

Т.О. Пожар

### РОЛЬ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИХ МЕТОДІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ БЮДЖЕТНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

*У статті обґрунтовано й розглянуто основні методи та форми державного фінансового контролю, систематизовано їх класифікацію й охарактеризовано окремі види методів державного фінансового контролю з позиції оцінки перспективності та проблематичності їх застосування.*

*Ключові слова:* державний фінансовий контроль, перевірка, ревізія, аудит, моніторинг.

*Табл. 2. Літ. 18.*

Т.А. Пожар

### РОЛЬ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ МЕТОДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ОБЕСПЕЧЕНИИ БЮДЖЕТНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

*В статье обоснованы и рассмотрены основные методы и формы государственного финансового контроля, систематизирована их классификация и охарактеризованы отдельные виды методов государственного финансового контроля с позиции оценки перспективности и проблематичности их применения.*

*Ключевые слова:* государственный финансовый контроль, проверка, ревизия, аудит, мониторинг.

Т.О. Pozhar

### ROLE OF FINANCIAL AND ECONOMIC METHODS OF STATE FINANCIAL CONTROL IN MAINTAINING THE FISCAL DISCIPLINE

*The article grounds and considers major methods and forms of state financial control and systematizes their classification, describing certain methods of state financial control from the viewpoints of estimating their prospects and problems while applying them.*

*Keywords:* state financial control; inspection; revision; audit, monitoring.

**Постановка проблеми.** Працівниками Державної контрольно-ревізійної служби України (ДКРСУ) у 2010 р. виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства, на суму 35,1 млн. грн., у тому числі нецільові витрати державних ресурсів досягли 3,1 млн. грн. [10]. При цьому суттєві фінансові порушення, зловживання з державними ресурсами та факти, що свідчать про корупцію у сфері використання державних фінансів та інших активів, характерні практично для всіх сфер економіки країни. Зазначене ставить під сумнів дієвість фінансово-економічних методів контролю, які використовуються в системі державного фінансового контролю (ДФК) України. У процесі реформування системи ДФК з'являються нові методи контролю (найчастіше запозичуються із зарубіжної практики), у відповідь на розвиток бюджетних відносин модифікуються вже відомі методи, що в цілому визначає необхідність узагальнення й класифікації методів ДФК, особливостей їх використання та ролі в процесі забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Проблемами державного фінансового контролю, у тому числі його методами та формами, займаються такі вітчизняні науковці, як С. Бардаш [5], М.В. Бариніна-Закірова [6], А.В. Бодюк [7], В.П. Нагребельний [13], І.Б. Стефанюк [12; 17], І.П. Устинова [18].

Більшість науковців наголошує на тому, що сучасна система державного фінансового контролю в Україні не дозволяє підтримувати належний рівень фінансово-бюджетної дисципліни. Головною метою державного фінансового контролю є контроль за дотриманням норм, стандартів і принципів управління фінансовими ресурсами держави. При цьому зростає роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю, яка полягає у своєчасному виявленні зазначених порушень.

**Метою дослідження** є обґрунтування методів державного фінансового контролю, що мають стати основою для визначення напрямку його розвитку.

**Основні результати дослідження.** Разом із принципами Лімської декларації, зокрема, принципом економності (мінімізація витрат, здійснюваних на ту чи іншу діяльність зі збереженням якості результатів), результативності (ступінь досягнення цілей і відношення запланованих результатів діяльності до фактичних) та ефективності (співвідношення між витратами на виробництво товарно-матеріальних цінностей, робіт чи інших цінностей і обсягом ресурсів, витрачених на таке виробництво) [11], створюються основи для виконання фінансово-бюджетної дисципліни розпорядниками бюджетних коштів. Статистичні дані ДКРСУ свідчать про значні порушення фінансово-бюджетної дисципліни. При цьому спостерігається значне перевищення порушень, пов'язаних із зниженням ефективності бюджетних видатків на фінансування різноманітних програм, над порушеннями законодавчого порядку їх здійснення.

