

19.09.2016 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60041

20. *Про затвердження Регламенту Пленуму Верховного Суду України*: постановою пленуму Верховного Суду України від 24 квітня 2015 р. № 5 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0005700-15/paran10#n10>

21. *Вильнянський С. И.* Значение руководящих разъяснений Пленума Верховного суда СССР / С. И. Вильнянский // Ученые записки ВШЮН. – Вып. 13. – 1959. – С. 65–80.

22. *Луспеник Д.* Практика как источник права / Д. Луспеник // Юридическая газета. – 2004. – № 23 (337). – 8 черв.

23. *Беляневич В. Е.* Про однаковість судової практики / В. Е. Беляневич // Юридичний журнал. – 2002. – № 2. – 28 лют.

Стаття надійшла до редакції 01.12.2016 р.

О. О. Крестьянникова

доцент кафедри теорії та історії держави і права
та адміністративного права
Донецького національного
університету імені Василя Стуса,
канд. юрид. наук

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ХАРАКТЕРИСТИКИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний аудит, форми фінансового контролю.

Результатом проведеної адміністративної, бюджетної та податкової реформ в Україні є зміна цілей управління державними фінансами. Основною метою стає підвищення ефективності використання фінансових ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та в цілому державного сектора. У таких умовах достатньо гостро постає питання щодо необхідності змін в галузі методології і організації державного фінансового контролю, переходу від фіскального характеру форм контролю (інспектування, ревізій, перевірок) до консультативного, який направлено на максимальне зменшення ризику помилок і порушень у сфері публічних

фінансів. Таке завдання може бути вирішено виключно в межах аудиторської форми контролю.

Дослідженням проблем фінансового контролю в цілому, й безпосередньо його складової – інституту аудиту займаються такі вчені, як: Л. А. Савченко [1], В. М. Дереконь [2], А. О. Мухатаєва [3], О. В. Манченко [4] та ін. Проте, у науці фінансового права дослідженню безпосередньо державного аудиту приділено недостатньо уваги. Найчастіше ця тема розроблялася паралельно з визначенням загальних проблем фінансового контролю, особливостями здійснення недержавного аудиту, тоді як низка важливих питань державного аудиту потребують теоретичного осмислення, систематизації, узагальнення накопиченого матеріалу й аргументації на цій основі висновків і пропозицій.

Метою статті є узагальнення теоретичних підходів до характеристики видів державного фінансового контролю та визначення державного аудиту як однієї із його форм.

Одним із визначальних питань при дослідженні державного аудиту є характеристика його як форми, виду чи методу контролю, що прямо пов'язано з питаннями видів фінансового контролю. Проблема класифікації державного контролю є далеко не новою [5, с. 23–26; 6, с. 12–22; 7, с. 47–59; 8, с. 61–76; 9, с. 70–91; 10, с. 19–26]. Проте, ще й дотепер у науці не вироблено єдиного підходу до таких понять як: форма, вид, методи фінансового контролю в цілому, та його видів, зокрема. Так, ще І. А. Белобжецький зазначав, що ці поняття використовуються вченими як взаємозамінні: одні спеціалісти трактують форми контролю як складові методу, а інші навпаки – методи закладають в основу класифікації його форм [7, с. 47].

Одна група вчених при дослідженні цього питання взагалі не виділяє форм фінансового контролю [11, с. 18, 21, 27; 12, с. 86–102; 13, с. 64–72]. Так, А. О. Анісімов наводить такі підстави класифікації фінансового контролю за видами, як: 1) залежно від часу проведення (попередній, поточний та наступний); 2) за ієрархією органів контролю (парламентський, інституційний, адміністративний, внутрішньовідомчий та місцевий) [5, с. 24–25]. Близьку позицію займає й Л. М. Крамаровський, який виділяє такі види контролю, як: 1) за сферами управління діяльністю (загальний та спеціальний); 2) за суб'єктами контролю (партійний; державний в т. ч.: надвідомчий, відомчий й внутрішньогосподарський); суспільний (громадський; державно-суспільний); 3) за часом здійснення (попередній та наступний); 4) за джерелами (документальний та фактичний). До методів контролю віднесено перевірку та ревізію [6, с. 12–61]. М. С. Студенікіна також вважає попередній, поточний та наступний контроль видами державного контролю, проте підставу такого поділу характеризує як стадію діяльності контрольного об'єкта [14, с. 14]. В посібнику «Советское финансовое право» за редакцією

С. Д. Ципкіна відображено більш вузький підхід та звернено увагу тільки на таку підставу класифікації, як час проведення, й, зокрема, виділено попередній, поточний та наступний контролю. До методів же віднесено – розгляд фінансово-планових актів, перевірка, вилучення документів, заслуховування звітів та доповідей, робота зі скаргами, аналіз практики, ревізія [15, с. 91–92].

