

## **НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ**

**О.П. Гетманець**

*доктор юридичних наук, доцент, завідувач кафедри правових  
основ підприємницької діяльності  
Харківський національний університет внутрішніх справ*

**Постановка проблеми.** Одним із важливих напрямків фінансової діяльності держави є контроль за діяльністю учасників бюджетного процесу щодо дотримання бюджетного законодавства на кожній його стадії. Однак сучасні особливості правового регулювання бюджетного контролю свідчать про недосконалість правового механізму, наявність дублюючих повноважень контролюючих суб'єктів, слабку результативність контрольної діяльності, що приводить до численних бюджетних правопорушень.

У новій редакції Бюджетного кодексу України (далі – БК України) визначаються контрольні повноваження учасників бюджетного процесу, види бюджетних правопорушень та види юридичної відповідальності за їх скоєння [1]. Проте, в чинному законодавстві не враховуються особливості бюджетної діяльності, як виду фінансової діяльності держави та механізму його контролю в умовах реформування міжбюджетних відносин.

Розробка проблем бюджетного контролю спирається на дослідження представників різних галузей знань. Теоретичні та методологічні основи контролю визначаються, з одного боку, економічними науками, а з іншого боку, правові науки досліджують контроль як функцію управління. Проте, будь-які економічні відносини, мають правову форму. Філософи вважають «та обставина, що в розпорядженні права знаходяться норми і закони, як ефективний засіб по адаптуванню індивідуальної поведінки до зовнішніх обставин, дозволяє віднести його до одного з різновидів адаптивних механізмів» [2].

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремі питання щодо правових основ бюджетного контролю аналізувалися в юридичній науці. Так, фундаментальні положення фінансового контролю і його видів містять праці Л.К. Воронової [3, с 12]; законодавчу базу діяльності органів контролю в Україні вивчає О.М. Івченко [4, с. 41]; правові засади контролю за використанням бюджетних коштів з боку Рахункової палати визначає Л. Юхименко [5, с. 72-74]; правове забезпечення фінансового контролю досліджує Л.А. Савченко [6, с. 274-281] та інші. Проте, бюджетний контроль не є метою цих досліджень. Обмеженість розробки проблем бюджетного контролю і недосконалість чинного бюджетного законодавства з контролю породжує правовий нігілізм та численні бюджетні порушення.

**Мета статті.** На підставі аналізу змісту чинних нормативно-правових актів з бюджетного контролю та сучасних досліджень науки фінансового права визначити причини недосконалості, що впливають на якість бюджетного контролю та окреслити нові концептуальні підходи їх подолання в сучасних умовах розвитку бюджетного процесу в Україні.

**Основні результати дослідження.** Прийняття нової редакції БК України – це важливий крок до розвитку бюджетного законодавства і встановлення правових основ бюджетного контролю. Діючі нормативно – правові акти з окремих питань контролю бюджетного процесу, що прийняті відповідно до Конституції України та БК України, проголошують спрямованість на організацію ефективного бюджетного контролю, зокрема і, в частоті, на виконання бюджетного закону і рішень про місцеві бюджети.

Визначаючи, що правові основи бюджетного контролю – це коло нормативно-правових актів, що визначають організаційну структуру, методологічні основи бюджетного контролю, містять вимоги діяльності контролюючих суб'єктів у бюджетному процесі щодо виконання учасниками бюджетного процесу встановлених бюджетним законодавством повноважень, потрібно вказати на їх не узгодженість, прогалини та численні колізії щодо повноважень контролюючих суб'єктів.

Нормативні акти з бюджетного контролю повинні забезпечувати процедуру державного бюджетного контролю, визначати організаційну структуру контролюючих суб'єктів і відповідні повноваження. При розробці бюджетного законодавства ці вимоги мають виключне значення, тому що регулюють матеріальні питання, безпосередньо вирішують найважливіші життєві проблеми людей. Проте в чинному бюджетному законодавстві відсутньої поняття «бюджетний контроль», «ревізія», «перевірка», не визначаються методи, види та форми бюджетного контролю.

Проблема правової неурегульованості державного бюджетного контролю висвітлює *ряд причин*, що її утворюють.

*По-перше*, законодавство щодо фінансового та бюджетного контролю з самого початку формувалося з чинних нормативно-правових актів, що встановлювали повноваження утворених органів фінансового контролю і тих, що створювалися на базі вже діючих органів державного управління. Наприклад, Державне казначейство було створено частково на базі Управління виконання державного бюджету Міністерства фінансів України, тобто отримало притаманні йому функції, а Рахункова палата утворювалася Верховною Радою України, як постійно діючий орган контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України.