Необхідно зазначити, що у працях науковців, присвячених методичному забезпеченню ДФК, відсутня єдина думка щодо трактування самого поняття «метод державного фінансового контролю». Досить часто це поняття отожднюється з формою державного фінансового контролю.

Деякі вчені визначають різні форми ДФК. Так, залежно від характеру взаємодії суб'єкта й об'єкта контролю, ДФК поділяється на внутрішній (ініціативний) і зовнішній (обов'язковий), залежно від часових критеріїв – на попередній, поточний і наступний [9; 14–17]. Загалом під формою контролю розуміють спосіб його проведення, форма також визначає техніку його здійснення [4, 188]. Згідно зі І. Стефанюк, «форма контролю – це засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, що охоплені контрольними діями» [17, 90]. В.П. Нагребельний під формою фінансового контролю розуміє спосіб конкретного вираження й організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю [13]. Визначення форми контролю через його метод дає С. Бардаш, який під формою контролю розуміє внутрішню організацію контролю та методику його проведення, адже поняття «форма контролю» актуальне лише для практики його здійснення [8].

На думку І. Устинової, розмежування понять «метод ДФК» і «форма ДФК» ускладнюється через постійну зміну форми роботи контрольних органів, мети, завдання, змісту контрольних заходів. В основі розмежування лежить розуміння методу ДФК як способу здійснення контрольних повнова-

жень [18], що підтверджується практичним досвідом поступального реформування вітчизняної системи ДФК і впровадженням нових контрольних форм, зокрема, державного фінансового аудиту.

Таке трактування поняття методу ДФК характерне для праць науковців у сфері фінансового права й фінансового контролю. В його основі – підхід до визначення методу контролю, сформований у радянські часи, за яким метод контролю – це конкретні способи (прийоми), що застосовуються при здійсненні контрольних функцій [8].

М. Бариніна-Закірова вважає, що сукупність методів урядового ДФК, які застосовуються суб'єктами контролю при дослідженні конкретного об'єкта контролю, є формою контролю (контрольним заходом). На думку дослідниці, під методами урядового фінансового контролю слід розуміти поєднання загальнонаукових і спеціальних прийомів контролю, які дають можливість всебічно, повно й об'єктивно вивчити законність, достовірність, доцільність й економічну ефективність об'єкта контролю [6].

На основі наведених визначень та їх аналізу можна зробити висновок, що визначення понять «форма ДФК» і «метод ДФК» за своєї суттю збігаються в тій частині, в якій йдеться про спрямованість на виконання контрольних функцій суб'єктами контролю, причому форма є зовнішнім виразом та організацією змісту контрольних заходів, який, у свою чергу, реалізується за допомогою певних прийомів і способів – методів контролю.

Відсутність цілісного розуміння поняття «метод ДФК» породжує розбіжності щодо переліку методів ДФК, особливостей їх застосування. Так, А.В. Бодюк відносить до загальнонаукових методів фінансового контролю методи системного аналізу, моделювання, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування, конкретизації, аналогії тощо; до прикладних – документальні й аналітичні прийоми, спостереження, запити про підприємство (наприклад, платника податків); метод інвентаризації активів; метод огляду фізичного стану об'єкта обстеження; метод достовірних тверджень; повторне виконання перевірки тощо [7]. Узагальнення цих та інших методів ДФК, що виокремлюються науковцями, наведено у табл. 1.

Слід зазначити, що методи як специфічні прийоми, способи реалізації певних контрольних заходів можуть варіюватись (дублюватись) у межах різних форм контролю. Більше того, кожен з методів ДФК включає в себе окремі способи і прийоми, що дозволяють вирішувати проміжні задачі і також використовуватись при різних формах контролю.

Так, слідство та експертиза є способом доведення або спростування результатів контролю, тобто правовим обґрунтуванням результатів проведеного контрольного заходу [5]. Аналіз, обстеження, інвентаризація, моніторинг (спостереження) також не є окремими формами ДФК. У межах нашого дослідження щодо цих методів доцільно застосовувати термін «методичні прийоми», оскільки вони є контрольними засобами виявлення, дослідження, узагальнення фактів порушень фінансово-бюджетної дисципліни і складовими всіх згаданих форм контролю. Наприклад, аналіз як один із методів ДФК використовується і при аудиті ефективності виконання бюджетних програм, і при ревізії, і при перевірці, і при аудиті фінансової та господарської діяльності бюджетної установи [6].

