

УДК 33.025.12

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: КЛАСИФІКАЦІЙНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ

СТЕФАНЮК І., к. е. н., доцент, заступник директора департаменту з питань використання коштів державного бюджету в регіонах Рахункової палати

Класифікація державного фінансового контролю за видами має важливе значення для визначення повноважень його суб'єктів і попередження зайвого дублювання в їх діяльності. Водночас класифікація державного фінансового контролю за видами є складною і неоднозначною, тому на види найчастіше поділяють не державний фінансовий контроль (*далі* – ДФК), а просто контроль чи фінансовий контроль.

Незважаючи на численні наукові дослідження [1–18] єдиної, однозначної класифікації ДФК за видами нині не має. У багатьох випадках надання ДФК ознак інших типів фінансового контролю є неправомірним.

Метою статті є аналіз існуючих класифікацій державного фінансового контролю, виявлення їх переваг та недоліків, розробка класифікації ДФК за видами.

Відповідно до фінансово-економічного словника [1, с. 135], вид контролю – складова частина системи контролю із властивим їй змістом, призначена для здійснення функції контролю згідно зі своїми завданнями, правами та обов'язками. Виокремлено такі види контролю: державний, позавідомчий, відомчий, аудиторський, громадський. Класифікація не зовсім вдала, оскільки позавідомчий і відомчий контроль є видом державного контролю, а громадський і аудиторський виходять за межі системи ДФК, тому вони не можуть бути його видами.

Інші автори стверджують: "Вид може трактуватися як похідне поняття, що має усі властивості більш загального поняття (типу), але володіє деякими специфічними властивостями, які відокремлюють його від інших явищ даного типу. Існують різні види фінансового контролю, що викликано багатогранністю функцій фінансового контролю. Одним із головних видів виступає державний фінансовий контроль" [2, с. 70–71]. Далі наводиться класифікація ДФК, розроблена за суб'єктним складом органів, що здійснюють фінансовий контроль: фінансовий контроль Президента; аудиторський фінансовий контроль; парламентський фінансовий контроль; фінансовий контроль органів

виконавчої влади; внутрішньогосподарський фінансовий контроль; відомчий фінансовий контроль; фінансовий контроль кредитних органів; позавідомчий фінансовий контроль; громадський фінансовий контроль.

При такій класифікації ДФК на види застосовано різні критерії його поділу: за суб'єктами державного фінансового контролю – на президентський, парламентський, органів виконавчої влади; за суб'єктами фінансового контролю – на аудиторський, кредитних органів, громадський; за обсягами повноважень органів контролю – на відомчий, позавідомчий, внутрішньогосподарський.

Цілком слушним є твердження І. Дрозд і В. Шевчука, що різновиди контролю характеризуються низкою ознак, притаманних елементам контролюючої системи: суб'єкт – контрольні дії – об'єкт [3, с. 33]. Розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний системоутворюючий критерій, виокремлюють такі види контролю:

- *прямий* (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори;
- *представницький* (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців;
- *ініціативний*, який впливає з власної волі та розсуду його суб'єктів;
- *примусовий* (обов'язковий), зумовлений зовнішніми обставинами, які спонукають суб'єктів до його здійснення.

Наступним елементом класифікації видів контролю І. Дрозд і В. Шевчук вважають підконтрольний об'єкт. У зв'язку з цим дослідники виокремлюють: *економічний* (господарський) контроль – спрямований на відстеження реальної економіки, тобто сфери створення і руху потоків товарів, робіт і послуг; *фінансовий* контроль – покликаний перевіряти віртуальну економіку, сферу фінансів (створення грошей та обігу грошових потоків).

Недоліком класифікації контролю за підконтрольним об'єктом є те, що такі ж види контролю визначаються авторами і за іншим критерієм – за ступенем охоплення господарської сфери – виокремлено такі види контролю, як економічний, фінансовий, валютний, банківський.

За формою власності об'єктів контролю визначено незалежний, муніципальний і державний контроль. Класифікація за таким критерієм суперечлива, бо, наприклад, проведення на державному підприємстві перевірки приватною аудиторською фірмою не є ознакою здійснення державного контролю.

