати роботи останньої дає можливість широким верствам населення мати уявлення про завдання та функції Рахункової палати. З іншого боку, в ході публічного обговорення виявлених недоліків чиниться тиск, якого не можуть уникнути компетентні відповідальні інстанції (Лімська декларація, ст. 16; Закон, ст. 35).

Закон України не містить конкретних вимог щодо звітів про перевірки або щодо річних звітів (Лімська декларація, ст. 17).

Проведений аналіз дає змогу зробити загальний висновок, що в цілому Закон України “Про Рахункову палату” відповідає принципам, викладеним у Лімській декларації, хоча деякі положення декларації не відображені в законі, а деякі статті закону прямо суперечать положенням декларації (зокрема положення про планування діяльності Рахункової палати — ст. 15). Доцільно було б внести зміни та доповнення до закону з тим, щоб усунути існуючі недоліки.

Контрольні повноваження Президента України у сфері виконавчої влади обумовлені конституційним положенням глави держави, гарантом державного суверенітету, додержанням Конституції України, прав і свобод людини.

Президент може припинити повноваження Верховної Ради України, підписувати закони, прийняті Верховною Радою України, може накладати на них вето і повертати їх на повторний розгляд Верховної Ради, скасовувати акти Кабінету Міністрів України, які не відповідають певним вимогам.

Президент здійснює опосередкований контроль шляхом реалізації свого конституційного права на призначення третини складу Конституційного Суду України, створення судів, утворення, реорганізацію і ліквідацію міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тощо. Президент України також видає укази та розпорядження, які є обов'язковими для виконання на території України.

Відповідно до Конституції України Кабінет Міністрів України є вищим органом виконавчої влади, який спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади, тобто здійснює контроль за всіма ланками виконавчої влади.

Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України:

— здійснює контроль за дотриманням державної дисципліни цін і тарифів у галузях народного господарства;

— проводить роботу, пов'язану з удосконаленням механізму ціноутворення;

— визначає порядок організації та проведення міжнародних торгів в Україні та здійснює контроль за їх проведенням, надає пропозиції щодо порядку експорту та імпорту товарів;

— відповідно до законодавства здійснює контроль за дотриманням міністерствами, іншими центральними та місцевими органами державної виконавчої влади, суб'єктами підприємницької діяльності зобов'язань, що випливають із міжнародних договорів України з питань зовнішньоекономічної діяльності;

— здійснює контроль за ефективним використанням бюджетних коштів установами та організаціями, що входять до сфери його управління.

Захист фінансових інтересів держави та контроль за дотриманням фінансової дисципліни всіма органами виконавчої влади здійснює Міністерство фінансів України. У межах своїх повноважень воно:

— забезпечує захист фінансових інтересів держави та фінансових прав підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності і громадян, здійснює у межах своєї компетенції контроль за виконанням актів законодавства;

— здійснює контроль за випуском і обігом цінних паперів, веде загальний реєстр випуску цінних паперів в Україні, видає дозвіл на здійснення діяльності щодо випуску і обігу цінних паперів;

— бере участь у роботі керівних органів фондових бірж і здійснює контроль за дотриманням положень статуту та правил фондових бірж;

— організує роботу щодо формування державного фонду дорогоцінних металів і коштовного каміння, слідкує за використанням, обліком і збереженням, збиранням та переробкою брухту і відходів дорогоцінних металів на підприємствах, в установах незалежно від форм власності;

— бере участь у розробленні пропозицій щодо вдосконалення структури органів державної виконавчої влади та здійснює контроль за витрачанням коштів на їх утримання. Аналізує доцільність витрат на утримання органів законодавчої, виконавчої та судової влади і готує пропозиції щодо їх оптимізації;

— приймає рішення про створення, реорганізацію, ліквідацію підприємств, установ і організацій, заснованих на загальнодержавній власності, затверджує їх статuti (положення), контролює їх дотримання та приймає рішення у зв'язку з порушенням статутів;

— здійснює контроль за ефективністю використання і зберігання закріпленого за підприємствами, установами і організаціями державного майна;

— здійснює загальне керівництво та методологічне забезпечення роботи державної контрольно-ревізійної служби в Україні, розробляє пропозиції, спрямовані на вдосконалення контролю за використанням коштів державного бюджету.

Державне управління поступово змінює акценти. Дедалі більшого значення набувають аналітичні, прогностичні функції, орієнтація на роботу в ринкових умовах.

Відповідно змінюються й функції Міністерства фінансів. Воно покликане розробляти рекомендації в галузі економічної, фінансової, податкової та кредитно-грошової політики держави, здійснювати вирішальний вплив на економічну ситуацію в країні. Аналіз і прогноз руху доходів державного бюджету

та пропозиції щодо його зростання та підвищення ефективності використання видатків передбачають і виконання міністерством фінансів функцій державного фінансового контролю, яка б в основному стосувалась контролю над видатковою частиною бюджету. У зв'язку зі створенням Державного казначейства, функціонуванням Державної податкової адміністрації, Державної контрольно-ревізійної служби слід звернути увагу на співвідношення контрольних повноважень між міністерством фінансів як органом виконавчої влади, Національним банком та діяльністю названих структур. В інтересах здійснення такого контролю, який провадився б в інтересах вирішення фінансових проблем, необхідно чітко окреслити контрольну функцію цих державних органів та передбачити форми взаємодії їх у проведенні фінансового контролю.

Щодо внутрішнього державного фінансового контролю, то в Україні застосовується модель "відповідальності третьої сторони", оскільки, окрім відомчого контролю з боку контрольно-ревізійного апарату відповідного міністерства або відомства, його також здійснює Контрольно-ревізійна служба України та Державне казначейство України.

Головним завданням Державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, із збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державна контрольно-ревізійна служба складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів в районах, містах і районах у містах.

Державне казначейство України і його підрозділи в регіонах контролюють витрачання коштів державного бюджету установами і організаціями відповідно до їхніх кошторисів.

Головними завданнями Державної податкової адміністрації є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" від 5 лютого 1998 р. закріплено три рівні державної податкової служби. До них внесено: Державну податкову адміністрацію України; державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі; державні податкові інспекції в районах у містах, а також міжрайонні об'єднані податкові інспекції. Метою такої реорганізації є посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зміцненням виконавської дисципліни працівників податкових органів.

Крім бюджетного та податкового контролю в системі фінансового контролю важливе місце посідає банківський контроль, який здійснює Національний банк України у сфері кредитно-грошових відносин.

Суспільство з розвиненою ринковою економікою не може існувати без розгалуженої банківської системи. Вона є незмінним атрибутом розвитку економіки — чим вище рівень розвитку економіки, тим міцніше будуть банки, поліпшиться стан банківської системи. Закон України "Про банки і банківську діяльність" визначає правові основи діяльності банків, а також контрольну функцію Національного банку. Вона полягає в здійсненні контролю за додержанням банками банківського законодавства, економічних нормативів та власних нормативних актів. Національний банк підзвітний Верховній Раді. На нього покладається впровадження єдиної державної політики в галузі грошового обігу, кредиту, зміцнення грошової одиниці, координація банківської системи в цілому, а відповідно й здійснення контролю в проведенні цієї політики.

Важливу функцію контролю виконує Національний банк щодо комерційних, страхових та інвестиційних компаній. Тут він має здійснювати чіткий контроль за ліквідністю їхніх балансів,

щоб банки не збанкрутували. На Національний банк покладений обов'язок інформування про стан справ у тій чи іншій фінансовій установі, яка працює з приватними інвесторами.

Важливим елементом фінансового контролю у сфері державного управління є валютний контроль.

Національному банку України відведена роль головного органу валютного контролю. Він здійснює контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України з усіх питань, що не віднесені до компетенції інших державних органів, а також забезпечує виконання уповноваженими банками всіх процесів щодо здійснення валютного контролю. У свою чергу уповноважені банки здійснюють контроль за валютними операціями, що проводяться резидентами і нерезидентами через ці банки.

Поряд із банками функцію валютного контролю виконують органи податкової адміністрації, Міністерство зв'язку та Державна митна служба України. Державна податкова адміністрація України здійснює фінансовий контроль за валютними операціями, які проводяться резидентами і нерезидентами на території нашої держави. На Міністерство зв'язку покладений контроль за додержанням правил поштових переказів та пересилання валютних цінностей через митний кордон України, а Державна митна служба здійснює контроль за додержанням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України.

Отже, і у сфері валютного контролю в основному вже сформувалась система органів, які здійснюють контроль, та визначилися основні напрями їх діяльності, виходячи з діючих умов.

Законодавством України регулюються питання контролю за діяльністю інвестиційних фондів. Так, відповідно до Закону України "Про цінні папери і фондову біржу" та Положення про інвестиційні фонди і інвестиційні компанії державний контроль за діяльністю фондів забезпечується Міністерством фінансів та місцевими фінансовими органами. Державний контроль за комерційною діяльністю фондів з приватизаційними паперами згідно з п. 27 Положення забезпечує Фонд державного майна. Міністерство фінансів та Фонд державного майна

встановлюють і порядок контролю за діяльністю фондів щодо розміщення приватизаційних паперів.

Фонд державного майна України здійснює державну політику щодо приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. У своїй діяльності Фонд підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, в інших містах і районах України Фонд створює регіональні відділення.

Основними функціями Фонду є реалізація прав на розпорядження майном державних підприємств, укладання договорів із посередниками щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації і видача ліцензій посередникам; вжиття заходів щодо залучення іноземних інвесторів до процесу приватизації, проведення інвентаризацій загальнодержавного майна; здійснення аудиторських перевірок ефективності його використання тощо.

Серед органів фінансового контролю певне місце належить Державній митній службі України. До неї входять Державна митна служба України, територіальні митні управління, митниці та інші митні установи. Територіальні митні управління створюються Кабінетом Міністрів, а створення, реорганізація і ліквідація митниць та інших митних установ здійснюється Державною митною службою. Органи митної системи здійснюють контроль за ввезенням та вивезенням за межі України товарів та інших предметів. Проте такий контроль має свої складності, характерні як для інших видів контролю, що діють чи створюються у нашій державі, так і ознаки, притаманні лише йому: це протяжність кордонів, кадрове й технічне забезпечення та недостатній досвід роботи: багато проблем, пов'язаних із недосконалістю законодавства, потребою регулювати велику кількість питань.

Як свідчить досвід інших країн, і сама система контролю, системи окремих його видів не є статичними з раз і назавжди визначеними змістом і обсягом, формами і методами. Вони формуються, змінюються та вдосконалюються згідно з тими завданнями, що їх держава вирішує на певних етапах розвитку.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Аналіз роботи Державної контрольно-ревізійної служби України — суб'єкта державного фінансового контролю (на прикладі Контрольно-ревізійного управління в Одеській області)

Державна контрольно-ревізійна служба (далі — ДКРС) складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах у містах.

Державна контрольно-ревізійна служба діє при Міністерстві фінансів України і підпорядковується Міністерству фінансів України.

Контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві й Севастополі (далі — Управління) є органами виконавчої влади, входять до складу Державної контрольно-ревізійної служби в Україні і підпорядковуються Головному контрольно-ревізійному управлінню (далі — ГоловКРУ) України.

Відповідно до Закону України “Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2339-XII від 26.01.1993 р. (далі — Закон) [7] ГоловКРУ України в окремих випадках має право вирішувати питання про надання статусу юридичної особи окремим контрольно-ревізійним підрозділам (відділам, групам) у районах, містах і районах у містах, у тому числі міжрайонним контрольно-ревізійним відділам.