Відповідно до другої точки зору принциповим є чітке розмежування як видів та методів контролю, так і форм останнього. Здійснюючи аналіз наукової літератури з цього питання, слід відзначити, що більшість вчених під видом розуміють складову частину, яка відображає зміст цілого і в той же час відрізняється від інших складових конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що в свою чергу, окреслює і відмінності в методах контролю. Під формами контролю розуміють зовнішній вираз здійснюваних дій; під методами – способи, прийоми за допомогою яких контролюючі органи здійснюють функцію контролю з метою найбільш ефективного виконання покладених завдань [8, с. 64; 9, с. 70; 16, с. 185]. Підґрунтям до такого розуміння цих понять слугує дослідження їх походження. Виходячи з етимологічного значення, під формою (лат. *forma*) слід розуміти зовнішній вигляд предмета, зовнішній контур або зовнішній вираз якого-небудь змісту [17, с. 1417]. Метод (від грецького *methodos* «шлях дослідження») означає спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретної задачі, сукупність прийомів або операцій тощо [17, с. 795]. Тобто, поняття форми пов'язано із зовнішньою характеристикою явища, а методу – із внутрішньою.

Разом з тим, не дивлячись на таке єдине, узагальнене розуміння та визначення цих категорій, серед науковців не має одностайності у їх змістовному наповненні. Так, М. М. Ровинський зазначав, що за методами здійснення контролю його форми поділяються на такі види, як попередній, наступний, документальний, фактичний, поточний оперативний [18, с. 10]. Суперечливим є підхід і Є. В. Калюги, яка класифікує контроль залежно від організаційної форми на зовнішній (державний та приватний) та внутрішній (відомчий та контроль власника) контроль, а далі до форм відносить також постійно діючий та періодичний; суцільний і вибірковий; наскрізний і тематичний; ревізію і камеральну перевірку [19, с. 57, 66]. У цьому випадку ознаки класифікації фінансово-господарського контролю за видами не виправдано використовуються як критерії для диференціації його форм.

О. Ф. Андрійко в своєму монографічному дослідженні закладає різноманітні підстави класифікації видів державного контролю: залежно від суб'єктів здійснення (загальний та спеціальний); залежно від часу проведення (попередній, поточний та наступний); з точки зору організаційних взаємозв'язків контролюючого і підконтрольного об'єктів (зовнішній і внутрішній) тощо [16, с. 86–93].

Далі дослідниця попередній контроль, збір та аналіз інформації про стан справ вже характеризує як форму [16, с. 191–193].

Наведені наукові погляди демонструють наявність різних характеристик видів, форм та методів фінансового контролю. У цілому погоджуючись з запропонованою класифікацією за видами, формами та методами, потрібно зазначити, що виокремлення деяких з них є суперечливим.

По-перше, є підстави розглядати попередній, поточний та наступний контроль саме як види контролю залежно від часу його проведення. Як слушно з цього приводу зазначає О. Ф. Андрійко, при характеристиці видів контролю важливим є що, кого і як ми хочемо контролювати [16, с. 85]. Поняттям виду доцільно позначити окремі напрями фінансового контролю, які дозволять відразу підкреслити специфіку діяльності контролюючих суб'єктів. Саме тому необхідно в якості підстави класифікації закладати суб'єктну, об'єктну складову та час проведення. У цьому контексті обґрунтованим є підхід, запропонований О. Ю. Грачовою, яка виділяє наступні види фінансового контролю: 1) за суб'єктами здійснення: а) державний (загальнодержавний, відомчий, внутрішньогосподарський та муніципальний); б) незалежний; 2) за часом (попередній, поточний та наступний); 3) за об'єктами, напрямами (бюджетний, податковий, банківський, валютний) [9, с. 72].

По-друге, не можна погодитись з тим, що ознаками характеристики форм можуть виступати часові межі, джерела підконтрольної інформації, методологія проведення чи кількісні та якісні показники [6, с. 18–22; 7, с. 56; 19, с. 76; 20, с. 31]. При визначенні форм фінансового контролю слід виходити із співвідношення змісту і форми як філософських категорій, які відображають взаємозв'язок двох сторін певного явища. Форма фінансового контролю дозволяє з правової точки зору визначити дозволені межі контрольних дій, які в цілому направлені на виконання функцій фінансового контролю.