Третьою класифікаційною ознакою І. Дрозд і В. Шевчук вважають контрольні дії, які визначають зв'язок контролюючого суб'єкта

з об'єктом контролю та ефективність проведення всієї процедури контролю (табл. 1). Наведена класифікація контролю певною мірою поширюється і на державний фінансовий контроль.

Таблиця 1

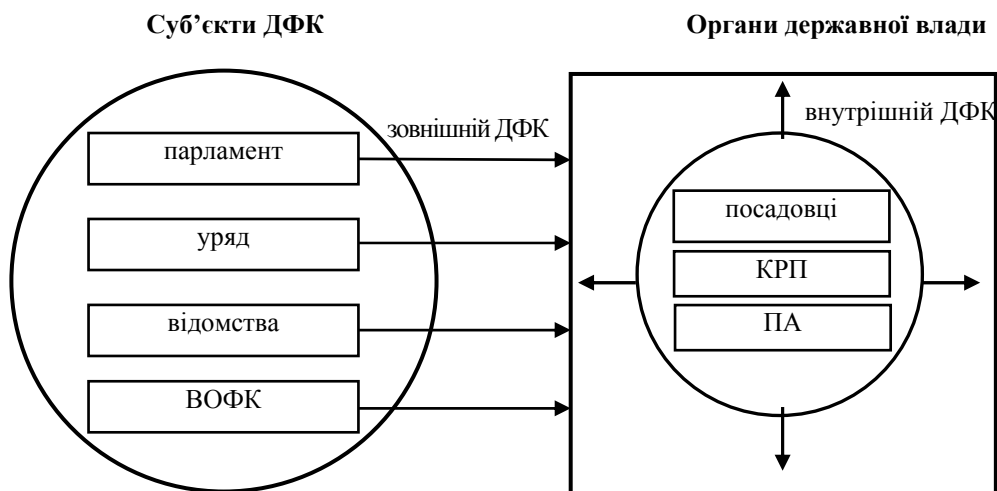
Класифікація видів контролю за ознакою "контрольні дії" [3, с. 36]

Контрольні дії як ознака класифікації	Вид контролю
За спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
За строком здійснення	Попередній, поточний, наступний
За цільовою спрямованістю	Стратегічний, тактичний, оперативний
За характером контрольних заходів	Плановий, позаплановий
За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями	Повний, локальний, суцільний, вибірковий
За місцем здійснення контрольних дій	Виїзний, камеральний, дистанційний
За методикою здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
За технологією здійснення контрольних дій	Неавтоматизований, частково або повністю автоматизований

Передусім контрольні дії можуть мати два спрямування щодо об'єкта контролю: *внутрішнє*, коли суб'єкт контролю є одночасно і об'єктом контролю, тобто місцезнаходження цих елементів збігається; *зовнішнє*, яке спостерігається у випадках, коли суб'єкт контролю за ідентифікацією не збігається з об'єктом контролю.

Науковці стверджують, що внутрішній контроль реалізують спеціально створені для цього підрозділи у структурі суб'єкта контролю, а зовнішній контроль – спеціально створені для цього державні контрольні органи та інші органи незалежного контролю в різних сферах господарської системи [3, с. 37]. Основні типи суб'єктів, що здійснюють зовнішній і внутрішній державний фінансовий контроль (ВФК), наведено на *рис. 1*.

В Україні немає розвиненого ринку іпотечних цінних паперів, який, з одного боку, є найважливішим інструментом рефінансування іпотечних житлових кредитів, з іншого – стабілізатором фондового ринку. Дефіцит на ринку фондових інструментів не дозволяє банкам залучати кошти пенсійних фондів і страхових компаній. Саме вони у світі є основними "вкладниками" в довгострокову іпотеку. Іпотечні цінні папери можуть стати надійним інструментом значного збільшення легальних заощаджень населення.



Умовні позначення:

ДФК – державний фінансовий контроль; КРП – контрольно-ревізійний підрозділ;
 ВОФК – вищий орган фінансового контролю; ПА – підрозділ аудиту.

Рис. 1. Позичування державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю

Потрібно зазначити, що у суб'єкта контролю можуть одночасно проявлятися і ці два види контролю: зовнішній (контрольні дії спрямовані на об'єкти контролю ззовні власної системи) внутрішній (контрольні дії спрямовані на власні підрозділи чи підпорядковані об'єкти контролю) (рис. 2).