КРУ в Одеській області координує свою діяльність із місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування, фінансовими органами, державною податковою

службою, іншими контрольними органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

КРУ в Одеській області є юридичною особою, має самостійний кошторис, розрахунковий та спеціальний рахунки в банках, печатку із зображенням Державного Герба України і своїм найменуванням, інші печатки та штампи, відповідні бланки.

Основним завданням КРУ в Одеській області є забезпечення в установленому порядку реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства міністерствами, іншими центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими бюджетними установами, а також підприємствами, установами й організаціями, незалежно від форм власності, відомчої належності та підпорядкованості, які отримують кошти з бюджетів та державних цільових фондів, коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, веденням і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

КРУ в Одеській області відповідно до завдань, покладених на ДКРС, виконує такі функції:

Організовує роботу підпорядкованих контрольно-ревізійних відділів (груп) щодо виконання ними основних завдань, поставлених чинним законодавством перед органами ДКРС, узагальнює результати документальних ревізій та перевірок і у випадках, передбачених законодавством, повідомляє про них відповідні органи. Здійснює методичне керівництво і контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнює досвід проведення ревізій та перевірок і поширює його серед контрольно-ревізійних підрозділів, розробляє пропозиції щодо вдосконалення такого контролю.

Організовує і здійснює державний фінансовий контроль: проводить ревізії та перевірки фінансової діяльності щодо використання коштів, матеріальних цінностей та їх збереження, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності; проводить перевірки використання бюджетних коштів, отриманих на виконання державних програм, перевірки

фінансово-господарської діяльності стосовно витрачання бюджетних позик, позик і кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів державних цільових фондів, належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів, а також у передбачених законодавством випадках використання коштів, що залишаються в розпорядженні господарюючого суб'єкта у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Проводить ревізії та перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету.

Проводить відповідно до законодавства ревізії та перевірки використання і збереження державного та комунального майна, в тому числі майна, переданого в користування.

Вживає в установленому порядку заходів для усунення виявлених під час ревізій та перевірок порушень законодавства: передає матеріали ревізій та перевірок органам, які згідно із законодавством виконують контрольні функції, якщо за виявленими фактами порушень прийняття рішення про застосування санкцій не належить до компетенції органів ДКРС, здійснює аналіз стану додержання фінансової дисципліни і повідомляє про його результати відповідним центральним і місцевим органам виконавчої влади, органам місцевого самоврядування, правоохоронним органам; готує і подає до відповідних органів пропозиції щодо усунення причин і умов, які призвели до недостач державних коштів та матеріальних цінностей, неефективного і не за призначенням витрачання державних фінансових ресурсів, та запобігання їм у подальшому.

Пред'являє керівникам та іншим посадовим особам підприємств, установ і організацій, які ревізуються або перевіряються, вимоги щодо усунення виявлених у ході ревізій і перевірок порушень і недоліків. Здійснює контроль за їх усуненням і в разі потреби вживає додаткових заходів для їх усунення.

Розглядає справи про застосування до об'єктів контролю фінансових санкцій та про адміністративні правопорушення.

У межах, визначених законодавством України, перевіряє і координує роботу контрольно-ревізійних підрозділів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Здійснює заходи щодо добору, розстановки, виховання, професійної підготовки і перепідготовки кадрів.

Надає організаційно-методичну допомогу контрольно-ревізійним службам місцевих органів виконавчої влади, органам місцевого і регіонального самоврядування та іншим державним органам за їх зверненнями (направлення працівників КРУ в Одеській області для участі у нарадах і семінарах, на перевірки в складі комісій облдержадміністрації, райдержадміністрацій, виконкомів місцевих рад у межах повноважень і компетенції ДКРС).

Здійснює заходи щодо комп'ютеризації та створення інформаційно-аналітичної системи ДКРС у контрольно-ревізійних підрозділах на місцях.

Розглядає листи, заяви і скарги громадян, підприємств, установ та організацій про факти порушення законодавства з фінансових питань, вживає згідно із законодавством відповідних заходів за результатами їх розгляду.

Забезпечує ведення та складання звітності про контрольно-ревізійну роботу, її достовірність.

Інформує громадськість через засоби масової інформації про заходи щодо здійснення контролю за додержанням фінансової дисципліни

КРУ в Одеській області, у разі необхідності, видає разом із місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого і регіонального самоврядування спільні акти. Рішення Управління з питань контрольно-ревізійної діяльності, видані у випадках, передбачених законодавством та у межах його повноважень, є обов'язковими для виконання місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого і регіонального самоврядування, а також підприємствами, установами і організаціями незалежно від форми власності.

КРУ в Одеській області, відповідно до покладених на нього завдань, а також через підпорядковані йому контрольно-ревізійні підрозділи, має право:

— проводити в порядку, визначеному законодавством, ревізії та перевірки фінансових і бухгалтерських документів, звітів, кошторисів, розрахунків та інших документів, що підтверджують надходження і витрачання коштів, матеріальних цінностей, у передбачених законодавством випадках — документів, що підтверджують цільове використання коштів, які залишилися в розпорядженні господарюючих суб'єктів у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів;

— проводити відповідно до законодавства ревізії та перевірки за дорученням Президента України, Кабінету Міністрів України, правоохоронних органів;

— безперешкодного доступу працівників на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження та з'ясування питань, пов'язаних із ревізією або перевіркою;

— припиняти відповідно до законодавства операції на розрахункових та інших рахунках в установах банків та інших фінансових установах;

вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються або перевіряються, проведення, в тому числі у присутності працівників органів ДКРС, інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, фінансових зобов'язань, відповідно до закону опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, вилучати необхідні документи;

— залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців міністерств, інших органів виконавчої влади, державних цільових фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

— одержувати від Національного банку України та його установ, комерційних банків, органів Державного казначейства України та інших фінансових установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств і організацій — довідки і копії документів

про операції та розрахунки з установами, організаціями, підприємствами, що ревізуються або перевіряються;

— проводити в установленому порядку на підприємствах, в установах та організаціях, які здійснювали операції та розрахунки з об'єктом, що ревізується або перевіряється, зустрічні перевірки здійснених між ними операцій та розрахунків;

— звертатися в разі необхідності до інших органів державного контролю з питань проведення спільних перевірок у межах повноважень, визначених законодавством;

— одержувати від посадових і матеріально відповідальних осіб підприємств, установ та організацій, що ревізуються або перевіряються, письмові пояснення з питань, які виникають під час проведення ревізій та перевірок;

— порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування підприємств, установ та організацій у зв'язку з виявленими фактами використання бюджетних коштів із порушенням чинного законодавства; про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства та стягувати в дохід держави кошти, отримані за незаконними угодами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства.

КРУ в Одеській області очолює начальник, який призначається на посаду Головою ГоловКРУ України, за погодженням з обласною державною адміністрацією.

Начальник Управління має заступників (в тому числі першого заступника), яких за його поданням призначає Голова ГоловКРУ України. Розподіл обов'язків між заступниками начальника проводиться начальником КРУ в Одеській області.

Фінансування та матеріально-технічне забезпечення КРУ в Одеській області здійснюється за рахунок асигнувань державного бюджету.

Гранична чисельність, структура, штатний розпис і фонд оплати праці Управління затверджуються ГоловКРУ України.

У 2002 р. КРУ в Одеській області проведено 1571 ревізію та перевірку в 1298 підприємствах, установах і організаціях,

в тому числі 878 — у бюджетних установах, з яких у 627 виявлено фінансові порушення¹.

Ревізіями і перевітками у 202 підприємствах встановлено недоотримання фінансових ресурсів на суму 2590,44 тис. грн, в тому числі бюджетом — 1906,27 тис. грн.

Виявлено фінансових порушень, що призвели до збитків в 698 підприємствах, установах і організаціях на суму 13652,2 тис. грн, в тому числі бюджетних ресурсів — 10494,93 тис. грн, з них державного бюджету — 5558,04 тис. грн.

Незаконні витрати ресурсів встановлено на 610 об'єктах контролю на загальну суму 10935,06 тис. грн, в тому числі бюджетних ресурсів — 9054,73 тис. грн, не за цільовим призначенням проведених витрат бюджетних коштів — в 87 підприємствах на суму 954,58 тис. грн.

Проведеними у ході ревізій і перевірок інвентаризаціями виявлено недостач грошових коштів і матеріальних цінностей у 224 підприємствах, організаціях, установах на загальну суму 1762,56 тис. грн, у тому числі в 165 бюджетних установах на суму 504,41 тис. грн.

Крім того, виявлено інших порушень фінансової дисципліни на загальну суму 118525,12 тис. грн.

До найбільш масштабних перевірок 2002 р. потрібно віднести перевірки використання коштів Чорнобильського фонду, діяльності Української державної інноваційної компанії, а також бюджетних коштів, передбачених на капітальні вкладення, фінансування житлового будівництва для військово-службовців, виплату соціальних допомог.

Перевірено цільове використання фінансування державних програм у галузі освіти, фізичної культури і спорту, культури і мистецтва, державних санітарно-курортних установ, вищих і професійно-технічних навчальних закладів, облаштування депортованих осіб, проведення виборів народних депутатів України.

На постійному контролі перебувало виконання місцевих бюджетів та збереження коштів і матеріальних цінностей у відповідних місцевих радах.

¹ У роботі використано звітні дані роботи Контрольно-ревізійного управління в Одеській області за 2001 та 2002 рр.

Таблиця 3.1

Загальні результати контрольно-ревізійної роботи в Одеській області
за 2001—2002 рр. (тис. грн)

	2001	2002
Всього фінансових порушень, що призвели до збитків у т. ч. бюджетних коштів	25546,3	13652,2
Незаконні видатки, в т. ч. бюджетних коштів	19139,2	10935,06
Недостачі в т. ч. бюджетних коштів	6407,1	1762,56
Інші фінансові порушення	110,8	504,41
	82674,6	118525,12

Джерело: Звіти роботи КРУ в Одеській області за 2001—2002 рр.

Аналізуючи основні показники роботи КРУ в Одеській області, можна зробити висновок, що майже половину загальної суми фінансових порушень в 2001 р. та 75% в 2002 р., що призвели до збитків, складають порушення при використанні бюджетних коштів.

Незважаючи на зниження в цілому суми виявлених збитків майже на 46,5% в порівнянні з 2001 р., бюджетних втрат встановлено менше лише на 22%, а недостач бюджетних коштів в 2002 р. виявлено на 78% більше, ніж у 2001 р.

Метою контролю є не тільки виявлення порушень бюджетного законодавства, а й повне їх усунення, відшкодування завданих збитків, притягнення до відповідальності винних осіб та попередження подібних порушень у подальшому. Тобто реалізація матеріалів ревізії є дуже важливою стадією при здійсненні державного контролю.

Прийнятими заходами в 2002 р. за наслідками ревізій та перевірок надійшло фінансових ресурсів — всього 1300,95 тис. грн, з них до бюджету — 1115,32 тис. грн. За результатами ревізій і перевірок відшкодовано і поновлено фінансових та матеріальних ресурсів на загальну суму 7692,7 тис. грн. (або 56,3% від суми виявлених порушень за той же період), в тому числі

Таблиця 3.2

Стан усунення наслідків допущених порушень в Одеській області
за 2001—2002 рр. (тис. грн)

	2001	2002
Відшкодовано і поновлено незаконних витрат всього, в т. ч. недостач	15878,5 1238,4	7692,7 536,37
Надійшло фінансових ресурсів	1354,6	1300,95
Усунуто інших порушень	78652,8	112657,8
Джерело: Звіти роботи КРУ в Одеській області за 2001—2002 рр.		

