

## СУТНІСТЬ ДЕЯКИХ ПРИНЦИПІВ ПУБЛІЧНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (НА ПРИКЛАДІ ВИЩОГО ОРГАНУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ)

### ESSENCE OF SOME PRINCIPLES OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL (AT EXAMPLE OF THE HIGH AUTHORITY OF FINANCIAL CONTROL)

Зозуля Д.В.,

магістр права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Стаття присвячена питанням публічного фінансового контролю. Досліджуються поняття «принципи» та «принципи публічного фінансового контролю». Розглядаються проблеми та перспективи розвитку публічного фінансового контролю в Україні.

**Ключові слова:** контроль, державний фінансовий контроль, публічний фінансовий контроль, суб'єкт, принцип.

Статья посвящена вопросам публичного финансового контроля. Исследуются понятия «принципы» и «принципы публичного финансового контроля». Рассмотрены проблемы и перспективы развития публичного финансового контроля в Украине.

**Ключевые слова:** контроль, государственный финансовый контроль, публичный финансовый контроль, субъект, принцип.

The article is devoted to issues of public financial control. The concepts of "principles" and "principles of public financial control" are explored. The problems and prospects of development of public financial control in Ukraine are considered.

**Key words:** control, state financial control, public financial control, subjects, principles.

У науці фінансового права діяльність держави щодо здійснення функцій управління в галузі фінансів називається «публічна фінансова діяльність», яка полягає у формуванні, розподілі та використанні централізованих і децентралізованих грошових фондів для забезпечення здійснення функцій держави та органів місцевого самоврядування. Практика свідчить, що певні заходи фінансового контролю проводиться на всіх стадіях та етапах публічної фінансової діяльності. І це не випадково, адже наявність самого контролю об'єктивно зумовлена контрольною функцією фінансів. Саме за допомогою контрольних заходів у суб'єктах фінансових правовідносин виникає можливість оперативно отримувати інформацію про стан підконтрольних суб'єктів та об'єктів.

Сьогодні досліджень, присвячених проблемам публічного фінансового контролю, є чимало. Варто відзначити такх вчених, як Л.К. Воронова, Л.А. Савченко, Л.М. Касьяненко, О.А. Музика-Стефанчук, О.Ф. Андрійко, Л.О. Батанова, Л.В. Борець, В.Р. Жвалюк, А.Й. Іванський, О.С. Койчева, Л.О. Копцева, С.О. Ніщимна, Н.В. Сірош, П.П. Латковський, О.П. Пашенко, Д.С. Роговенко, Р.М. Сухий, І.П. Устименко. Водночас є чимало питань, які є дискусійними та потребують додаткового розгляду.

**Мета статті** полягає у дослідженні загальних принципів публічного фінансового контролю на прикладі засад діяльності Вищого органу фінансового контролю.

Здійснення фінансового контролю повинно ґрунтуватися на відповідних принципах як організаційно-правових засадах побудови і функціонування фінансового контролю, що забезпечують його результативність. У перекладі з латинської слово "principium" – початок, основа – означає вихідне положення якої-небудь теорії, науки, вчення, світогляду, політичної організації, діяльності тощо. Законодавець завжди намагається закріпити в нормативно-правовому акті перелік принципів, на основі яких діє відповідний орган, здійснюється певна діяльність. На превеликий жаль, таке закріплення не означає автоматичного практичного застосування принципів.

Головним документом, у якому з огляду на побудову різних систем фінансового контролю було закріплено принципи здійснення контролю, є Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю [1]. Водночас у Декларації принципи як такі не перелічуються, проте вони впливають зі змісту її статей. Зокрема, ідеться про засади законності, ефективності, незалежності, компетентності,

об'єктивності, гласності, публічності, об'єктивності, плановості, засади запобігання порушенням, обов'язковості настання відповідальності (невідворотності покарання) за скоєні порушення фінансової дисципліни.

На думку професора Л.А. Савченко, публічному фінансовому контролю притаманні принципи незалежності, об'єктивності, гласності, компетентності [2, с. 69].

Професор О.А. Музика-Стефанчук зазначає: «Принципи публічного фінансового контролю – це керівні ідеї, засади, на яких має ґрунтуватися такий контроль. Частина принципів має нормативно-правове закріплення, інша частина – це результати наукових досліджень, що не мають відповідного закріплення» [3, с. 109–110].

З огляду на загальні методологічні підходи формування системи принципів контролю уявляється можливим виділити загальні принципи, що поширюються на публічний фінансовий контроль, а також його специфічні принципи. Слід мати на увазі, що багато із загальних принципів є загальними для різних галузей права, правових інститутів (наприклад, принципи законності, рівності, верховенства права).