*По-друге*, нормативно-правові акти, що визначають діяльність спеціальних органів фінансового контролю та учасників бюджетного процесу мають, по суті, локальний характер, але надають можливість розробки загального правового документу з державного бюджетного контролю. Відомо, що фінансові інтереси держави ширше бюджетних. Позитивно, що в прикінцевих положеннях чинного БК України визначається необхідність розробки і прийняття закону «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення», але невиправдано затягується розг-

ляд та прийняття проекту цього закону, підготовленого Кабінетом Міністрів України ще у 2003 р. [7, с. 38]. Існують численні проекти законів про фінансовий контроль, прийняття яких залишається актуальним [13, с. 1].

*По-третє*, чинні нормативно – правові акти з фінансового та бюджетного контролю мають суттєві недоліки, які об'єктивно обумовлені їх застарілістю та не відповідністю вимогам сьогодення. Наприклад, Рахункова палата України діє відповідно до Закону, що був прийнятий у 1996 році зі змінами внесеними законом прийнятим у 1998 році. Закон про Державне казначейство України відсутній, цей орган діє на підставі Положення про Державне Казначейство України. Неузгодженість з чинним БК України, який було прийнято у 2001 році і його новою редакцією привело до колізій у законодавстві, порушує цілісність системи законів.

*По-четвертих*. Залишається не досконалою якість нормативно – правових актів з бюджетного контролю. Не чіткість формулювання норм приводить до невірного їх тлумачення при здійсненні контрольних заходів, реалізації прав і обов'язків суб'єктів контролю. Наприклад, необхідність зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, що здійснюється у бюджетному процесі визнається у ст.26 БК, але не надається механізм та відсутнє визначення методів, тощо.

Залежно від характеру відносин підконтрольного і контролюючого органу бюджетний контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. У БК України визначається наявність у бюджетному процесі як внутрішнього, так і зовнішнього фінансового контролю, проте критерій такого поділу й зміст цих видів контролю не визначаються в БК України, а в інших нормативно-правових актах визначаються в запутаному, незрозумілому смислі та без відповідних методологічних ознак. Ці питання лише означено у ст. 26 БК України та ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зазначені питання також не мають належного наукового та методичного обґрунтування. Наприклад, існує думка, що «залежно від спрямованості бюджетний контроль можна поділити на зовнішній та внутрішній» [7, с. 2].

Вважаємо, що з цим висновком не зовсім можна погодитися, тому що критерій спрямованості у даному поділі не визначає мети спрямованості. Як наслідок, дієве функціонування внутрішнього фінансово-бюджетного контролю в державних органах на даний час не має правового забезпечення, крім того, недостатнім є розуміння розпорядниками бюджетних коштів усіх рівнів їх персональної відповідальності за дотримання бюджетного законодавства. Так, деякі керівники бюджетних установ, учасники бюджетного процесу, вважають, що здійснювати фінансовий контроль повинні лише контрольно-ревізійні працівники або посадові особи, до обов'язків яких належить проведення ревізій і перевірок [9, с. 55].

На недоліки чинної системи державного фінансового контролю, в тому числі бюджетного, вказується в «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні» (далі – Концепція ДВФК), що схвалена розпорядженням КМУ № 158-р від 24.06.2005 р. Проте в цьому документі залишається невизначеним критерій поділу державного фінансового контролю на зовнішній та внутрішній.

Оскільки у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній фінансовий контроль» і «внутрішній фінансовий контроль», то звернемося до закордонних джерел.

Відповідно до Глосарію INTOSAI поняття «зовнішній контроль» щодо державних фінансів визначає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до цієї системи. Всі інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, за визначенням Глосарію INTOSAI, належать до системи внутрішнього контролю [8, с. 39]. Відповідно до рекомендацій служби Державного внутрішнього фінансового контролю ЄС та Генерального Директорату з питань бюджету Європейської комісії та Світового банку «внутрішній контроль означає заходи контролю, які здійснюються центральними та місцевими державними органами, на відміну від зовнішніх заходів контролю, які виконуються органами, що знаходяться поза межами органів державного управління (наприклад, Вищим аудиторським відомством)» [11, с. 12].