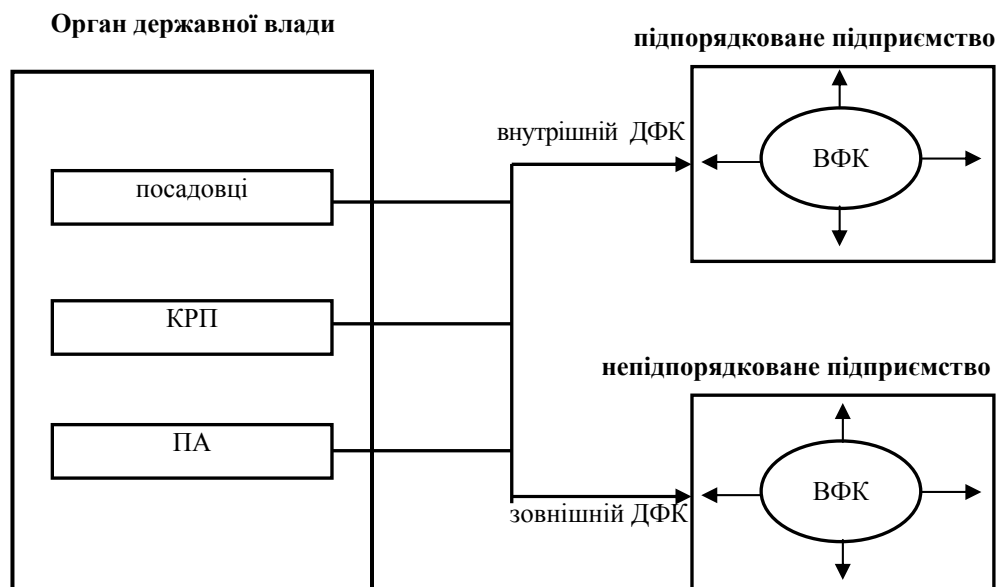


Рис. 2. Позичування державного і недержавного фінансового контролю

Таким чином, контрольні дії суб'єкта ДФК по відношенню до підпорядкованого підприємства (установи, організації) носять характер внутрішнього контролю (і, на думку платників податків, часто є неповноцінними), а по відношенню до непідпорядкованого об'єкта – зовнішнього контролю.

У науковому середовищі триває дискусія щодо поділу фінансового контролю за критерієм періодичності (залежно від часу) його здійснення. Можна виокремити дві групи авторів. Перша група (Е. Вознесенський [4, с. 68], В. Мітрофанов [5, с. 22], Л. Крамаровський [6, с. 12], М. Ровінський [7, с.10], М. Кужельний [8, с. 10], І. Андреев [9, с. 10], Л. Савченко [10, с. 243], В. Дудко [11, с. 29] та ін.) поділяють фінансовий контроль за цим критерієм на попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний, заключний) та вважають їх формами контролю. У монографії Е. Вознесенського залежно від часу вчинення контрольних дій контроль розподіляється на попередній і наступний. При цьому упущено поточний контроль. Автор вважає, що бухгалтерський контроль не може бути поточним, а тільки попереднім. Аналогічно В. Мітрофанов зазначає, що розподіл контролю на попередній, поточний і наступний виступає у вигляді його форм або стадій.

Л. Савченко, підтримуючи класифікацію фінансового контролю за формами на попередній, поточний та наступний, для обґрунтування своєї позиції посилається на Лімську декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів. Однак тут стверджується, що ефективний попередній контроль є невід'ємною частиною надійної системи управління довіреними грошовими і матеріальними засобами. При цьому зазначено, що під попереднім контролем слід розуміти перевірку, яка проводиться до здійснення адміністративних фінансових дій вищим органом або іншими контрольними організаціями. Усі інші види контролю – це контроль за фактом, тобто перевіряються вже здійснені дії [12, с. 42]. Отже, у Лімській декларації все ж таки йдеться про види, а не про форми контролю.