Так, принцип законності означає неухильне дотримання правових норм усіма учасниками фінансових правовідносин. Інколи аналізований принцип розглядають як сукупність принципів верховенства закону, єдності (загальності), доцільності, реальності (В.В. Лазарєв). У будь-якому разі законність виявляється у нормативно-правовій основі регулювання публічного фінансового контролю, діях і відносинах між суб'єктами. Окрім цього, законність і її вимоги мають бути чітко відображені (закріплені) в актах, які конкретизують законодавство, у стандартах фінансового контролю (наприклад, у стандартах аудиту, фінансового моніторингу).

Взагалі принцип законності в Україні впливає із змісту ст. 19 Конституції України і щодо державного фінансового контролю означає, що вся контрольна діяльність повинна здійснюватися на основі чинного законодавства.

У Юридичній енциклопедії зазначається, що законність постає у кількох вимірах, тобто як принцип здійснення державно-владних повноважень, як принцип поведінки фізичних і юридичних осіб у сфері права, як принцип побудови системи нормативних актів, як режим соціально-політичного життя, що визначає реальність писаного права та ступінь його втілення [4, с. 498].

Принципу незалежності світова спільнота приділяє чи не найбільше уваги, зазначаючи, що саме він є основою

та запорукою якісного функціонування вищих органів фінансового контролю (далі – ВОФК). Для його детальної регламентації була прийнята своєрідна хартія незалежності. Ідеться про Мексиканську декларацію незалежності вищих органів державного аудиту (затверджена на XIX Конгресі INTOSAI 2007 р. у м. Мехіко), яка є другим вагомим документом для застосування у діяльності Рахункової палати, що є членом INTOSAI та активно приймає участь у робочих групах і комітетах цієї організації, а також здійснює свою діяльність на засадах її стандартів та принципів.

Декларація містить вісім основних принципів функціональної та організаційної незалежності вищого органу фінансового контролю, необхідних для реалізації повноважень у сфері фінансового контролю за бюджетними коштами, які можна охарактеризувати так:

- незалежність у юридичній сфері означає закріплення статусу ВОФК у Конституції та спеціальному законі з визначенням компетенції, місця і ролі у державному устрої країни;

- незалежність в економічній сфері передбачає забезпечення ВОФК необхідними фінансовими, матеріальними і трудовими ресурсами. ВОФК самостійно має визначати свій бюджет та незалежності від уряду. (Це положення є вельми сумнівним, оскільки Рахункова палата є бюджетною установою та фінансується Державним бюджетом України, тобто не може йти мови про цілковиту фінансову незалежність цього органу – Д. 3.);

- кадрова незалежність означає призначення керівників та членів ВОФК на термін більший, ніж термін дії органу, який здійснює їх призначення. Процедура їх звільнення з посади ніяк не залежить від рішення інших владних структур. Лише це може забезпечити виконання аудиторами своїх обов'язків без страху стати об'єктом переслідування або покарання;

- незалежність у сфері аудиту передбачає, що для ефективного виконання своїх обов'язків ВОФК повинен мати можливість самостійно визначати теми аудиторських перевірок, робочі плани, методи і способи їх виконання, а також власну організаційну структуру і управління справами. У своїй роботі ВОФК не повинен підкорятися ніяким законодавчим чи виконавчим органам країни або перебувати під їх впливом;

- незалежність у джерелах інформації означає, що підконтрольні організації мають обов'язково надавати аудиторам ВОФК необхідну інформацію та документи, необхідні для виконання ними своїх функцій (без будь-яких обмежень, але у межах закону);

- незалежність у презентації результатів аудиту, тобто ВОФК повинен інформувати громадськість про результати своєї діяльності принаймні раз на рік шляхом звітування;

- незалежність у визначенні змісту звітів і часу публікації означає, що ВОФК самостійно визначає зміст і час публікації звітів і не обмежується у праві публікувати та розповсюджувати їх після офіційної презентації відповідним органам влади;

- незалежність у наступному контролі передбачає, що ВОФК повинен мати можливість самостійно впливати на відповідальне ставлення до результатів своїх перевірок та висновків, контролювати виконання рекомендацій [5]. Хоча це положення у діяльності вітчизняної Рахункової палати, на наш погляд, є нереальним, оскільки максимум, що вона (її аудитори) може зробити, – це передати матеріали перевірок до компетентних органів, які мають право застосовувати санкції до порушників фінансової дисципліни (Рахункова палата позбавлена можливості застосовувати такі санкції).

У ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 р. [6] закріплено, що діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності,

об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості. Загалом перелічені засади дублюють передбачені у названих Деклараціях принципи, тобто у вітчизняному законодавстві враховано положення міжнародних документів.

На практиці важливо, щоб ВОФК зберігав незалежність від організацій, що перевіряються, і був захищеним від зовнішнього впливу. Така незалежність гарантує збалансованість, надійність і об'єктивність висновків аудиторів цього органу, виключає конфлікт інтересів. З огляду на це незалежність у публічному фінансовому контролі є одним із фундаментальних принципів.

Відповідно до Лімської декларації незалежність ВОФК розглядається у таких аспектах:

- 1) організаційна незалежність – незалежність членів вищого органу державного аудиту, відсутність будь-якого зовнішнього впливу;

- 2) функціональна незалежність – закріплення аудиторських компетенцій вищого органу державного аудиту в Конституції країни, свобода планування аудиторських перевірок і складання висновків за їх наслідками;

- 3) фінансова незалежність – отримання необхідних фінансових ресурсів з бюджету, вільне розпорядження коштами [7, с. 176–177].

Організаційна незалежність державних органів контролю за виконанням бюджету забезпечується тим, що вони є юридичними особами. Це передбачено також у ч. 4 ст. 1 Закону України «Про Рахункову палату»: «Рахункова палата є юридичною особою, має печатку зі своїм найменуванням і зображенням Державного Герба України».

Функціональна незалежність забезпечується правом ВОФК на самостійне планування і здійснення контрольних заходів та обмеженням підстав для проведення позапланових перевірок, зокрема і на вимогу органів законодавчої та виконавчої влади. Такі заходи мають проводитися відповідно до затверджених планів. Відповідно до ст. 27 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата здійснює свою діяльність згідно з планами роботи, які затверджуються на засіданні Рахункової палати. Звернення Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатські запити і звернення, звернення Президента України, Кабінету Міністрів України з пропозиціями про здійснення Рахунковою палатою заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) розглядаються на засіданні Рахункової палати щодо прийняття рішення про їх включення до планів роботи. У разі неврахування таких звернень, запитів у плані роботи Рахункова палата надає аргументовану відповідь у встановленому порядку. Окрім цього, Рахункова палата з власної ініціативи або на підставі звернень названих вище суб'єктів може здійснювати позапланові заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Рішення про здійснення таких заходів приймається на засіданні Рахункової палати. Також Рахункова палата здійснює позапланові заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) відповідно до рішення Верховної Ради України, прийнятого у порядку, передбаченому Регламентом Верховної Ради України.

Наступний принцип (принцип неупередженості) є провідною засадою справедливості та законності публічного фінансового контролю, що забезпечує відсутність упередженості посадових осіб під час здійснення контрольних заходів та відсутність неправомірної зацікавленості в їх результатах. Вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їх станом і діяльністю повинні бути єдиними, об'єктивними та неупередженими. Принцип неупередженості має реалізуватися щодо планування та здійснення контрольних заходів відносно конкретних підконтрольних суб'єктів, щодо відсутності матеріальної зацікавленості в ході проведення контрольного заходу або у висновках за його результатом, щодо висвітлення, обговорення та рекомендацій за результатами контрольних заходів, а також щодо відсут-

ності родинних зв'язків між контролюючим органом та підконтрольним суб'єктом [8, с. 237].

Принцип об'єктивності є визначальною умовою ефективності роботи ВОФК, оскільки без нього втрачається сам сенс контролю. Об'єктивність передбачає необхідність забезпечення контролюючими суб'єктами неупередженого підходу до підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, узагальнення результатів контролю, які повинні ґрунтуватися на достовірній інформації, а також точність, достовірність результатів контролю. Публічний фінансовий контроль має здійснюватися кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних згідно з порядком, визначеним законодавчо, шляхом використання методів, які б гарантували отримання повної і достовірної інформації. Забезпеченням цього принципу є, наприклад, таке: наявність у членів Колегії Рахункової палати права на окрему думку, яка має ґрунтуватися виключно на доказах, які отримані та зібрані із дотриманням стандартів ВОФК, а також на гарантії надання необхідної інформації за запитом палати в ході проведення аудиту; контролери-аудитори мають вишукувати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторони контролю, однак висновки аудиторів не повинні залежати від такої інформації; взаємодія ВОФК з іншими органами державної влади стосовно результатів уже проведених контрольних заходів; притягнення суб'єктів фінансового контролю до відповідальності за протиправні дії чи бездіяльність. Варто відзначити, що Кодекс етики INTOSAI не розмежує принципи незалежності, об'єктивності та неупередженості та наголошує на їх взаємозв'язку і взаємопроникненні. Члени палати мають бути незалежними від об'єктів контролю та інших зацікавлених осіб, вони мають бути об'єктивними під час вирішення питань і проблем, над якими вони працюють. Незалежність та неупередженість контролерів-аудиторів має бути не лише у дійсності, але й в уявленнях людей. Особисті та зовнішні інтереси не повинні шкодити незалежності контролерів-аудиторів, що може виражатися в утриманні від роботи, у якій вони мають особистий інтерес [9].