У діяльності органів державного фінансового контролю в Україні орган, який має статус вищого і не залежить від законодавчої або виконавчої влади, у чинних правових документах не встановлюється, а також органи державного фінансового контролю, які мають повноваження щодо контролю дотримання бюджетного законодавства, як визначається ст. ст. 110 – 113 БКУ, не складають систему, оскільки мають не чітко визначений правовий статус і дублюючи та не в повному обсязі визначені повноваження.

Концепція ДВФК, яка розроблена урядом з метою оптимізації та збалансування організаційної структури контролю, усунення дублювання контрольних функцій суб'єктів контролю, для зміни ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил законодавства Європейського Союзу (ЄС) та базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Отже, удосконалення правового поля у сфері державного фінансового контролю потребує визначення шляхів реформування бюджетного контролю. Концепція ДВФК передбачає запровадження нових видів фінансового контролю: «внутрішнього контролю», «внутрішнього аудиту та інспектування», які визначаються як ефективні.

Враховуючи, що БК України пропонує організувати внутрішній фінансовий контроль і зовнішній фінансовий контроль та аудит у бюджетному процесі (ст. ст. 19, 26 БК України), тобто, по суті, бюджетний контроль, звернемося до позиції уряду щодо організації державного внутрішнього фінансового контролю.

Як визначено в Концепції ДВФК, «Державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості» [10]. Отже, визначення є не досить зрозумілим тому, що зміст поняття «внутрішній фінансовий контроль» ототожнюється з «системою здійснення внутрішнього контролю», тобто наявна тавтологія в понятті, до того ж не міститься вказівки на те, що розуміється саме під поняттям «внутрішній контроль». До речі, аудит та інспектування – це методи фінансового контролю, а що розуміється під їх гармонізацією, – залишається невизначеним.

Відповідно до міжнародних норм щодо організації фінансового контролю внутрішній фінансовий контроль – це інструмент управління, що дає змогу керівництву органу перевірити стан виконання завдань усіма підрозділами даної

установи. Вивчення стану фінансового контролю в Україні приводить дослідників до висновку, що метою внутрішнього фінансового контролю є забезпечення впевненості керівництва державного органу щодо досягнення в діяльності органу належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної та управлінської звітності; дотримання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил тощо. За створення та функціонування ефективної системи внутрішнього фінансового контролю відповідає керівництво державної установи [12, с. 2].

Концепція ДВФК дає визначення методам внутрішнього контролю – «внутрішній аудит» та «інспектування» та їх поділ на «централізований і децентралізований внутрішній аудит» і, відповідно, «централізоване і децентралізоване інспектування». Проте подані визначення методів контролю не розкривають їхньої сутності, а поняття «централізований», «децентралізований» майже збігаються з поняттям «зовнішній» і «внутрішній». Запропоновані словосполучення, по суті, називають одне поняття різними термінами.

Отже, залишається поза увагою авторів Концепції ДВФК зміст і специфіка організації системи внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю, організаційна структура і методологічна база.

Відсутність у БК України відповідних норм, а також закону з державного фінансового контролю, закону з бюджетного контролю є причиною недосконалості правової бази і плутанини та незрозумілості методологічної бази фінансового і бюджетного контролю. Без правильного розуміння термінології неможливо визначити мету, завдання діяльності, функції та повноваження контролюючих суб'єктів і створити організаційну структуру бюджетного контролю, яка відповідатиме за результативність контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Відповідно до практики діяльності контролюючих суб'єктів та закордонного досвіду щодо організації державного фінансового контролю, поділ бюджетного контролю на «зовнішній» та «внутрішній» та їх ефективне здійснення залежить від правового статусу та повноважень суб'єкта та об'єкта бюджетного контролю. Критерієм цих видів контролю має бути характер взаємовідносин між контролюючим і підконтрольним суб'єктом у бюджетному процесі. Відповідно до цього критерію бюджетний контроль можна поділити на:

- зовнішній бюджетний контроль, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний суб'єкт та предмет контролю не належать до сфери управління контролюючого органу;
- внутрішній бюджетний контроль, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу, коли підконтрольний суб'єкт та предмет контролю належить до сфери управління контролюючого органу.

У сучасних моделях державного контролю важливим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є відповідальність керівників органів державного сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю в країнах ЄС є здійснення внутрішнього контролю як функції керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу [10].