Таким чином, немає підстав стверджувати, що попередній, поточний і заключний контроль є формами ДФК. За іншим підходом, суб'єкт ДФК має пред'являти підконтрольному суб'єкту господарювання одночасно направлення (доручення) на здійснення контролю у трьох формах, оскільки дослідженню з боку суб'єкта ДФК у визначений період піддаються трансакції з різним рівнем їх реалізації (одні господарські операції перебувають у стані підготовки, інші – виконання, а треті – у стадії оцінки їх результатів) (рис. 3).

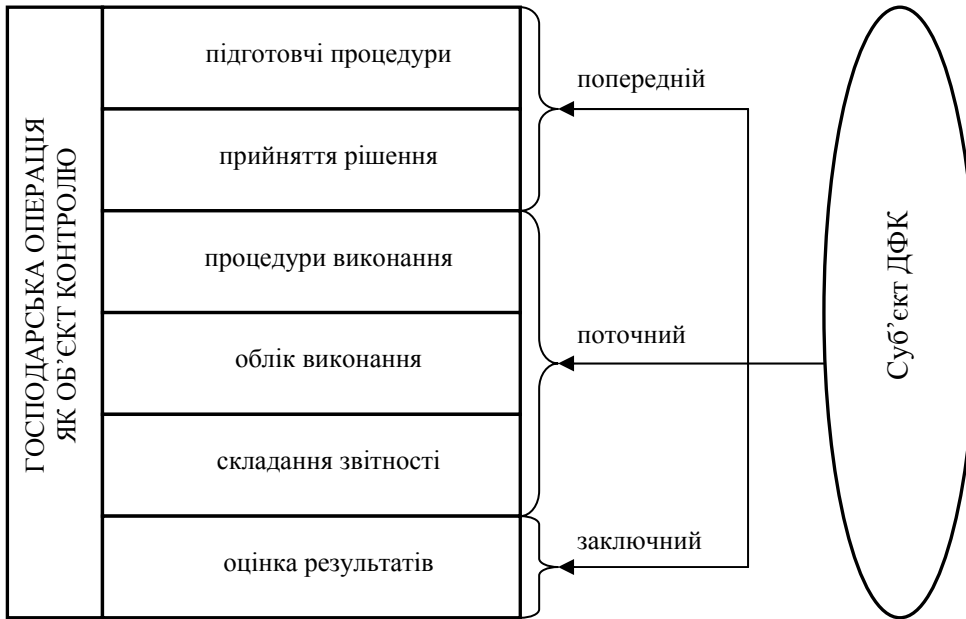


Рис. 3. Позичювання попереднього, поточного і заключного видів державного фінансового контролю

Для наочності розглянемо приклад здійснення у 2010 р. контрольного заходу на державному підприємстві за трьома питаннями: правильність ведення бухгалтерського обліку, правильність визначення у 2009–2010 рр. основних результатів фінансово-господарської діяльності і дотримання норм законодавства при здійсненні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (рис. 4). Щодо бухгалтерського обліку суб'єкт ДФК здійснює заключний контроль за результатами 2009 р., а стосовно 2010 р. – поточний контроль. На відміну від цього контроль за правильністю визначення прибутку у поточному році буде не поточним, а попереднім, оскільки прибуток остаточно визначається лише за річною звітністю підприємства у січнілютому наступного року. Ще більш виразно висновок про те, що суб'єкт ДФК у ході контрольної діяльності може одночасно реалізувати попередній, поточний і заключний види фінансового контролю, підтверджує контроль дотримання норм законодавства при здійсненні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. Адже залежно від того, на якій стадії знаходиться контракт (його завершено, він у стадії виконання чи лише на стадії підготовки), контроль матиме ознаки заключного, поточного чи попереднього.

Отже, цілком слушною є позиція другої групи авторів (І. Белобжецький [13], М. Білуха [14, с. 30–31], Ф. Бутинець [15, с. 12–14], І. Дрозд і В. Шевчук [3], Є. Калюга [16, с. 63–64] та ін.), які вважають попередній, поточний і заключний контроль не формами, а видами державного фінансового контролю.