незаконних витрат ресурсів — 6660,97 тис. грн., нецільових витрат — 495,36 тис. грн., недостач ресурсів — 536,37 тис. грн. [42].

Забезпечено усунення інших порушень фінансової дисципліни на загальну суму 112 657,8 тис. грн., або 95% від суми виявлених порушень за той же період.

Слід зазначити, що у 2002 р. повнота відшкодування незаконних витрат та розкрадань коштів та матеріальних цінностей у порівнянні з 2001 р. знизилась на 5,8%.

Найпоширенішим серед фінансових порушень залишається незаконне і за нецільовим призначенням витрачання бюджетних коштів при виконанні державних цільових програм, оплаті вартості будівельно-ремонтних робіт, послуг та матеріальних цінностей. Численними є також випадки порушень законодавства з оплати праці, безоплатного надання у користування природних і матеріальних ресурсів, реалізації товарів і послуг за заниженими цінами, свідоме заниження розмірів орендної плати тощо. Мають місце факти незаконної передачі державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності, неоприбуткування та безпідставного списання коштів і матеріальних цінностей.

Такі загальні результати державного фінансового контролю за використанням коштів державного та місцевих бюджетів у 2002 р. в Одеській області.

3.2. Удосконалення організації роботи органів Державної контрольно-ревізійної служби як захід підвищення ефективності економічної політики держави

Стратегією діяльності Державної контрольно-ревізійної служби на 2003—2005 рр. (далі — Стратегія) визначено основні шляхи вдосконалення Державної контрольно-ревізійної служби (далі — ДКРС, Служба) щодо реалізації державної економічної політики у сфері дотримання законності, ефективності та економності операцій з бюджетними коштами, державним і комунальним майном.

Необхідно наголосити, що Стратегія розглядає підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи не як самоціль, а як інструмент зміцнення фінансової дисципліни в державі, в тому числі при виконанні державних програм та в процесі фінансово-господарської діяльності підконтрольних органів державного управління, підприємств, установ і організацій. Саме це і є метою діяльності ДКРС.

Восени 2001 р. урядом було розроблено та затверджено План організаційних заходів щодо вдосконалення системи фінансового контролю в Україні [28]. Для виконання цього плану підготовлено Указ Президента України “Про зміцнення фінансової дисципліни та попередження криміналізації у бюджетній сфері”, введений в дію у грудні 2001 р. Також важливим результатом реалізації заходів щодо вдосконалення системи фінансового контролю було прийняття у січні 2002 р. змін до Конституції України, які розширюють повноваження Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів.

Отже, можна зробити висновки про значну увагу до питань державного фінансового контролю та державного аудиту з боку як виконавчої, так і законодавчої гілок влади, а також про те, що найближчим часом можуть відбутися істотні зміни у системі державного фінансового контролю, які вимагають системного й зваженого підходу.

У цілому є всі підстави стверджувати, що стара всеохоплююча система державного фінансового контролю в Україні

ліквідована, а нова, яка відповідала б завданням побудови ринкової економіки, ще не створена. Діюча ж система фінансового контролю в Україні далека від досконалості.

По-перше, вона не має узаконеної загальної процедури фінансового контролю, яка повинна бути обов'язковою до виконання при здійсненні контролю як усіма контролюючими органами, так і підконтрольними об'єктами.

У результаті рішення за результатами перевірки в системі ДКРС приймає одноосібно керівник контрольно-ревізійного підрозділу, який її призначив, а в Рахунковій палаті — колегіально колегія; мінімальний розмір адміністративного штрафу за порушення правил ведення бухгалтерського обліку, який можуть накладати керівники податкових органів, становить п'ять неоподаткованих мінімумів громадян (85 грн.), а керівниками органів ДКРС — вісім неоподаткованих мінімумів громадян (136 грн.); податкові органи мають право звертатися для захисту інтересів держави до судів, а органи ДКРС — ні.

По-друге, законодавчо не визначено переліку і статусу органів, які покликані здійснювати державний фінансовий контроль з дотримання у своїй діяльності загальної процедури державного контролю і специфічних процедурних стандартів.

Із цієї причини нині немає однозначної відповіді на те, чи належать до системи державного фінансового контролю Фонд державного майна, Державна інспекція по контролю за цінами, Антимонопольний комітет.

По-третє, відсутні нормативно-правові акти, які мають визначити відповідальність за несвоєчасне, нецільове або неповне фінансування видатків.

По-четверте, обслуговування рахунків ряду розпорядників бюджетних коштів і надалі здійснюватиметься поза межами системи Державного казначейства.

Отже, доцільно вжити ряд заходів, спрямованих на підвищення ефективності державного фінансового контролю в частині виявлення фінансових порушень, вироблення механізмів визначення міри відповідальності, а також відшкодування заподіяних збитків. Основні з них такі:

— удосконалення порядку здійснення фінансового контролю органами законодавчої і виконавчої влади;

— розроблення механізму взаємодії і чітке розмежування повноважень і відповідальності між органами державного фінансового контролю з метою недопущення дублювання і паралелізму в роботі;

— доопрацювання основних положень взаємодії органів державного фінансового контролю з правоохоронними органами;

— удосконалення системи контролю за дотриманням законодавства України при здійсненні валютних, експортно-імпорتنих і інших зовнішньоекономічних операцій;

— розроблення єдиної системи обліку результатів і оцінки якісних і кількісних параметрів діяльності органів державного фінансового контролю;

— розроблення більш дієвого механізму повернення незаконно використаних державних ресурсів і одержаних доходів від їх використання в бюджеті і позабюджетні фонди — протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом;

— розроблення порядку співробітництва з органами державного фінансового контролю країн СНД, інших іноземних держав і міжнародних організацій, які займаються питаннями державного фінансового контролю;

— підвищення якості підготовки і перепідготовки спеціалістів у галузі державного фінансового контролю;

— підвищення кадрового, інформаційного, технічного і матеріального забезпечення органів державного фінансового контролю.

Для створення повноцінної правової бази фінансового контролю потрібне визначення її елементів, принципів і форм організації контролю та порядку взаємодії контролюючих органів у Законі “Про фінансовий контроль в Україні”, що дасть змогу не допустити дублювання їхніх функцій, упорядкувати і підвищити ефективність державного і недержавного фінансового контролю [40].

У проекті цього закону передбачено:

— створення цілісної системи спеціалізованого державного фінансового контролю, закріплення за Міністерством фінансів

України статусу головного органу фінансового контролю у системі виконавчої влади;

— визначення об'єктів, суб'єктів фінансового контролю, фінансового правопорушення, методологічного та методичного фінансового забезпечення;

— усунення дублювання у системі органів державного контролю шляхом чіткого розмежування функцій органів управління та суб'єктів фінансового контролю;

— урегулювання контролю у тих сферах фінансової діяльності, які не охоплені або не повністю охоплені системою фінансового контролю (сфера діяльності вищих органів державної влади, система місцевого самоврядування, сфера діяльності органів внутрішнього відомчого контролю, комунального фінансового контролю, незалежного фінансового контролю);

— створення системи спеціального державного фінансового контролю за законністю діяльності органів місцевого самоврядування у фінансовій сфері, що, зокрема, передбачає створення регіональних контрольних органів, які не матимуть вертикального підпорядкування і керівники яких призначатимуться Президентом України за поданням прем'єр-міністра України.

Ухвалення зазначеного законопроекту завершило б створення правових основ функціонування цілісної системи фінансового контролю в Україні, сприяло б загалом зміцненню державної влади, місцевого самоврядування і стабільності фінансової системи, становленню ефективної системи державного контролю.

Перспектива удосконалення комплексності контролю залежить від його якості на всіх етапах і своєчасності адекватного реагування фінансових органів, головних розпорядників кредитів та органів влади на результати контролю, тобто на виявлені факти нецільового і неефективного використання бюджетних коштів, шляхом ужиття заходів для відшкодування незаконних витрат, регулювання обсягів фінансування, приведення їх у відповідність із нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес.

Водночас для можливості здійснення подальшого контролю всіх напрямів витрат бюджетних коштів (від витрат

на утримання установ і організацій до витрат на соціальне важливі цілі) вкрай необхідне встановлення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами, які забезпечують виконання бюджету. Тобто необхідна єдина інформаційна база.

Одним із напрямів підняття ефективності фінансового контролю як на державному, так і на регіональному рівнях є запровадження системи контролінгу. Контролінг — це управлінська концепція, що підтримує процеси прийняття рішень і управління за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією з метою досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності. Сфера завдань контролінгу включає планування, контроль, оперативне керівництво, інформаційне забезпечення процесу управління.

Контролінг, на відміну від контролю, який орієнтований у минуле і спрямований на виявлення зловживань, прорахунків, помилок та встановлення відповідальності, орієнтований у майбутнє. Практика функціонування розвинутих країн світу свідчить про те, що цій управлінській філософії відводиться значне місце практично у всіх сферах господарської діяльності, на державному рівні створюються окремі інституційні одиниці, які займаються різними видами контролінгу (ресурсним контролінгом, інвестиційним контролінгом, контролінгом управління портфелем цінних паперів, контролінгом якості тощо).

Завдання контролінгу у сфері формування та використання фінансових ресурсів, на думку авторів, доцільно звести до:

- визначення інформаційної потреби відповідних інституційних одиниць;
- удосконалення аналітичних засад фінансової політики;
- координації процесу планування, прогнозування, контролю;
- порівняння планових і фактичних показників;
- визначення альтернатив прийняття управлінських рішень.

Основними функціями контролінгу у сфері формування і використання фінансових ресурсів регіону повинні бути:

- 1) сервісна функція, яка зводиться до надання необхідної інформації про створення і використання фінансових ресурсів

регіону за допомогою системи планування, нормування, обліку та контролю. Інформація має містити задані плани (нормативні) і фактичні дані;

2) функція прийняття рішень, яка відпрацьовує логіку і послідовність прийняття управлінських рішень і координацію їх виконання;

3) керівна функція, яка передбачає прийняття оперативних і стратегічних рішень у сфері формування та використання фінансових ресурсів регіону;

4) координація цілей, яка зводиться до координації цільових витрат під час використання фінансових ресурсів згідно з визначеними пріоритетами, програмами;

5) внутрішній контроль ефективності, який має на меті перевірку оптимальності управління і використання фінансових ресурсів, попередження витрат, можливості виконання програм соціально-економічного розвитку регіону, проведення різних заходів із мінімальними витратами й максимальним ефектом.

Запровадження системи контролінгу має супроводжуватися створенням відповідної регіональної інфраструктури контролінгу, функціонування якої забезпечить створення стратегічних орієнтирів у сфері формування і використання фінансових ресурсів регіону. При цьому місцеві органи влади зможуть раціонально планувати й розподіляти ресурси на місцевому рівні, гнучко використовувати кошти на соціально-економічний розвиток регіону, зіставляти надходження і витрати з результатами управлінської діяльності, підвищувати рівень власної ініціативи фахових підрозділів при отриманні фінансових надходжень за результатами господарської діяльності. Крім того, така структура зможе надавати консультації й іншим господарським інститутам, що дасть змогу попереджувати можливі помилки у сфері використання фінансових ресурсів. Для того, щоб розв'язати фінансові проблеми створення такого інституційного підрозділу, доцільно створити регіональний фонд розвитку фінансового контролю, до якого надходитимуть певні відсотки від сум виявлених збитків, добровільні внески юридичних осіб.