Світовий досвід організації системи державного фінансового контролю також підтверджує необхідність перебудови чинної в Україні системи держав-

ного фінансового контролю і визначає необхідність створення у бюджетному процесі організаційної структури щодо налагодження системи зовнішнього та внутрішнього бюджетного контролю на відповідній методологічній та нормативно-правовій базі.

Визначенням правових основ бюджетного контролю, проблему його організації, а також створення режиму дотримання законності, фінансової та бюджетної дисципліни в бюджетному процесі в повному обсязі не вирішить. Кожна правова база потребує надійного механізму впровадження, організаційних заходів, узгодженості дій задіяних органів.

У той же час слід визнати, що нова редакція БК України суттєво реформувало бюджетні відносини і створило необхідні умови для організації діючого бюджетного контролю. В органах фінансового контролю щорічно розробляються документи по процедурі контролю, учасники бюджетного процесу, що наділені контрольними повноваженнями також отримали право розробки внутрішніх документів по організаційному та методичному забезпеченню контрольних заходів. По суті, це – правила, стандарти проведення бюджетного контролю, поведінки контролерів, тільки зроблені окремими органами, без взаємної узгодженості, що приводить до іноді зайвих у роботі підконтрольних суб'єктів безперервних контрольних заходів з боку контролюючих суб'єктів, а з іншого боку унеможливило виробітку єдиної оцінки роботи. Тобто, стандартизація на рівні окремих органів, це лише часткове вирішення проблеми.

Необхідність створення стандартів у контрольній діяльності визначалася урядом. Відповідно до Указу Президента «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері». Головне контрольне-ревізійне управління розробило «Стандарти контролю за використанням бюджетних коштів державного та комунального майна» [14]. Проте цей документ не охоплює всю процедуру організації контролю бюджетного процесу і має недоліки щодо узгодженості з іншими діями органів фінансового контролю.

У світовій практиці стандарти державного фінансового контролю розробляються вищим органом державного фінансового контролю – Комітетом по аудиторським стандартам Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTTOSAI) і рекомендуються до застосування органами контролю розвинутих країн у той мірі, в якій вони співвідносяться з законодавством цих країн [15, с. 42].

Важливо при розробці Стандартів державного бюджетного контролю (далі – стандартів ДБК) чітко визначити об'єкт та предмет контролю, що як правило, залишається поза увагою законодавця. Поділяємо висновок науковців відносно об'єкту стандартизації – він повинен мати перспективу багаторазового застосування [14, с. 12].

Бюджетний процес має правові підстави щорічного здійснення, а контроль, який йому притаманний ні. Стандарти ДБК – це база, зразок, еталон, що забезпечать стабільність та розуміння всіма контролюючими суб'єктами власних функцій та вкладу у загальний результат. Так, багаторічний попит бухгалтерського обліку та аудиту доказали, що система стандартів забезпечує високий професіоналізм бухгалтерів та аудиторів, скорочує строки їх навчання та адаптації на практиці. Отже, стандарти ДБК будучи правилом поведінки, упорядкованим механізмом діяльності контролерів визначають основні вимоги якості та

надійності контролю, і нададуть можливість підконтрольним суб'єктам грамотно визначити власну поведінку відносно контролюючого суб'єкта.

**Висновок.** Для подолання правової недосконалості бюджетного контролю вкрай потрібно прийняття Закону про бюджетний контроль і відповідного впровадження спеціального документу – стандартів ДБК.

У цілому необхідно не тільки створити самі стандарти, а й забезпечити відповідні заходи, щодо їх опрацювання. По-перше, це коректування правової бази державного бюджетного контролю, по-друге, необхідні методичні пояснення щодо розробки та застосування Стандартів ДБК, по-третє, притягнути для створення Стандартів ДБК суб'єктів бюджетного контролю, тобто широке коло учасників бюджетного процесу, що потрібно для дійсно справедливого та неупередженого здійснення бюджетного процесу, по-четвертих, уточнення чинного категоріального апарату з бюджетної діяльності, враховуючи напрацьовані норми міжнародного фінансового законодавства

Проте, невизначеною залишається проблема головного контролюючого суб'єкту в бюджетному процесі в повноваженнях якого і повинно бути право на розробку Стандартів ДБК.