Таблиця 1. Підходи науковців до визначення переліку методів ДФК, авторське опрацювання

Методи ДФК	І.Б. Стефанюк [17]	М.В. Бариніна-Закірова [6]	О.П. Орлюк [14]	Л.К. Воронова [9]	В.П. Нагребельний [13]	Н.І. Рубан [15]
Спостереження				+	+	
Аналіз				+	+	
Перевірка		+	+	+	+	+
Ревізія	+	+	+	+	+	+
Аудит	+	+				+
Стандартизація	+					+
Ідентифікація	+					+
Ліцензування	+					
Експертиза	+					
Моніторинг	+	+	+			+
Обстеження			+	+	+	
Облік				+		
Інспекція					+	
Заслуховування звітів державних органів					+	
Інвентаризація						
Експертиза						+

Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI) у стандартах аудиту державних фінансів визначила, що повний обсяг державного контролю реалізується через дві форми контролю – фінансовий аудит правильності і відповідності (regularity audit) й аудит адміністративної діяльності (performance audit) [11].

Методи проведення ДФК, згідно з Лімською декларацією та Стандартами аудиту державних фінансів, визначають з урахуванням компетентності контролера та потреб контролю в кожній конкретній ситуації, однак при цьому необхідно забезпечити контроль законності (засвідчення фінансової відповідальності, підконтрольних організацій, яке передбачає аналіз і оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновків щодо фінансових відомостей; засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату); контроль фінансової системи та операцій, який включає оцінку стану дотримання чинних законів і нормативних актів; перевірку системи внутрішнього контролю та функцій внутрішнього контролю; перевірку правильності та доцільності прийняття в підконтрольній організації адміністративних рішень; контроль ефективності (перевірка масштабів економії, результативності й ефективності управління ресурсами, які об'єкт контролю використовує для виконання своїх завдань) [11].

Підкреслюючи важливість наукових праць, присвячених визначенню переліку методів (форм) ДФК, все ж варто погодитися з точкою зору, викладеною у нормативно-правових актах (як міжнародних, так і національних). Згідно з ними, основні методи ДФК (ревізія, перевірка й аудит) втілені в окремих формах ДФК (інспектування, перевірка, державний фінансовий аудит).

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірку державних закупівель та інспектування [1].

Підходи до визначення методівДФК, на основі яких здійснено їх класифікацію, узагальнено в табл. 2. Окремі види методівДФК варто охарактеризувати з позиції оцінки (перспективності/проблематичності) їх застосування, а не сутності цих методів.

Таблиця 2. Класифікація методівДФК та їх видів, авторська розробка

Перевірка	Сутність	метод державного фінансового контролю, пов'язаний із одноразовим обстеженням і вивченням окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкту, спосіб документального викриття незаконного та нецільового використання коштів, у тому числі бюджетних, і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань, інших порушень чинного законодавства	
	За часом проведення (організацією)	планова псапланова	
	За підставою призначення	повторна додаткова	
	За обсягом	повна часткова тематична (цільова) комплексна (наскрізна)	
	За повнотою охоплення об'єктів	суцільна вибіркова	
	За місцем проведення	камеральна зустрічна виїзна	
	За характером контрольованих показників	формальна арифметична	
	За характером суб'єктів контролю	відомча псавідомча	
	Ревізія	Сутність	метод державного фінансового контролю, пов'язаний із повним, комплексним, системним та об'єктивним обстеженням фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкту, вивченням первинних фінансових документів щодо правильності відображення у них всіх фінансово-економічних операцій з метою встановлення відповідності прийнятих управлінських рішень і здійснених фінансових операцій вимогам чинного законодавства
		За часом проведення (організацією)	планова псапланова
За місцем проведення		виїзна зустрічна невийзна	
За способом проведення		документальна фактична	
Аудит	Сутність	метод державного фінансового контролю, пов'язаний із встановленням законності й ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління й функціонування системи внутрішнього контролю	
	За видами об'єктів аудиту	аудит бюджетних програм аудит суб'єктів господарювання державного сектору аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ аудит місцевих бюджетів	
	За видами оцінки	аудит правильності і відповідальності адміністративний аудит	
	За видами контрольованих параметрів	аудит економності аудит ефективності аудит результативності системний аудит	