Одним із напрямків підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи є вдосконалення механізму планування контрольної роботи.

Під плануванням слід розуміти заздалегідь окреслену програму дій (заходів), спрямованих на забезпечення розвитку певного об'єкта для досягнення певної мети.

Практика планування діяльності в системі органів державної контрольно-ревізійної служби повною мірою відповідає теоретичним засадам планування (рис. 3.1).

Залежно від строку дії плани класифікують так:

— перспективні, тобто показники яких розроблено на тривалий прогнозований період (розрізняють довгострокові плани — на 10—15 років і середньострокові — на 3—5 років);

— поточні, що розраховані на короткий період — до 1 року.

Планування стратегічних напрямів і питань діяльності здійснюється шляхом складання перспективних планів, оперативних процесів — поточних планів.

Стратегічне планування — динамічний процес, що включає постійну оцінку поточної ситуації, спрямований на вироблення комплексу завдань та розроблення шляхів, засобів і технологій їх реалізації для досягнення кінцевої мети.

Стратегічне планування дозволяє дивитися на загальну картину з перспективи, тоді як оперативне планування представляє певну тактику виконання стратегічного плану рік від року. Стратегічне планування — одна з прерогатив вищої ланки управління. На базі стратегічного плану в середній ланці управління формуються оперативні плани, які повинні забезпечити виконання стратегічного.

Необхідно зазначити, що загальні засади стратегічного планування діяльності органів державної виконавчої влади мають певне правове підґрунтя.

По-перше, це Указ Президента України від 30.04.99 р. № 460/99 “Про впровадження системи стратегічного планування і прогнозування”, яким визначено необхідність поетапного впровадження в Україні системи стратегічного планування і прогнозування та об'єднання з цією метою зусиль державних та недержавних дослідницьких установ, підвищення рівня



Рис. 3.1. Планування діяльності в системі органів ДКРС

науково-аналітичного забезпечення діяльності органів виконавчої влади.

По-друге, це постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.2002 р. № 1394 “Про вдосконалення завдань, що впливають з послань Президента України до Верховної Ради України “Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002—2011 рр.” [35] та “Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 р.” [36], якою започатковано принцип стратегічного планування для запровадження у практику роботи центральних органів виконавчої влади.

Що стосується механізму планування роботи безпосередньо органів ДКРС, то це питання регламентується досить повно і чітко такими нормативно-правовими актами.

По-перше, це постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р. № 955 “Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби”, якою встановлюється механізм розроблення і затвердження планів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС: основних її напрямів на рік, а також планів контрольно-ревізійної роботи ГоловокРУ, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі і контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах, районах у містах, у тому числі міжрайонних контрольно-ревізійних відділів, які складаються на півріччя.

Основними підставами для включення об'єктів контролю до планів контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС є періодичність проведення в них ревізій та перевірок, обсяг бюджетних коштів, які виділялися підприємствам, установам та організаціям.

До планів роботи органів державної контрольно-ревізійної служби включаються також ревізії та перевірки, які відповідно до законодавства проводяться за зверненнями правоохоронних органів.

Строк між проведенням планових ревізій та перевірок на підприємствах, в установах та організаціях не може бути меншим ніж 1 рік і не повинен перевищувати унормованих строків

зберігання підприємствами, установами та організаціями первинних бухгалтерських документів, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для складання фінансової звітності.

По-друге, це постанова Кабінету Міністрів України від 29.01.99 р. № 122 “Про Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємницької діяльності контролюючими органами” [24], якою визначено механізм формування щорічних проектів планів-графіків проведення планових виїзних перевірок, їх погодження з органами державної податкової служби та затвердження.

По-третє, це Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затверджена наказом Головкиру від 03.10.97 р. № 121 (із змінами), пункт 3 якої визначає механізм планування контрольно-ревізійної роботи органів ДКРС [31].

Зазначені документи регулюють процедуру оперативного (строком до 1 року) планування роботи органів ДКРС.

Механізм стратегічного планування діяльності органів ДКРС вперше був запроваджений у 2000 р., коли наказом Міністерства фінансів від 31.05.2000 р. № 118 були затверджені Основні завдання державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2000—2004 рр. (Стратегія діяльності ДКРС).

Назва і перспективна спрямованість у часі цього документа говорять самі за себе. Визначені ним завдання покладено в основу правової, організаційної, методологічної та кадрової діяльності ДКРС майже до кінця 2002 р.

Після прийняття Бюджетного кодексу, яким сферу діяльності Головкиру розширено повноваженнями зовнішнього аудитора фінансової та господарської діяльності бюджетних установ і визначено нові функції для ДКРС в цілому, у зв’язку з вимогами Президента України, викладеними у посланнях до Верховної Ради України 2000—2002 рр., подальшою реалізацією указів Президента 2000—2001 рр., потребою в системному і комплексному врахуванні всіх зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на діяльність органів ДКРС та з огляду на втрату

відповідно до змін у законодавстві окремих функцій контролю, постала необхідність в уточненні раніше визначених та окресленні нових завдань діяльності ДКРС на наступний трирічний період для забезпечення належної реалізації нею політики держави у сфері фінансового контролю.

Тому ГоловКРУ було розроблено і наказом Міністерства фінансів від 26.11.2002 р. № 997 затверджено Стратегію діяльності державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003—2005 рр., відповідно наказ Міністерства фінансів від 31.05.2000 р. № 118 втратив чинність [27].

Для забезпечення реалізації положень Стратегії у 2003 р. головою ГоловКРУ 04.01.2003 р. затверджено відповідні організаційні заходи на поточний рік.

Основна проблема, яка постає при розгляді порядку оперативного планування — це періодичність ревізій та вибір об'єктів контролю.

Уже багато років триває дискусія, як часто потрібно ревізувати: раз на рік чи раз на 2—3 роки.

Як на думку авторів, ні той, ні інший варіант не має якихось переваг, оскільки суттєвого виграшу (в тому числі у витратах робочого часу) суттєво не досягається.

Аналіз стану справ у контрольно-ревізійних підрозділах засвідчив, що подальше збільшення навантаження на ревізорів неминуче призведе до зниження якості їхньої роботи. До того ж вимога щодо необхідності суцільного контролю за використанням бюджетних коштів не забезпечуються достатнім кадровим потенціалом.

Так в Україні нараховується 141 тис. тільки бюджетних установ, і зрозуміло, що 5,6 тис. ревізорів не в змозі раз на 3 роки обревизувати суцільним порядком господарські операції кожної такої установи. Уже не кажучи про зростаючу кількість суб'єктів підприємницької діяльності, які отримують бюджетні кошти і потребують належного контролю. Маємо ситуацію, коли неврегульованість зазначеного питання ставить під загрозу якість ревізій та перевірок.

На даному етапі необхідно, щоб планування контрольно-ревізійної роботи розпочалось не з відбору об'єктів за принципом

періодичності, а за пріоритетними напрямками цільового фінансування конкретних державних програм чи галузі.

Об'єкти контролю необхідно відбирати за максимальними обсягами виділених бюджетних коштів, а не суцільним порядком.

Для якісного визначення напрямів контролю кожен підрозділ повинен сформувати базу даних підконтрольних об'єктів у районі, до якої щоквартально чи раз у півріччя вносити відомості щодо обсягів отриманих бюджетних коштів як із держбюджету, так і з місцевого. Потрібно також мати дані про дату останньої перевірки, виявлені нею порушення тощо.

Час від часу звертаючись до зазначеної бази даних, ревізори легше орієнтуватимуться, на чому слід зосередити увагу в першу чергу та чи потрібно планувати до перевірки об'єкт із мізерним фінансуванням, якщо він навіть входить до програми, затвердженої ГоловаКРУ.

Щоб уникнути у цьому випадку непорозумінь чи конфліктів, відповідь щодо доцільності включення до плану перевірок того чи іншого об'єкта має бути аргументованою, виваженою.

Наприклад, ревізори відділу можуть забезпечити перевірки 40% визначених об'єктів контролю, але ці установи отримали 80% від обсягів фінансування. Керівник відділу повинен самостійно визначитися, як оптимально розподілити баланс робочого часу. Адже, зрештою, потрібно зрозуміти, що забезпечити стовідсоткове охоплення об'єктів якісними перевірками Службі не під силу.

Крім того, пропонуємо в кожному відділі розподілити об'єкти контролю за групами відповідно до пріоритетів, а потім проаналізувати — скільки часу витрачається на дріб'язкові перевірки і який досягається результат.

На нашу думку, відійшовши від догмату обов'язковості дотримання суворої періодичності перевірок малобюджетних установ, акцентувавши увагу на соціально важливих програмах регіону, ми отримуємо можливість надати керівникам пропозиції щодо прийняття рішень, які забезпечать додаткові надходження до бюджету або допоможуть запобігти незаконним фінансовим порушенням. Переконані: після кваліфіковано

проведених комплексних перевірок проводити агітаційну роботу щодо доцільності функціонування контрольно-ревізійного підрозділу буде зайвим.

Головне — відхід від суворої періодичності не означає відмову від проведення перевірок взагалі. Кожен розпорядник бюджетних коштів повинен знати про невідворотність фінансового контролю.

Ще одним чинником підвищення ефективності державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, є удосконалення взаємодії органів ДКРС з правоохоронними органами.

Відповідно до основних функцій кожного із суб'єктів контрольно-ревізійної та правоохоронної діяльності організація їхньої взаємодії здійснюється у двох напрямках.

За ініціативою правоохоронного органу в частині організації ревізії в порядку ст. 14 Закону України № 2939 від 29.01.93 р. "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" [7], з питань, що входять до компетенції служби.

За ініціативою органів ДКРС в частині передачі матеріалів планових ревізій у порядку, визначеному чинним законодавством, при виявленні порушень фінансової дисципліни, недостатч коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань.

Розглядаючи перший напрям взаємодії, зазначимо, що за 2002 р. та перше півріччя 2003 р. від правоохоронних органів до КРУ в Одеській області надійшло 1129 звернень, з яких 724 — про проведення ревізій та перевірок, 288 — про надання матеріалів, 117 — про надання інформації.

Із загального обсягу звернень прийнято до виконання 985, а у проведенні ревізій у 144 зверненнях з причин відсутності законних підстав відмовлено [42].

Основними мотивами відмов у проведенні ревізій є недотримання правоохоронними органами вимог пп. 1.3. та 2.2. Інструкції № 107 "Про організацію проведення ревізій та перевірок

органами державної контрольно-ревізійної служби України за зверненням правоохоронних органів”. Зокрема:

— невідконтрольність органам ДКРС об'єктів контролю — 48% (відсутність інформації про отримання об'єктом контролю бюджетних коштів);

— відсутність необхідних даних — 24% (відсутність конкретної адреси, суті фінансових порушень, періоду, за який слід перевірити діяльність підприємства, установи);

— звернення з питань, що не належать до компетенції ДКРС — 15% (повнота визначення доходу та сплати з нього податків — компетенція Державної податкової адміністрації, законність передачі в оренду державного чи комунального майна — компетенція Фонду державного майна або обґрунтованість та законність видачі міжбанківських кредитів — компетенція НБУ);

— з інших питань, що потребували уточнень — 13%.