Правові основи контролю бюджетного процесу закладають умови для формування цілісної концепції державного бюджетного контролю, шляхом розробки та впровадження необхідних загальних та спеціальних нормативно-правових актів з бюджетного контролю.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України : від 08.07.2010 р., № 2456-V1 // <http://www.nau.kiev.ua/druk.php>.
2. *Бачинін В.А., Журавський В.С., Панов В.І.* Філософія права : Словник. – К. : Ін Юре, 2003. – 408 с.
3. *Воронова Л.К.* Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент, Моя книга, 2006. – 448 с.
4. *Івченко О.М.* Перевірки органами контролю суб'єктів підприємництва. – Київ : Юстиніан, 2003. – 184 с.
5. *Юхименко Л.* Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваного Рахунковою палатою України // Право України. – 2003. – № 11. – С. 72-74.
6. *Савченко Л.А.* Поняття фінансового контролю, його функції та об'єкти // Актуальні проблеми держави і права. Вип. 12. – 2001. – С. 274- 281.
7. Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення: Проект закону України 33242 від 17.03.2003 р. Автори Янукович В.Ф. Кабінет Міністрів України // сайт Верховної Ради України : <http://www.rada.kiev.ua>
8. Международные термины контроля. Глоссарий (термины и выражения, используемые при внешней ревизии государственного сектора) / ИНТОСАИ // Контролинг. – 1991. – № 2. – С. 38-51.
9. *Гетманець О.П.* Бюджетний контроль як різновид державного фінансового контролю / О. П. Гетманець // Право и безпека. – 2005. – Т. 4. – № 4. – С. 55-57.
10. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 24.05.2005 р., № 158-р // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.
11. Guidance on the Best Practice fore the Audit of Privatisation. – WGAP INTOSAI, 1998 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nap.gov.uk/intosai/wgap/>

home.htm. [Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. – Вашингтон : Международный валютный фонд ; Управление по бюджетным вопросам, 2001. – 105 с.].

12. *Лаге Олофсон*. Створення нової системи державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) в Україні – матеріали для обговорення (проект) : від 05.06.2004 / сайт Мініфіну [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.kmu.gov.ua>

13. Про систему державного фінансового контролю в Україні: проект Закону України № 1131 від 3.06.2002 (автор народний депутат Ю. Кармазін) // сайт Верховної Ради України : <http://www.rada.kiev.ua>

14. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів державного та комунального майна // Наказ Головки КРУ від 09.08.2002 р. № 168. Зареєстрований в Міністерстві Юстиції України 17.09.2002 р. № 756/7044.

15. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных документов / сост. С.О. Шохин, В. И. Шлейников [Аналитический раздел и общая редакция С.О. Шохина]. – М. : Прометей, 1998. – С. 42-51.

#### **Гетманець О.П. Напряжки удосконалення законодавства щодо бюджетного контролю**

*На підставі аналізу бюджетного законодавства та сучасних праць в науці фінансового права доводиться необхідність розробки закону про бюджетний контроль та впровадження в практику бюджетної діяльності Стандартів державного бюджетного контролю, які визначають елементи його процедури.*

**Ключові слова:** бюджет, бюджетний процес, державний фінансовий контроль, бюджетний контроль, закон про бюджетний контроль, об'єкт бюджетного контролю, предмет бюджетного контролю, метод бюджетного контролю, органи бюджетного контролю, Стандарти державного бюджетного контролю.

#### **Гетманець О.П. Направления усовершенствования законодательства о бюджетном контроле**

*На основании анализа бюджетного законодательства и современных работ в науке финансового права доказывается необходимость разработки закона о бюджетном контроле и внедрения в практику бюджетной деятельности Стандартов государственного бюджетного контроля, которые определяют элементы его процедуры.*

**Ключевые слова:** бюджет, бюджетный процесс, государственный финансовый контроль, бюджетный контроль, закон о бюджетном контроле, объект бюджетного контроля, предмет бюджетного контроля, метод бюджетного контроля, органы бюджетного контроля, Стандарты государственного бюджетного контроля.

#### **Гетманець О. П. Directions of improvement of legislation of budgetary control**

*On the basis of analysis of budgetary legislation and modern works in science of financial right the necessity of development of law on budgetary control is proved and introduction of budgetary activity of Standards of state budgetary control, which will determine the elements of its procedure in practice.*

**Key words:** budget, budgetary process, state financial control, budgetary control, law on budgetary control, object of budgetary control, article of budgetary control, method of budgetary control, organs of budgetary control, Standards of state budgetary control.

Стаття надійшла до редакції 26.01.2011.