Таким чином, форму державного фінансового контролю можна визначити як зовнішній вираз практичної реалізації дій державних органів, направлених на реалізацію специфічних завдань і функцій у процесі застосування вибраних методів контролю фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів. Виходячи з цього, необхідно погодитися з позицією науковців, які до форм фінансового контролю відносять ревізію, перевірку, нагляд, облік [9, с. 62; 21, с. 106; 22, с. 32–35; 23, с. 188]. Вибір форми контролю контролюючим суб'єктом відбувається у межах, що окреслені його повноваженнями або прямо передбачені в правовій нормі [16, с. 186]. Відповідні форми фінансового контролю мають бути прямо визначені нормативно-правовими актами, що регламентують діяльність відповідного контролюючого суб'єкта. Саме форми контролю носять динамічний характер, оскільки складні процеси побудови правової держави, перебудова економіки, зміна форм власності спонукають до пошуку нових форм

державного фінансового контролю та до пошуку таких форм, які б не були пов'язані з прямим втручанням держави у внутрішню оперативну управлінську діяльність суб'єктів, і разом з тим, забезпечували контрольованість відповідних процесів [16, с. 186]. Зокрема, прикладом може служити поява такої форми державного фінансового контролю, як державний аудит.

Поштовхом до його розвитку стало прийняття у 2001 р. Бюджетного кодексу України, який містив статтю щодо здійснення аудиту деякими державними органами [24]. Відповідно до ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль забезпечується органами Державної аудиторської служби України через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [25]. Державний фінансовий аудит визначається як різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Близькою за змістом є і ч. 3 ст. 363 ГК України, яка також державний фінансовий аудит визначає як різновид державного фінансового контролю [26].

Отже, на рівні законів державний фінансовий аудит визначається як різновид державного фінансового контролю. При цьому низка підзаконних нормативно-правових актів, які регламентують порядок проведення окремих видів державного фінансового аудиту (аудиту ефективності, суб'єктів господарювання державного сектору економіки) визначають його саме як форму контролю [27].

Трактування поняття державного фінансового аудиту серед науковців є також неоднозначним. Так, Л. О. Сухарева та Т. В. Федченко характеризують державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм саме як метод фінансового контролю [28, с. 129]. На думку Ж. А. Жирної під державним аудитом слід розуміти інститут державного аудиту, який діє від імені та в інтересах суспільства, має право на незалежну і самостійну оцінку дій органів влади, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави [29, с. 292]. Е. О. Арнс визначає аудит як процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює достовірність інформації [30, с. 226].

З виокремленням такої характеристики державного аудиту, як незалежність, можна погодитись, в той же час наведені визначення потребують певного уточнення.

По-перше, якщо визначати аудит через категорію «метод», то виникає питання стосовно характеристики таких дій аудиторів як аналіз досліджуваної інформації, експертна оцінка, перевірка фінансових документів, прогнозування тощо. Як зазначалось вище, це і є методами (способами) здійснюваних контрольних дій. І порядок, і мета, і наслідки застосування таких методів будуть різними залежно саме від форми контролю: чи це інспектування, податкова перевірка, чи державний аудит.

По-друге, що стосується визначення державного аудиту як інституту, то в цьому є певний сенс з огляду на особливий інституційний статус Рахункової палати України, яка на сьогодні здійснює державний аудит. Проте до повноважень Державної аудиторської служби України також належить проведення державного фінансового аудиту, що унеможлиблює характеризувати останній як інституційний.

По-третє, погоджуючись з тим, що аудит – це дійсно процес, потрібно додати, що державному фінансовому контролю в цілому властива детальна процедурно-процесуальна регламентація. Для забезпечення ефективності контрольної функції потрібний чіткий, налагоджений і закріплений у нормативних актах механізм її дії. Форми і методи державного фінансового контролю проводяться відносно конкретних осіб, тобто законодавчо визначене коло учасників процесуальних фінансових відносин, їхні процесуальні права й обов'язки. Здійснення державного аудиту на практиці відбувається в рамках контрольної процесуальної діяльності відповідних органів, які використовують певні методи у процесуальних межах. В такий спосіб здійснення державного аудиту набуває впорядкованості, послідовності, чіткості та створює порядок у діяльності контролюючих суб'єктів, підпорядковує її суворим процесуальним вимогам.