Структуризація тематики звернень правоохоронних органів ДКРС дозволила розподілити проведення ревізій за такими напрямками:

— стану використання суб'єктами господарювання бюджетних коштів та державного і комунального майна;

— цільового використання і своєчасності повернення кредитів, гарантованих урядом України;

— дотримання державної фінансової дисципліни підприємницькими структурами всіх форм власності.

Аналіз статистичних даних КРУ в Одеській області свідчить про досить високу питому вагу ревізій та перевірок, за якими кримінальні справи не порушуються (у 80% випадків у порушенні кримінальних справ відмовлено) [42].

У значній мірі такий результат залежить від правоохоронного органу, що дає доручення на проведення ревізії чи перевірки.

Вирішення проблем у взаємодії органів ДКРС і правоохоронних органів в організації ревізій (перевірок) на невідконтрольних об'єктах, реалізації матеріалів ревізії, проведених за вилученими правоохоронними органами документами, організації зустрічних перевірок за межами регіону, де проводиться

основна ревізія надасть змогу як зменшити кількість неякісних звернень правоохоронних органів, так і заощадити робочий час ревізорів на проведення безрезультатних ревізій і перевірок.

Відповідно до ст. 14 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2939 від 26.01.93 р. [7], організація ревізій (перевірок) на непідконтрольних об’єктах проводиться в межах провадження кримінального процесу, тобто за постановою прокурора або слідчого, винесеної в ході розслідування кримінальної справи. До непідконтрольних органам ДКРС об’єктів належать підприємства та організації, їх об’єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, що не отримують кошти з бюджетів усіх рівнів чи державних цільових фондів або інших державних коштів, у тому числі державні підприємства та суб’єкти господарювання, що володіють часткою майна, яке належить до державної власності. Таким чином, обмеживши обсяг повноважень органів ДКРС, законодавцем практично виведено з під державного контролю використання та збереження державної власності. Проте той факт, що органи ДКРС не мають права проводити ревізії стану використання державного майна не означає, що в цьому немає потреби. Так перевірки стану збереження та ефективності використання майна на підприємствах житлово-комунального господарства через низький рівень контролю за збереженням основних фондів майже на кожному підприємстві виявлено нестачі, лишки, заниження вартості основних фондів, неефективного їх використання.

У зв’язку з наведеними обставинами доцільно шляхом прийняття Закону України “Про внесення змін та доповнень до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” [4] розширити повноваження органів ДКРС в частині проведення ревізій не тільки бюджетних установ, а й усіх інших суб’єктів господарювання незалежно від форм власності, які мають у розпорядженні державне і комунальне майно. Надання такого права є важливим із точки зору забезпечення правових підстав для здійснення службою контролюючих функцій, не пов’язаних із використанням бюджетних коштів,

на виконання доручень правоохоронних органів, зокрема дослідження питань дотримання фінансової дисципліни на державних підприємствах, в акціонерних товариствах із часткою державного майна, в інших суб'єктах господарювання та уникнення для правоохоронних органів зайвої кримінально-процесуальної тяганини у разі виявлення незначних фінансових порушень.

Іншою, не менш важливою, складовою першого напряму взаємодії силових структур і органів ДКРС є реалізація матеріалів ревізії, проведених за вилученими правоохоронними органами документами. Остання ускладнюється у випадках, коли посадові особи об'єкта, що ревізуються, перебувають у розшуку і перспективи встановлення їх місцезнаходження немає. Відповідно до пп. 1.5.9 та 3.24 Інструкції про порядок проведення ревізій та перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні, затвердженої наказом ГоловКРУ від 03.11.97 р. № 121, ревізії проводяться з відома керівництва об'єкта контролю та акт ревізії у всіх випадках повинен бути вручений керівнику. Наслідком недотримання вказаних вище вимог є неправомірна реалізація матеріалів (згідно з п. 4.9 зазначеної Інструкції, акт ревізії є службовим двостороннім документом, що підтверджує факт проведення ревізії (перевірки), відсутність правових підстав вжити заходів, передбачених кримінально-процесуальним законодавством, марно витрачений робочий час тощо.

Таким чином, з одного боку, органи ДКРС не мають підстав відмовити у проведенні ревізій (перевірок) за вилученими документами, оскільки останні проводяться в межах кримінально-процесуального провадження, а з іншого — порушують вимоги нормативно-правових актів, що регламентують діяльність Служби.

Для вирішення даної проблеми слід внести до проекту Закону України "Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" положення, в якому було б визначено порядок проведення ревізій за вилученими правоохоронними органами документами при відсутності їх власників.

Що стосується врегулювання цього питання на даному етапі, то його можна вирішувати шляхом залучення фахівців органів ДКРС до процесуальних дій як експертів при наявності в останніх державної ліцензії чи дозволу на експертну діяльність із питань, що входять до виключної компетенції Служби.

Важливим для покращання взаємодії органів ДКРС та правоохоронних органів є питання організації зустрічних перевірок за межами регіону, де проводиться основна ревізія чи перевірка.

Відповідно до ч. 2 п. 3.16 Інструкції № 107 “зустрічні перевірки на непідконтрольних підприємствах за межами регіону, в якому з ініціативи правоохоронного органу проводиться основна ревізія чи перевірка, доцільно щоб організовували правоохоронні органи адміністративних центрів, де вони мають бути проведені” [32]. Дане положення Інструкції зумовлене тим, що по виконаних зустрічних перевірках в ході розслідування кримінальної справи, правоохоронні органи вимушені здійснювати вилучення документів, що є підтвердженням виявлених ревізією порушень. Тобто, за місцем проведення зустрічної перевірки, як правило, проводяться слідчі дії правоохоронного органу — ініціатора зустрічної перевірки. Крім того, здійснення зустрічної перевірки на виконання постанови правоохоронного органу іншого адміністративного центру для контрольно-ревізійного підрозділу нерідко пов'язане з проблемою відсутності того чи іншого сприяння з боку ініціатора в її проведенні, якщо така потреба постає. Проте, незважаючи на наявність такого положення у вказаній вище Інструкції, остання не є обов'язковою до виконання для правоохоронних органів, оскільки має відомчий характер, а самостійна організація органами ДКРС таких зустрічних перевірок, як правило, закінчується затягуванням термінів їх проведення, неефективним витрачанням робочого часу та бюджетних коштів. У зв'язку з викладеним, ідеальним вирішенням питання обов'язкової організації таких зустрічних перевірок правоохоронними органами було б запровадження такої норми у законодавчі чи нормативні акти правоохоронних органів, що регламентують їх діяльність, а практично такого результату можна досягти, на жаль, лише шляхом більш тісної співпраці та методом переконань.

Стосовно зазначеного другого напрямку взаємодії, то органи ДКРС у разі виявлення в ході проведення планових ревізій чи перевірок значних порушень бюджетного законодавства передають за власною ініціативою ревізійні матеріали до правоохоронних органів.

Зокрема, на підставі ст. 12 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та ст.ст. 210, 211 Кримінального кодексу України передача ревізійних матеріалів здійснюється у разі виявлення зловживань і порушень у великих та особливо великих розмірах у випадках:

— використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків;

— недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету чи пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, якщо предметом цих діянь були бюджетні кошти;

— видання нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч установленому законом порядку, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти;

— виявлення розтрат, привласнення майна, що належить до державної власності;

— порушення чинного законодавства в ході приватизації майна;

— наявності витрат, недостач (розкрадань) грошових коштів і матеріальних цінностей;

— інших порушень фінансової дисципліни.

Ревізійні матеріали як повідомлення про злочин передаються в порядку ст. 97 Кримінально-процесуального кодексу України, і відповідно до кримінально-процесуального законодавства правоохоронними органами у 10-денний строк по них повинно бути прийнято відповідне рішення, про яке повідомляється ініціатор. У разі відмови у порушенні кримінальної справи органи ДКРС, відповідно до вимог чинного законодавства, зобов'язані протягом одного місяця вжити заходів адміністративного впливу. Однак на практиці зворотнє інформування правоохоронними органами органів ДКРС про результати розгляду матеріалів ревізії має епізодичний характер.

Ось чому з метою налагодження більш чіткої взаємодії правоохоронних органів і органів ДКРС у питаннях боротьби з розкраданням бюджетних коштів та вдосконалення механізму реалізації ревізійних матеріалів Головкин України, Генеральною прокуратурою України, СБУ, МВС України, ДПА України та Рахунковою палатою у квітні 2001 р. затверджено Порядок подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки та податкової міліції, яким визначено строк передачі матеріалів, зміст супровідного листа та перелік документів, що додаються до супровідного листа.

Однак зазначений вище Порядок не дав змоги практичного вдосконалення питання проведення органами ДКРС щоквартальних звірок із правоохоронними органами по матеріалах, що були передані до них.

Основною метою проведення звірок є отримання своєчасної інформації про стан розгляду правоохоронними органами ревізійних матеріалів та можливості притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності. Проте органами прокуратури, СБУ, МВС не завжди своєчасно відсилається інформація про стан розгляду матеріалів та акти звірок, що створює вагомі перешкоди у застосування органами ДКРС передбачених чинним законодавством заходів впливу.

Підсумовуючи викладене, пропонуємо закріпити на законодавчому рівні порядок реалізації матеріалів ревізій, перевірок, як для органів ДКРС, так і для правоохоронних органів.

Неприйнятними у взаємодії органів ДКРС та правоохоронних органів є випадки неправомірних викликів ревізорів на допит як свідків.

В основному виклики до правоохоронних органів здійснювались для допиту ревізорів із метою роз'яснення та підтвердження останніми результатів ревізії за фактами, викладеними в актах, що фактично відволікає фахівців від виконання ними прямих службових обов'язків.

Набули поширення випадки викликів правоохоронними органами ревізорів як свідків в усній формі, чим порушуються положення ст. 166 Кримінально-процесуального кодексу України. І все це за умови, що відповідно до Листа Генеральної прокуратури від 12.09.1996 р. № 15-154 допит працівників державної контрольно-ревізійної служби як свідків при розслідування кримінальних справ, порушених за наслідками проведених ними ревізій та перевірок, визнано недоцільним. Тому для забезпечення захисту працівників органів ДКРС при залученні їх до процесуальних дій як свідків необхідно на законодавчому рівні закріпити права та обов'язки при взаємовідносинах із правоохоронними органами.

Підсумовуючи викладене вище, зазначимо, що недосконалість чинного законодавства та юридичні колізії реально гальмують не тільки розвиток взаємодії органів ДКРС і правоохоронних органів, а й удосконалення державного фінансового контролю в цілому. Для більш ефективної співпраці державних органів на практиці необхідне відповідне законодавче підґрунтя.

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань державного фінансового контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконалення основних складових його системи, зокрема через удосконалення відповідно до особливостей розвитку економіки форм контролю.

Адже від вибору форми контролю значною мірою залежить його оперативність, затратність та можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Форма контролю — це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів (методів) контролю.

Основною формою фінансово-господарського контролю вважають ревізію, вказуючи, що це метод контролю всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації за певний проміжок часу з метою встановлення законності здійснюваних операцій, їхньої доцільності та правильності обліку й достовірності облікових і звітних даних.

При цьому правове визначення поняття “ревізія” подано лише в Законі України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”. Визначення ревізії не відповідає вимогам, які ставляться сьогодні до державного фінансового контролю, оскільки, по-перше, на практиці при здійсненні ревізійних дій працівники органів ДКРС зобов’язані застосовувати одночасно різноманітні прийоми (методи) як документального, так і фактичного контролю.