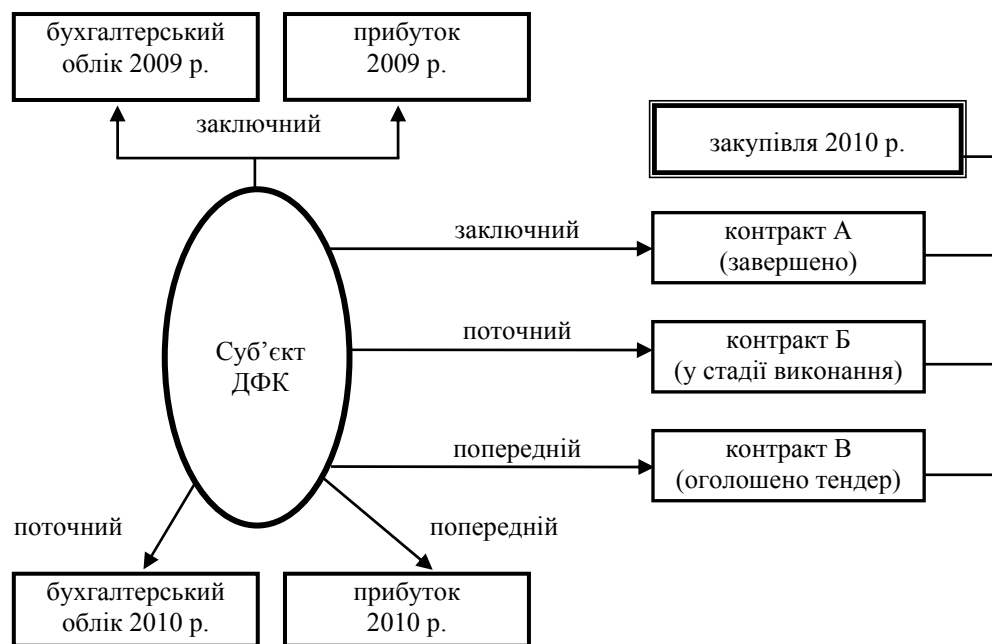


Рис. 4. Обґрунтування можливості здійснення суб'єктом ДФК одночасно попереднього, поточного і заключного контролю

Для організації ДФК важлива також його класифікація за предметом контролю. Відповідь на запитання "На предмет чого ми контролюємо об'єкт?" передбачає посилання не на законодавство з фінансових питань загалом, а на конкретні нормативно-правові акти, які регламентують окремі сфери діяльності об'єкта контролю та умовно зведені в групи бюджетного, податкового, митного, валютного, банківського законодавства тощо.

Наприклад, бюджетне законодавство – це сукупність правових норм, що регулюють відносини, пов'язані з формуванням, прийняттям, виконанням і звітуванням про виконання державного і місцевих бюджетів, рухом, обліком і використанням бюджетних коштів, а також здійсненням бюджетного контролю та притягненням до відповідальності за вчинення бюджетних правопорушень. Податкове законодавство – це сукупність законодавчих актів, що регулюють відносини, пов'язані зі встановленням та скасуванням податків, а також їх сплатою, здійсненням податкового контролю та притягненням до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування. Митне законодавство – сукупність правових норм, що регулюють порядок ввезення, вивезення й транзиту товарів ручної поклажі й багажу пасажирів, валютних та інших цінностей, міжнародних поштових відправлень; стягнення митних тарифів, податків, зборів та інших платежів, надання пільг, встановлення заборони та обмежень, а також контролю за переміщенням товарів через державний кордон [1, с. 435–437].

Таким чином, історично склалася спеціалізація контрольної діяльності: одні суб'єкти контролю здійснюють його переважно у бюджетній сфері, другі – у податковій і валютній, треті – у банківській. Отже, за предметом контролю можна виокремити такі види ДФК: бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський.

Проведений аналіз наукових джерел дає змогу запропонувати нову класифікацію державного фінансового контролю за видами (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація ДФК за видами

Ознака класифікації	Вид контролю
Статус суб'єктів контролю	Парламентський, урядовий, відомчий
Спрямованість залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
Строк (час) здійснення по відношенню до стадії об'єкта контролю	Попередній, поточний, наступний
Ініціювання контролю	Ініціативний, обов'язковий (примусовий)
Виконання контролю ініціатором	Прямий (безпосередній), представницький (делегований)
Плановість контрольних заходів;	Плановий, позаплановий
Обсяг охоплення об'єкта контрольними діями	Повний (суцільний), локальний (вибірковий)
Місце здійснення контрольних дій	Виїзний, камеральний
Методика здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
Предмет контролю	Бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський
Технологія здійснення контрольних дій	Ручний, автоматизований