Наступним принципом, який властивий контрольному процесу загалом та публічному фінансовому контролю, що здійснює ВОФК, є принцип гласності. Майже у всіх як внутрішньодержавних, що стосуються правового статусу контролюючих суб'єктів (у Законі України «Про Рахункову палату», Положенні про Державну фінансову інспекцію України, Стандарті Рахункової палати), так і міжнародних (у Лімській декларації, Декларації про принципи) нормативних актах ідеться про цей прин-

цип, але він загалом трактується стосовно оголошення результатів контролю [10, с. 116]. Про принцип гласності як принцип здійснення державного фінансового контролю за умови дотримання державної, комерційної чи іншої таємниці, що охороняється законом, ідеться у статті 2 Модельного Закону «Про державний фінансовий контроль», затвердженого постановою Міжпарламентської Асамблеї держав – учасниць Співдружності Незалежних держав від 4 грудня 2004 р. [11].

Детально викладено сутність принципу гласності у Декларації Ради керівників вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД про забезпечення гласності в діяльності вищих органів фінансового контролю та взаємодії з гілками влади [12] (далі – Декларація про гласність): «Гласність є одним із основних принципів діяльності ВОФК, що забезпечує реалізацію демократичних основ управління економікою, ефективність контрольної діяльності держави і захист суспільства від корупції та інших правопорушень. ВОФК, що формується всенародно обраними главами держав і/або парламентами, здійснює свою діяльність в інтересах народу, реалізує принцип гласності шляхом надання незалежної, достовірної і об'єктивної інформації про ефективність управління державними фінансовими ресурсами. Гласне здійснення діяльності ВОФК сприяє ефективній реалізації його рішень, а також дозволяє суспільству брати участь в управлінні державними фінансовими ресурсами. Основною формою забезпечення гласності діяльності ВОФК є надання парламентам і/або главам держав звітів про свою діяльність, використання державних фінансових ресурсів. Принцип гласності реалізується також шляхом розміщення матеріалів за результатами контролю (аудиту), інших відомостей про діяльність ВОФК у засобах масової інформації, проведення прес-конференцій, брифінгів й інших заходів. ВОФК забезпечує реалізацію принципу гласності у частині, що не суперечить вимогам законодавства про охорону прав і свобод особи, про державні таємниці».

Погоджуємося з думкою О.С. Койчевої, що до принципів, використання яких надасть можливість удосконалити та підвищити ефективність діяльності Рахункової палати, необхідно додати такі: принцип прозорості, плановості, професійного скептицизму та системності [8, с. 155].

Отже, підсумовуючи викладене вище, пропонуємо принципи публічного фінансового контролю розуміти як основні його положення, засади, що застосовується на практиці, мають нормативно-правове закріплення чи є неписаними, але такими, що отримують практичну реалізацію у сфері фінансової політики.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю) від 01.01.1977 р. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article>.
2. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
3. Музика-Стефанчук О.А. Фінансове право: навч. посіб. 4-те вид., допов. та переробл. К.: Ін Юре, 2018. 348 с.
4. Юридична енциклопедія: в 6 т. / редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. К.: «Укр. енцикл.», 1999. Т. 2: Д–Й. 744 с.
5. Мексиканська декларація незалежності. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?catid=32836>.
6. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради. 2015. № 36. Ст. 360.
7. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: ФОП Наталуха А.С., 2014. 321 с.
8. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2016. 237 с.
9. Кодекс етики INTOSAI. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable\\_article/232293](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/232293).
10. Сирш Н.В. Надлежащее закрепление принципов финансового контроля в законодательстве как гарантия их реализации в контрольном процессе. *Leges et Viata*. 2015. № 6/3. С. 114–118.
11. Про державний фінансовий контроль: Модельний Закон, затверджений постановою Міжпарламентської Асамблеї держав – учасниць Співдружності Незалежних держав від 04.12.2004 р. № 24 (11). URL: <http://www.bankzakonov.com/d2008/time29/lav29096.htm>.
12. Декларація Совета руководителей высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств об обеспечении гласности в деятельности Высших органов финансового контроля и их взаимодействия с различными вервями власти. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua>.