По-друге, таке визначення “ревізії” не передбачає можливості надання відповіді на запитання, чи об’єкти контролю “роблять те, що потрібно” і чи роблять це “у правильний і найдешевший спосіб” [43, с. 17].

Водночас у світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як аудит адміністративної діяльності, який ще називають операційним, управлінським аудитом або аудитом ефективності.

Ця форма контролю суттєво відрізняється як від фінансового аудиту, так і від ревізії. Обумовлено це тим, що метою фінансового аудиту і в Україні, і в більшості інших країн є оцінка достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а метою адміністративного аудиту — оцінка рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності структур, які піддаються контролю.

З огляду на обмеженість фінансових ресурсів, які сьогодні спрямовуються на реалізацію соціальних програм, така форма контролю є вкрай необхідною і для України.

Про значення цієї форми контролю в посібнику “Аудит адміністративної діяльності”, виданому Шведським національним бюро аудиту, сказано так: “Приватний сектор має автоматичну систему оцінки успішності діяльності компанії, а саме: ринковий механізм і отримання прибутків. Прибуткова компанія отримує прибуток і залишається на ринку, тоді як неприбуткова зрештою збанкрутує і буде витіснена з ринку. У державному секторі такого механізму немає — неприбуткове Міністерство охорони здоров’я ніколи не збанкрутує. У цьому разі аудит адміністративної діяльності у державному секторі може замінити ринкові механізми приватного сектора” [43, с. 18].

Разом із тим, зважаючи на те, що Бюджетним кодексом органи ДКРС наділено повноваженнями на здійснення контролю не тільки за цільовим, а й за ефективним використанням бюджетних коштів, пропонується запровадити аудит адміністративної діяльності в Україні та ідентифікувати його як аудит ефективності.

То що ж таке аудит ефективності, у чому його відмінності від ревізії?

Щоб відповісти на це запитання, звернемося до таблиці 3.3, яка допоможе розкрити сутність обох форм контролю через визначення їхніх складових.

Пропонується визначити, що аудит ефективності — це форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні певного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Відповідно головною метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання державних програм, впливу виявлених недоліків на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Виходячи з такого поняття та головної мети аудиту ефективності, окреслено його основні завдання: визначення дійсного стану виконання державної програми; виявлення упущень і недоліків адміністративного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню державної програми; визначення рівня впливу встановлених упущень і недоліків на якість виконання державної програми (ефективність використання державних ресурсів); оцінка доцільності подальшої реалізації державної програми, обґрунтування пропозицій щодо її припинення чи забезпечення своєчасного та повного виконання із залученням оптимального (або додаткового) обсягу державних ресурсів.

Порівняння сутності ревізії та аудиту ефективності

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Аудит ефективності
	Поняття	Ревізія — це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недочетів, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.	Аудит ефективності — це форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень при реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.
2	Головна мета	Встановлення дотримання суб'єктами господарювання обмежуючих параметрів обігу фінансових ресурсів, осіб, які допустили їх протизаконне використання, визначення фінансових втрат у разі відхилень від прийнятих стандартів та внесення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень.	Визначення рівня ефективності державних вкладень, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату, підвищення ефективності використання державних ресурсів. Внесення пропозицій щодо усунення виявлених упущень і недоліків.

Продовження таблиці 3.3

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Аудит ефективності
3	Обов'язкові елементи опису результатів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Що порушено (закон, стандарт, статут тощо). 2. Хто порушив (зазначити порушника). 3. Коли порушено (дата або період). 4. Як порушено (у який спосіб допущено відхилення). 5. Чим викликано порушення (причини та умови). 6. Як відображено в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності порушення. 7. Наслідки порушення (розмір шкоди або збитків). 8. Які недоліки усунуті в ході контролю (або скільки відшкодовано збитків). 9. Що пояснила з приводу порушення винна особа. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Що є метою реалізації державної програми. 2. Як реалізується державна програма (кількісно, якісно, вартісно тощо). 3. Що перешкоджає або може перешкоджати своєчасній і повній реалізації державної програми (дерево проблем). 4. Яку проблему і об'єкти дослідження вибрано для аудиту і чому. 5. Які гіпотези за вибраною проблемою перевірялися у процесі аудиту. 6. Про що свідчать результати аудиту (недосконалість законодавства, упущення в організації виконання програми, фінансові порушення тощо). 7. Висновки аудиту (що потрібно зробити, щоб усунути слабкі місця в реалізації державної програми).
4	Основні завдання	<ol style="list-style-type: none"> 1. Виявлення фактів фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності і марнотратства. 2. Визначення обсягу фінансових втрат, причиною яких стали фінансові порушення. 3. Встановлення винних осіб, притягнення їх до відповідальності та вживання заходів щодо відшкодування ними заподіяної шкоди. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначення дійсного стану виконання державної програми. 2. Встановлення упущень і недоліків адміністративного, нормативно-правового і фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню державної програми.

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Аудит ефективності
		4. Здійснення превентивних заходів для попередження фінансових порушень.	3. Визначення рівня впливу встановлених упущень і недоліків на якість виконання державної програми. 4. Оцінка доцільності подальшої реалізації державної програми та обґрунтування пропозицій щодо її припинення чи забезпечення своєчасного та повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів.
5	Прийоми	1. Аналіз фінансової звітності. 2. Перевірка документів за формальними ознаками. 3. Нормативна перевірка. 4. Зустрічна перевірка достовірності документів. 5. Інвентаризація. 6. Контрольні обсяги виконаних робіт. 7. Відбір пояснень. 8. Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво. 9. Перевірка дотримання трудової дисципліни. 10. Техніко-економічний розрахунок.	1. Аналіз фінансової звітності та інших статистичних і оперативних даних. 2. Аналіз матеріалів попередніх ревізій і перевірок та нормативно-правових актів. 3. Нормативна перевірка. 4. Інтерв'ювання. 5. Анкетування за висунутими гіпотезами. 6. Хронометраж затрат робочого часу. 7. Обстеження виробничих приміщень. 8. Техніко-економічний розрахунок. 9. Економічна оцінка господарських операцій.

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Аудит ефективності
6	Права контролерів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей з метою дотримання норм законодавства, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо). 2. Безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних із ревізією. 3. Ініціювати припинення на розрахункових та інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах операцій у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно проводити ревізію, перешкоджає контролеру виконувати свої обов'язки. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Висувати без обмежень гіпотези аудиту (варіанти того, що може перешкоджати своєчасній і повній реалізації державної програми). 2. Для перевірки гіпотез вибирати ті прийоми (методи), які дають змогу одержати найбільш об'єктивні результати. 3. Вимагати право доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування певними прийомами (методами) питань, пов'язаних з аудитом. 4. Ініціювати проведення інвентаризації, контрольних обмірів виконаних робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво. 5. Ініціювати одержання від органів державної влади, підприємств, установ і організацій інформації та/або документів, що стосуються теми аудиту.

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Аудит ефективності
		<p>4. Вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, а в разі виявлення підробок, інших зловживань вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії.</p> <p>5. Ініціювати одержання від Нацбанку та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідних відомостей, копій документів, довідок про банківські операції та залишки коштів на рахунках органів, що ревізуються, а від інших підприємств і організацій — довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями, що ревізуються.</p> <p>6. Одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що ревізуються, письмові пояснення з питань, що виникають під час ревізії.</p>	<p>6. Вибирати критерії, за якими групуються результати емпіричних досліджень та визначається рівень впливу встановлених упущень і недоліків на ефективність використання державних ресурсів (своєчасність і повноту виконання державної програми).</p> <p>7. Висувати на підставі результатів аудиту пропозиції щодо усунення слабких місць у реалізації державної програми та попередньо обговорити їх (підготовлений проект висновків) з представниками об'єктів дослідження.</p> <p>8. Ініціювати передачу матеріалів аудиту до органів державної влади, господарського управління та ЗМІ.</p>

Закінчення таблиці 3.3

№ п/п	Складові, що визначають сутність	Ревізія	Аудит ефективності
		<p>7. Ініціювати пред'явлення керівникам та іншим службовим особам об'єктів, що ревізуються, вимог щодо усунення виявлених порушень, вилучення до бюджету прихованих і занижених валютних та інших платежів, а також про припинення бюджетного фінансування і кредитування.</p> <p>8. Скласти у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб об'єктів контролю протоколи про адміністративне правопорушення.</p> <p>9. Ініціювати передачу ревізійних матеріалів до органів державної влади, господарського управління, правоохоронних органів та інформування про результати ревізій громадськості через ЗМІ.</p>	

Джерело: Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль. — 2003. — № 2 (15). — С. 9.

Отже, відразу привертає до себе увагу те, що аудит ефективності на відміну від ревізії, по-перше, не є формою суто фіскального контролю, оскільки його основне завдання не зводиться до виявлення фінансових порушень і розкрадань, встановлення винних у цьому осіб та притягнення їх до відповідальності; по-друге, є більш функціональною, ширшою формою контролю, яка може містити у собі і ревізійні дії.

Ця обставина, з одного боку, є перевагою аудиту ефективності над ревізією, яку проводять державні органи, адже він дозволяє залучати керівників та інших працівників об'єктів контролю до пошуку слабких місць у виконанні ними державних програм.

З іншого боку, повна заміна ревізії аудитом ефективності в умовах сьогоденішнього стану економіки України ще багато років буде неможливою. Викликано це такими причинами:

1) має місце високий рівень криміналізації фінансової сфери, а це вимагає застосування у боротьбі з порушеннями фіскальних форм контролю;

2) не створено достатньої правової основи для здійснення в Україні аудиту ефективності;

3) не вироблено критеріїв, за якими має оцінюватися виконання бюджетних програм, а відтак — ефективність спрямованих на їх виконання державних ресурсів;

4) рівень фахової підготовки значної кількості ревізорів є недостатнім, щоб гарантувати правильне визначення проблем і гіпотез аудиту, застосування на практиці його прийомів і розроблення за його результатами обґрунтованих рекомендацій щодо виконання державних програм.

Незважаючи на це, нині органи ДКРС мають здійснювати контроль не тільки у формі ревізії, але й аудиту ефективності або аудиту ефективності із застосуванням елементів ревізії.

При запровадженні нової форми контролю потрібно врахувати наступне:

1. Результати аудиту ефективності будуть повнішими, якщо його буде проведено за бюджетною програмою, за якою складено і затверджено в установленому порядку її паспорт.

2. Якщо виконавці бюджетної програми знаходяться в різних регіонах, то організатором аудиту ефективності має бути галузеве управління ГоловКРУ. Це спричинено необхідністю визначити для дослідження всіма органами ДКРС єдиної проблеми та спільних гіпотез аудиту. При інших підходах надзвичайно складно узагальнити результати аудиту, а відтак — виробити обґрунтовані пропозиції щодо забезпечення своєчасного та повного виконання державної програми.

Під час планування такої роботи слід урахувати й те, що, наприклад, на кінець 2001 року в Україні на стадії виконання перебувало 220 комплексних цільових програм. При цьому протягом звітнього року вони фінансувалися так: 7% програм — не фінансувалися взагалі, 60% — профінансовані на рівні до 15% визначеної потреби, 33% — не більше 50% [78, с. 9].