Для виокремлення таких видів державного фінансового контролю, як дистанційний (О. Василик [17, с. 542], Г. Дмитренко [18, с. 32], І. Дрозд [3]), стратегічний, тактичний, оперативний (Г. Дмитренко [18, с. 30], І. Дрозд [3]), загальнодержавний (Л. Крамаровський [6], Л. Савченко [10, с. 229]), внутрівідомчий і внутрігосподарський (І. Білобжецький [13], В. Дудко [11, с. 26], Л. Крамаровський [6]) підстав немає, оскільки, як було зазначено вище, вид контролю – це складова цілого, яка відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, предметом контролю чи методами здійснення контрольних дій. У даному випадку: дистанційний контроль – це антипод виїзного і синонім камерального контролю; стратегічний, так-

тичний і оперативний контроль не має ніякого відношення до суб'єктів, об'єктів і методів контролю (дані будь-якого виду контролю можуть бути використані для цілей стратегічного, тактичного чи оперативного управління); загальнодержавний контроль апріорі не може бути видомДФК; внутрівідомчий контроль є синонімом відомчого контролю, а внутрігосподарський контроль не завжди відноситься до державного фінансового контролю.

Отже, запропонована класифікація державного фінансового контролю сприятиме чіткому визначенню повноважень його суб'єктів і попередженню зайвого дублювання в їх діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Загородній А. Г.* Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. — К. : Знання, 2007. — 1072 с.
2. *Державні фінанси* : підручник / С. О. Булгакова (кер. авт. кол.), [В. Г. Барановська, Л. В. Єрмошенко, О. Т. Колодій та ін.]; за ред. А. А. Мазаракі : У 5 т. — Т. 5. Державний фінансовий контроль. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. — 303 с.
3. *Дрозд І. К.* Державний фінансовий контроль : [навч. посіб.] / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. — К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. — 304 с.
4. *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. — М. : Юрид. лит., 1973. — 134 с.
5. *Митрофанов В. М.* Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / В. М. Митрофанов. — М. : Финансы, 1965. — 259 с.
6. *Крамаровский Л. М.* Ревизия и контроль / Л. М. Крамаровский. — М. : Финансы, 1976. — 232 с.
7. *Ровинский Н. Н.* Финансовый контроль в СССР / Н. Н. Ровинский. — М. : Госфиниздат, 1947. — 242 с.
8. *Кужельный Н. В.* Бухгалтерский учет и его контрольные функции : практ. руков. / Н. В. Кужельный. — М. : Финансы и статистика, 1985. — 143 с.
9. *Андреев И. А.* Финансовый контроль в СССР / И. А. Андреев. — Казань : Казанский ун-т, 1974. — 197 с.
10. *Савченко Л. А.* Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л. А. Савченко. — Ірпінь : Акад. держ. податк. служби України, 2001. — 407 с.
11. *Дудко В. П.* Державний фінансовий контроль : підручник / В. П. Дудко. — 2-ге вид., перероб. та допов. — Чернівці : Прут, 2008. — 624 с.
12. *Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах.* Аналитический обзор и сборник нормативных актов / сост. : С. О. Шохин, В. И. Шлейников; аналит. разд. и общ. ред. С. О. Шохина. — М. : Прометей, 1998. — 324 с.
13. *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. — М. : Финансы и статистика, 1989. — 256 с.
14. *Білуха М. Т.* Фінансовий контроль: теорія, ревiзiя, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. — К.: Укр. акад. оригінальних ідей, 2005. — 888 с.

ФІНАНСИ ТА БАНКІВСЬКА СПРАВА

15. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець, Б. Ф. Усач, Н. Г. Виговська та ін. — Житомир : ПП "Рута", 2001. — 416 с.
16. *Калюга Є. В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. — К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. — 360 с.
17. *Василик О. Д.* Державні фінанси України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. — К. : НІОС, 2002. — 608 с.
18. *Дмитренко Г. В.* Концептуально-методологічні основи та історичні основи організації і здійснення фінансового контролю в Україні : монографія / Г. В. Дмитренко. — К. : АДЕФ-Україна, 2009. — 160 с.