Відповідні форми фінансового контролю мають бути прямо визначені нормативно-правовими актами, що регламентують діяльність відповідного контролюючого суб'єкта. На сьогодні законодавством не передбачено визначення державного аудиту як «виду контролю» чи його «форми» або «методу». Отже, є підстави розглядати державний аудит саме як самостійну форму державного фінансового контролю, оскільки це дозволяє виокремити специфіку організації контрольних дій відповідними суб'єктами.

Таким чином, державний аудит можна визначити як самостійну форму державного незалежного фінансового контролю, який здійснюється спеціальними суб'єктами (Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України) за допомогою відповідних методів (способів) контролю з метою отримання об'єктивної інформації про реальний фінансово-господарський стан підконтрольного суб'єкта.

1. *Савченко Л. А.* Правові основи фінансового контролю: навчальний посібник / Л. А. Савченко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
2. *Дереконь В. М.* Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Володимир Миколайович Дереконь. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2007. – 261 с.
3. *Мухатаєв А. О.* Правовий статус та законодавчі засади контрольних повноважень органів Державної контрольно-ревізійної служби: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Андрій Олександрович Мухатаєв. – Х.: Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого, 2006. – 20 с.
4. *Манченко О. В.* Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Олена Віталіївна Манченко. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. – 219 с.
5. *Анисимов А. А.* Финансовый контроль в капиталистических странах / А. А. Анисимов. – М.: «Финансы», 1966. – 110 с.
6. *Крамаровский Л. М.* Ревизия и контроль: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. / Л. М. Крамаровский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 186 с.
7. *Белобжецкий И. А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
8. *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР: монография / Э. А. Вознесенский. – М.: «Юридическая литература», 1973. – 134 с.
9. *Грачева Е. Ю.* Государственный финансовый контроль: курс лекций / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 272 с.
10. *Білуха М. Т.* Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник / М. Т. Білуха. – К.: ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
11. *Анисимов А. А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / А. А. Анисимов, Л. М. Крамаровский, С. Д. Цыпкин, Е. А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
12. *Финансовое право: учебник* / под ред. Н. И. Химичевой. – М.: Изд-во БЕК, 1995. – 525 с.
13. *Фінансове право: підручник* / відп. ред. О. П. Гетманець. – Харків: Еспада, 2008. – 416 с.
14. *Студеникина М. С.* Государственный контроль в сфере управления / М. С. Студеникина. – М.: «Юрид. лит.», 1974. – 160 с.
15. *Советское финансовое право: учебник* / под ред. В. В. Бесчервных, С. Д. Цыпкина. – М.: Юрид. лит., 1982. – 424 с.
16. *Андрійко О. Ф.* Державний контроль: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – К.: Наукова думка, 2004. – 300 с.

17. *Советский энциклопедический словарь* / М. С. Гиляров, А. А. Гусев, И. Л. Кнунянц; под ред. А. М. Прохорова. – 3-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия», 1984. – 1600 с.
18. *Ровинский Н. Н.* Финансовый контроль в СРСР / Н. Н. Ровинский. – М.: Госфиниздат, 1947. – 105 с.
19. *Калюга Є. В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: ЦУЛ, 2002. – 306 с.
20. *Стоянова Н. М.* Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): монографія Н. М. Стоянова. – Одеса: Юрид. акад., 2004. – 136 с.
21. *Дружинин В. Н.* Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 / В. Н. Дружинин. – М.: Московский государственный институт международных отношений, 2004. – 212 с.
22. *Кузнеченкова В. Е.* Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения: монография / В. Е. Кузнеченкова. – М.: ПолиграфОпт, 2004. – 506 с.
23. *Кучеров И. И.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М.: Центр ЮрИнфор, 2001. – 256 с.
24. *Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р.* // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
25. *Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16 жовтня 2012 р.* // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 13. – Ст. 110.
26. *Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р.* // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 18–22. – Ст. 144.
27. *Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р.* № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Ст. 2144.
28. *Сухарева Л. О.* Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125–131.
29. *Жирна Ж. А.* Концепція побудови цілісної системи державного аудиту / Ж. А. Жирна // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2010. – № 3. – С. 292–296.
30. *Аренс Э. А.* Аудит / Э. А. Аренс. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.

Стаття надійшла до редакції 02.02.2016 р.