На сьогодні в Україні склалася система ДФК, у якій основні зусилля з підтримання належної фінансово-бюджетної дисципліни виражаються в контролі та його методах – ревізії і перевірці. Попри задекларований перехід до внутрішнього контролю, стратегія розвитку системи державного фінансового контролю фінансового аудиту в Україні не сформована.

Більш перспективним, порівняно з ревізіями і перевітками, є аудит як метод попереднього та поточного ДФК.

З переходом до програмно-цільового методу складання бюджету й активного реформування системи ДФК України, прийняттям Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади [3], та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [2] було запроваджено державний фінансовий аудит з метою підвищення дієвості ДФК та зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни. З огляду на міжнародну практику прийнято окремі нормативно-правові акти, що регламентують поділ державного фінансового аудиту як методу на окремі складові. Проте у цих нормативних джерелах відсутній єдиний підхід до визначення державного фінансового аудиту як методу.

**Висновки.** Таким чином, методи ДФК відіграють важливу роль у забезпеченні належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни та сприяють запобіганню її порушень. У наукових джерелах відсутня єдина думка щодо співвідношення понять «форма ДФК» і «метод ДФК», які часто вживаються як взаємозамінні. У межах нашого дослідження форма ДФК є зовнішнім проявом та організацією змісту контрольних заходів, які здійснюються контролюючими органами щодо об'єктів контролю за допомогою сукупності певних способів і прийомів – методів контролю. Узагальнення наукових підходів і нормативних документів щодо методів ДФК дало можливість виділити такі методи ДФК, як ревізія, перевірка, аудит, що в українській системі ДФК втілені у формі інспектування, перевірки та державного фінансового аудиту. З позиції перспективності застосування ревізія та перевірка є методами подальшого контролю, тоді як аудит спрямований на запобігання порушенням фінансово-бюджетної дисципліни у межах попереднього і поточного контролю. Проте застосування аудиту, як це прийнято у міжнародній практиці, в Україні знаходиться в процесі впровадження і реформування.

1. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1991 №2940-XII // zakon1.rada.gov.ua.

2. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 №158-р // zakon1.rada.gov.ua.

3. Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2001 №1156 // zakon1.rada.gov.ua.

4. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. – К.: МАУП, 2007. – 240 с.

5. Бардаш С. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю // Вісник КНТЕУ. – 2009. – №2. – С. 66–71.

6. Бариніна-Закірова М.В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю // Фінансовий контроль. – 2005. – №1. – С. 53–59.

7. Бодюк А.В. Методи фінансового контролю // Фінансовий контроль. – 2005. – №1. – С. 50–53.

8. *Вознесенский Э.А.* Финансовый контроль в СССР. – М.: Юридическая литература, 1973. – 179 с.
9. *Воронова Л.К.* Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
10. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік // [www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).
11. Керівні принципи з аудиту державних фінансів: Збірник базових документів INTOSAI: Проект ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці». – К., 2003. – 122 с.
12. *Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: Монографія. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.
13. *Нагребельний В.П., Чернадчук В.А.* Фінансове право України: Навч. посібник. – Суми, 2004. – 359 с.
14. *Орлюк О.П.* Фінансове право: Навч. посібник. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
15. *Рубан Н.І.* Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 6–12.
16. *Савченко Л.А.* Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Акад. держ. подат. служби України. – Ірпінь, 2002. – 29 с.
17. *Стефанюк І.Б.* Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Наук.-дослід. фінанс. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2002. – 16 с.
18. *Устинова І.П.* Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади України: Автореф... дис. канд. юрид. наук / Київський університет ім. Тараса Шевченка. – К., 1997. – 20 с.

Стаття надійшла до редакції 22.04.2011.