Як уже було сказано, окремим напрямом підвищення ефективності контролю є поєднання елементів аудиту ефективності і ревізії. Такий підхід вимагає підвищення кваліфікації ревізорів із питань експертизи нормативно-правових актів, економічного аналізу і менеджменту, а також потребує посиленої аналітичної роботи галузевих управлінь ГоловКРУ з метою визначення, які питання в процесі аудиту ефективності слід вивчати його специфічними методами, а які — чисто ревізійними.

Вважаємо, що дослідженню методами аудиту ефективності передусім підлягають такі питання:

— Чи були обґрунтовані (реалістичні) техніко-економічні показники бюджетної програми, і чи сформульована вона таким чином, що дає можливість здійснювати заходи щодо її реалізації?

— Чи були інші способи досягнення мети бюджетної програми?

— Чи немає вузьких місць у правовому і адміністративному забезпеченні виконання бюджетної програми, яких можна було б уникнути?

— Чи застосовані методи роботи є найраціональнішими?

— Чи немає необґрунтованого дублювання обов'язків виконавцями бюджетної програми?

— Чи доцільно було виконувати певну роботу під час виконання бюджетної програми?

— Яка якість наданих послуг (виконаних робіт, придбаних товарів)?

Разом із тим, у процесі аудиту ефективності доцільно поглиблено дослідити операції, які мають ознаки нерационального, неекономного використання бюджетних коштів, зокрема:

1) використання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;

2) придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні у регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції;

3) придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей, які не можуть бути використані на заплановані цілі з таких причин: придбання в тій кількості, яка перевищує потреби і нормативні запаси; придбання морально і фізично застарілих цінностей або таких, що мають прострочені терміни використання; відсутність сертифікату якості або документації щодо їх застосування;

4) попередня оплата необхідних товарів (робіт, послуг), яка спричинила дебіторську заборгованість на строк більше одного місяця, якщо інше не передбачено законодавством;

5) оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської заборгованості по захищених статтях видатків бюджету;

6) капітальні вкладення в програми і проекти, які не реалізовані і припинені через втрату актуальності чи недостатнє фінансування;

7) видатки на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково;

8) непропорційне фінансування взаємопов'язаних видатків, від яких залежить надання належних послуг.

При наявності таких операцій ревізори мають вивчити зазначені видатки методами аудиту ефективності з метою виявлення причин їх здійснення (чому так сталося, як ці недоліки впливають на виконання державної програми, чи можливо ці

недоліки попередити в майбутньому), а також одержати від посадових осіб об'єкта контролю пояснення та/або розрахунки щодо доцільності проведення цих видатків.

Для подолання проблеми недосконалості чинних на даний час нормативно-правових актів, що регулюють діяльність Служби, підрозділів внутрішнього фінансового контролю міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі — законодавство з питань фінансового контролю), та наявних прогалин у правовому полі необхідно:

— забезпечити постійний моніторинг та аналіз законодавства з питань фінансового контролю, за результатами якого запровадити своєчасну підготовку та подання в установленому порядку пропозицій для розв'язання проблемних питань;

— домогтися прийняття Верховною Радою України закону “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”;

— забезпечити вдосконалення механізму планування контрольної роботи;

— забезпечити розроблення та затвердження стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна у сфері взаємодії органів державного фінансового контролю з правоохоронними органами, з інших питань контрольно-ревізійної роботи, які мають бути врегульовані;

— забезпечити розроблення порядків (механізмів) взаємодії (координації) з іншими фінансовими і контролюючими органами та підрозділами за тими напрямками контрольно-ревізійної роботи, за якими така взаємодія (координація) не врегульована або потребує змін і доповнень, та ініціювати їх погодження і затвердження в установленому порядку;

— впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм із метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей;

— широке застосування профілактичних заходів для попередження грубих фінансових правопорушень;

— регулярне інформування Кабінету Міністрів України, органів виконавчої влади та місцевого самоврядування про стан досліджених фінансово-економічних процесів, характеристики чинників, які призводять до порушень фінансової дисципліни та неефективного управління фінансовими і матеріальними ресурсами держави, а також пропозиції щодо подолання цих негативних явищ;

— проведення постійного моніторингу стану прийняття дієвих управлінських рішень за результатами контрольних заходів;

— належне регулювання внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади через координацію роботи їх контрольно-ревізійних підрозділів, моніторинг результатів цієї роботи та контроль за функціонуванням зазначених підрозділів.

Для реалізації завдань діяльності Служби необхідно забезпечити:

— відкритість контрольної роботи на всіх її етапах шляхом систематичного інформування громадськості через центральні та регіональні засоби масової інформації (включаючи Інтернет) про плани та результати діяльності органів ДКРС;

— створення і впровадження єдиної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи органів ДКРС, яка б забезпечила ефективне використання всіх інформаційних ресурсів Служби та інтеграцію з інформаційними ресурсами інших органів державної влади;

— подальшу активізацію роботи з вивчення та впровадження у практику позитивного зарубіжного досвіду з питань державного фінансового контролю;

— вичерпність і якість бази внутрішніх методологічних документів із питань діяльності Служби за всіма її напрямками та постійний моніторинг ефективності їх впровадження у практику;

— оптимізацію структури і чисельності ДКРС та вдосконалення системи кадрового забезпечення діяльності Служби.

Повноту, якість і своєчасність виконання передбачених Стратегією завдань має забезпечити постійний внутрішній контроль у розрізі функціональних напрямів діяльності підрозділів Головкиру з охопленням всієї структури ДКРС.

ВИСНОВКИ

1. Реалізація економічної політики держави здійснюється через державне управління народногосподарським комплексом. Необхідність втручання держави в економіку викликана об'єктивними обставинами, зокрема, потребою створення умов для ефективного функціонування самого ринкового механізму, усунення негативних наслідків ринкових процесів, захисту національних інтересів на світовому ринку, вирішення проблем, які ринковий механізм вирішити не може або вирішує їх неефективно. Реалізація стабілізуючих заходів і поетапного переходу до ринкових відносин передбачає відповідну організацію і дисципліну в діях суб'єктів господарювання, а значить встановлення певних обмежень у господарській діяльності і моніторинг їх дотримання.

2. Обов'язковою складовою економічної політики є вдосконалення системи фінансового контролю, запровадження нових механізмів щодо забезпечення повної прозорості, посилення контролю за формуванням та ефективним використанням бюджетних ресурсів,

Організація контролю є обов'язковим елементом державного управління суспільними фінансовими коштами, тому що таке управління спричиняє відповідальність перед суспільством. Державний фінансовий контроль — не самоціль, а невід'ємна частина системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів, законності, ефективності й економії витрат матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії для того, щоб мати можливість ужити коригувальних заходів, в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяний збиток державі чи здійснити заходи по запобіганню та скороченню таких порушень у майбутньому.

3. При здійсненні державного фінансового контролю використовуються загальнотеоретичні та вузькоспеціалізовані методи. До загальнонаукових належать: спостереження, аналіз і синтез, індукція і дедукція, гіпотеза і аналогія, вимірювання

і обчислення, опис, порівняння. До спеціальних — ревізія, перевірка, обстеження, аналіз господарської діяльності, інвентаризація.

4. В економічній літературі зберігаються різні підходи до обґрунтування критеріїв класифікації. Державний фінансовий контроль можна класифікувати: за організаційними формами — зовнішній і внутрішній; за видами здійснення — попередній, поточний, наступний; за формами здійснення — повний і неповний; суцільний і вибірковий; комплексний, наскрізний і тематичний; постійно діючий і періодичний; за методами здійснення — ревізія, перевірка, обстеження, аналіз фінансово-господарської діяльності, інвентаризація; за інформаційним забезпеченням — документальний та фактичний.

5. Незважаючи на проблеми і труднощі, за десять років реформ в економіці України практично в усіх її сферах в основному сформовано фундамент ринкової економіки, нагромаджено критичну масу ринкових перетворень. Це відкриває реальну перспективу динамічного зростання та якісного розвитку вітчизняної економіки, підвищення рівня життя народу.

6. В економіці країни сформувався ряд істотних диспропорцій (пов'язаних, насамперед, із станом державних фінансів), наявність яких свідчить про порушення раціональних співвідношень і відсутність пропорційності у розвитку української економіки. Такі диспропорції створюють серйозні проблеми для подальшого економічного зростання держави.

7. У даний час можливість послабити негативний вплив диспропорцій на розвиток країни за рахунок ліквідації причин, які їх породили, та вирішення найважливіших економічних проблем у короткостроковому (при підготовці, розгляді та прийнятті державного бюджету України на наступний рік) і довгостроковому (шляхом формування ефективної системи державного фінансового контролю, фінансового нагляду і аудиту, а також вирішення питань податкової, бюджетної та взагалі економічної політики, і перш за все — на основі результатів застосування цієї системи) масштабах.

8. Удосконалення системи державного фінансового контролю передбачає: створення цілісної системи фінансового контролю

в Україні та її законодавче забезпечення; визначення та розмежування внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю, організацію їх ефективної взаємодії; створення системи фінансового контролю за дотриманням чинного законодавства органами місцевого самоврядування у використанні бюджетних коштів; створення правових механізмів залучення громадськості до контролю за ефективним використанням державних фінансових ресурсів.

9. Станом на 2002 рік Україна загалом має сформовану систему органів державного фінансового контролю, яка характеризується чималою кількістю контролюючих органів і частково сформованим правовим полем їх діяльності. Повноваження по здійсненню контролю за дотриманням фінансового законодавства мають такі органи, як Верховна Рада, Рахункова палата, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова адміністрація, Національний банк, Державна митна служба.

10. Для вдосконалення системи державного фінансового контролю необхідно здійснювати вирішення проблем у таких напрямках: визначення єдиних концептуальних засад організації цього контролю; створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю, оптимізації організаційної структури державного фінансового контролю, уточнення і розмежування функцій органів державного фінансового контролю, стандартизації форм і методів контрольної діяльності, удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, покращання матеріально-технічного, наукового та інформаційно-аналітичного державного фінансового контролю.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р.
2. Бюджетний кодекс України №2542-III від 21.06.2001 р.
3. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III.
4. Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів у зв'язку з прийняттям Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні": Закон України від 17.06.1993 р. № 3292-XII.
5. Про внесення змін до Кримінального і Кримінально-процесуального кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства: Закон України № 552/97-ВР від 07.09.1997 р.
6. Про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з прийняттям Законом України "Про Рахункову палату": Закон України № 1746-III від 18.05.2000 р.
7. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р.
8. Про державну службу: Закон України № 3723-12 від 16.12.93 р.
9. Про державну податкову службу в Україні: Закон України № 509-XII від 04.12.1990 р.
10. Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти: Закон України № 1490-III від 22.02.2000 р.
11. Про підприємства в Україні: Закон України № 887-12 від 27.03.1991 р.
12. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України № 2181-III від 21.12.2000 р.

13. *Про Рахункову палату*: Закон України № 315/96-ВР від 11.07.1996 р.
14. *Про основні напрями бюджетної політики на 2004 р.*: Постанова Верховної Ради України № 987 від 19.06.2003 р.
15. *Положення про Міністерство фінансів України*: Указ Президента України № 1081/99 від 26.08.99 р.
16. *Питання державної контрольно-ревізійної служби в Україні*: Постанова Кабінету Міністрів України № 515 від 05.07.1993 р.
17. *Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності*: Указ Президента України № 817/98 від 23.07.1998 р.
18. *Про запровадження режиму жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат, заходи щодо забезпечення надходження доходів до бюджету і запобігання фінансовій кризі*: Указ Президента № 41/98 від 21.01.1998 р.
19. *Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи*: Указ Президента № 1031/2000 від 27.08.2000 р.
20. *Про заходи щодо забезпечення наповнення державного бюджету та посилення фінансово-бюджетної дисципліни*: Указ Президента № 187/97 від 28.02.1997 р.
21. *Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших органах центральної виконавчої влади*: Постанова Кабміну України № 1053 від 10.07.1998 р.
22. *Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері*: Указ Президента № 1251 від 25.12.2001 р.
23. *Про порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю*: Постанова Кабінету Міністрів № 685 від 22.05.2002 р.
24. *Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами*: Постанова Кабінету Міністрів України № 122 від 29.01.99 р.

25. *Про комплекс заходів щодо розроблення механізму координації перевірок підприємств, установ та організацій, які здійснюються державними контролюючими органами:* Розпорядження Кабміну України № 307-р від 09.06.97 р.
26. *Про схвалення Концепції Державної програми економічного і соціального розвитку України на 2003 рік:* Розпорядження Кабінету Міністрів № 339-р від 14 червня 2002 р.
27. *Про затвердження Стратегії діяльності Державної контрольно-ревізійної служби України на 2003—2005 рр.:* Наказ Міністерства фінансів № 997 від 26.11.2002 р.
28. *Про План організаційних заходів по впровадженню Плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України:* Лист Мінфіну України № 31-081-3-8/4048 від 13.11.2001 р.
29. *Положение о Департаменте государственного финансового контролю и аудита министерства финансов РФ, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ № 53 от 31.03.1998 г.*
30. *Порядок взаємодії Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів:* затверджено Постановою колегії Рахункової палати № 27-4 від 22.11.2001 р. та Постановою колегії Головного контрольно-ревізійного управління України № 20 від 19.10.2001 р.
31. *Про затвердження Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні:* Наказ ГоловкиРУ № 121 від 03.10.1997 р.
32. *Про затвердження Інструкції про організацію проведення ревізій та перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненням правоохоронних органів:* Наказ ГоловкиРУ № 107 від 26.11.1999 р.
33. *Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна:* Наказ ГоловкиРУ № 168 від 09.08.2002 р.

34. *Про затвердження Положення про Контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі: Наказ ГоловКРУ України № 111 від 09.01.2001 р.*
35. *Послання Президента України до Верховної Ради України. Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002—2011 рр. від 30.10.2002 р.*
36. *Послання Президента України до Верховної Ради України. Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році. — К., 2003.*
37. *Послання Президента України до Верховної Ради України. Україна: поступ у XXI століття. Стратегія економічної та соціальної політики на 2000—2004 рр. № 276а/2000 від 23.02.2000 р.*
38. *Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний договір від 01.01.1977 р.*
39. *Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми: затверджено наказом ГоловКРУ № 75 від 02.04.2003 р.*
40. *Проект Закону України “Про фінансовий контроль” № 1131-1 від 30.08.2002 р.*
41. *Звіт роботи Контрольно-ревізійного управління в Одеській області за 2001 рік.*
42. *Звіт роботи Контрольно-ревізійного управління в Одеській області за 2002 рік.*
43. *Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика: Пер. з англ. — К.: Основи, 2000.*
44. *Бухгалтерський облік і фінансова звітність — об’єкти фінансового контролю: Методичний посібник. — К.: Атіка, Ельга-Н, 2003.*
45. *Державне управління: теорія і практика / За ред. В. Б. Авер’янова. — К.: Юрінком Інтер, 1998.*
46. *Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. — Т. 1. — К.: Дія, 2001.*

47. *Довідник* працівника державної контрольно-ревізійної служби. — Т. 2. — К.: Дія, 2001.
48. *Довідник* працівника державної контрольно-ревізійної служби. — Т. 3. — К.: Дія, 2001.
49. *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. — М.: Финансы и статистика, 1989.
50. *Белов Н. Г.* Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. — М.: Статистика, 1980.
51. *Білуха М. Т.* Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. — К.: Вища школа, 1994.
52. *Бобыр С. И.* Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий. — М.: Высшая школа, 1975.
53. *Контроль і ревізія: Підручник для студентів вузів / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко.* — Вид. 2-е, доп. і перероб. — Житомир: Рута, 2002.
54. *Василик О. Д.* Державні фінанси України: Навчальний посібник. — К.: Вища школа, 1997.
55. *Василик О. Д.* Теорія фінансів. — К.: НІОС, 2000.
56. *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. — М.: Юридическая литература, 1973.
57. *Государственное регулирование экономики переходного периода / Под ред. Т. И. Горенко, В. А. Карпова, В. Р. Кучеренко, Т. И. Лозовой.* — Севастополь: Просвіта, 2000.
58. *Пацурківський П. С.* Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. — Чернівці: ЧДУ, 1997.
59. *Сучасні проблеми державного управління: дослідження, технології, методики: Наукове видання / За заг. ред. В. М. Князева.* — К.: УАДУ, 1999.

60. *Сучасна економічна теорія і державні фінанси: Збірник праць / Колектив авт.: О. І. Кілієвич, І. В. Розпутенко, О. П. Романюк, В. В. Юрчишин; Українська Академія державного управління при Президентіві України.* — К., 1999.
61. *Усач Б. Ф.* Контроль і ревізія: Підручник. — К.: Знання-Прес, 2001.
62. *Финансы /* Под ред. В. М. Родионовой. — М.: Финансы и статистика, 1995.
63. *Финансы: Учебник для вузов /* Под ред. Л. А. Дробозиной. — М.: Финансы, 1999.
64. *Бельчик С. В.* Про перспективне і поточне планування в системі державної контрольно-ревізійної служби // *Фінансовий контроль.* — № 2 (15).
65. *Бречко О. В.* Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами регіону // *Фінанси України.* — 2002. — № 9.
66. *Бурцев В. В.* Об этике и принципах финансового контроля // *Финансы.* — 2001. — № 6.
67. *Воронин Ю.* Государственный финансовый контроль в социальной сфере // *Экономист.* — 2001. — № 1.
68. *Дорош Н. І.* Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // *Фінанси України.* — 1999. — № 1.
69. *Ісмаїлов А. Б.* Шляхи удосконалення фінансового контролю // *Фінанси України.* — 2003. — № 4.
70. *Ковалюк О. М.* Роль контролю у фінансовому механізмі економіки // *Фінанси України.* — 2002. — № 7.
71. *Кравченко В. І.* Економічні та фінансові проблеми формування територіальних громад в Україні // *Наукові праці НДФІ при Мінфіні України.* — 1998. — № 6.
72. *Кравчук Л. М.* Вступне слово. Науково-практична конференція “Адміністративна реформа в Україні”. — К.: НДФІ при Мінфіні України, 1998.

73. *Мельничук В.* Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю // *Економіка України.* — 2002. — № 12.
74. *Мельничук В. Г.* Норма нашей жизни — расточительство (Финансовый контроль как необходимая составляющая государственного управления) // *Голос України.* — 2001. — № 159 (2659).
75. *Романів М. В.* Роль фінансового контролю за використанням бюджетних коштів // *Фінанси України.* — 1999. — № 2.
76. *Рубан Н. І.* Впроваджуємо нову форму контролю // *Фінансовий контроль.* — 2003. — № 3 (16).
77. *Савченко Л. А.* Фінансова політика і фінансовий контроль // *Збірник наукових праць “Актуальні проблеми політики”.* — Вип. 13—14. — Одеса, 2002.
78. *Стефанюк І. Б.* До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // *Фінансовий контроль.* — 2003. — № 2 (15).
79. *Стефанюк І. Б.* Бюджетний кодекс — керівництво до дії // *Фінансовий контроль.* — 2003. — № 3 (16).
80. *Стефанюк І. Б.* Контрольно-ревізійна служба як складова системи фінансової безпеки держави // *Фінанси України.* — 1998. — № 11.
81. *Стефанюк І. Б.* Контроль та сплата дивідендів за акціями держави у акціонерних товариствах // *Соціально-економічні дослідження в перехідний період (Регіональні аспекти розвитку підприємництва). Щорічник наукових праць Інституту регіональних досліджень НАН України.* — Вип. 7. — Львів, 1998.
82. *Стефанюк І. Б.* Проблеми організації і шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні // *Фінансовий контроль.* — 2002. — № 2.
83. *Стефанюк І. Б.* Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // *Економіка. Фінанси. Право.* — 2001. — № 7.
84. *Стефанюк І. Б.* Необхідність і проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю // *Економіка. Фінанси. Право.* — 2002. — № 12.

85. *Стефанюк І. Б.* Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку // *Фінанси України.* — 1999. — № 8.
86. *Юргелевич С. В.* Система державного фінансового контролю // *Фінанси України.* — 2002. — № 4.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
Розділ 1. Державний фінансовий контроль як елемент економічної політики держави	5
1.1. Сутність та роль державного фінансового контролю як складової частини економічної політики.....	5
1.2. Предмет і метод державного фінансового контролю.	19
1.3. Класифікація державного фінансового контролю.....	29
Розділ 2. Державний фінансовий контроль в Україні	36
2.1. Державний фінансовий контроль у контексті економічної політики України.....	36
2.2. Становлення системи органів державного фінансового контролю України: аналіз вітчизняної практики та світового досвіду.....	59
Розділ 3. Проблеми діяльності суб'єктів державного фінансового контролю в Україні та шляхи її вдосконалення	79
3.1. Аналіз роботи Державної контрольно-ревізійної служби України — суб'єкта державного фінансового контролю (на прикладі Контрольно-ревізійного управління в Одеській області).....	79
3.2. Удосконалення організації роботи органів Державної контрольно-ревізійної служби як захід підвищення ефективності економічної політики держави.....	88
Висновки	121
Література	124

Наукове видання

ШУТОВ Микола Ігорович
БАБЕНКО Вікторія Анатоліївна
СТОЯНОВА Наталія Миколаївна

**ДЕРЖАВНИЙ
ФІНАНСОВИЙ КІНТРОЛЬ
В УКРАЇНІ**

(теорія та практика)

Монографія

Коректор *М. М. Ісаєнко*
Технічні редактори *Р. М. Кучинська, О. В. Стадніченко*

Здано у виробництво 19.05.2004. Підписано до друку 22.07.2004.
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Гарнітура «Літературна».
Друк офсетний. Ум. друк. арк. 7,91.
Тираж 300 прим. Зам. № 134.

Видавництво і друкарня «Юридична література»
(Свідоцтво ДК № 1374 від 28.05.2003 р.)
65009, м. Одеса, вул. Піонерська, 2. Тел. 777-48-79, 728-75-45

Шутов М. І., Бабенко В. А., Стоянова Н. М.

Ш978 Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика):
Монографія. — Одеса: Юридична література, 2004. — 136 с.
ISBN 966—8104—68—4.

На підставі теоретичного аналізу особливостей функціонування державного фінансового контролю в монографії досліджується становлення системи державного фінансового контролю в Україні в контексті економічної політики держави та надаються рекомендації щодо її вдосконалення. Особлива увага приділяється пошуку шляхів оптимізації роботи органів державного фінансового контролю.

Для студентів і слухачів вищих навчальних закладів економічного профілю, підприємців та службовців, які здійснюють державний фінансовий контроль, а також усіх тих, хто цікавиться проблемами теорії і практики державного фінансового контролю.

Ш 0604020104—021 Без вголос.
8104—2004

**ББК 67.402(4Укр)
УДК 347.73(477)**