

УДК 351.1

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.03.66>

АКТУАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ОБІГУ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ В УКРАЇНІ

Пиріг А.В.,

*аспірант кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань**Національної академії внутрішніх справ*

ORCID: 0009-0004-1212-4980

Пиріг А.В. Актуалізація принципів здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні.

Наукова стаття присвячена принципам здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні. У ній розкриваються такі загальні поняття: принципи державного фінансового контролю, зміст принципів державного фінансового контролю, загальні принципи, спеціальні принципи.

Метою наукової статті є дослідження принципів державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні та їх систематизація, виходячи з їх нормативно-правового закріплення.

У статті наголошено, що державний фінансовий контроль у сфері обігу бюджетних коштів, як і будь-яка діяльність, здійснюється з дотриманням певних вихідних положень, основних вимог, правил і стандартів, що застосовуються до усіх процесів, що відбуваються під час такої діяльності, – принципів.

У ході дослідження надано авторське тлумачення принципів державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів як основні правила, за якими відбуваються заходи державного фінансового контролю, що здійснюються уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення законного, ефективного, економічного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних (місцевих) ресурсів підконтрольною установою.

Зазначено, що принципи не лише дозволяють зрозуміти основні правила державного фінансового контролю, але й дають змогу розкрити його сутність, сприяють виявленню прогалин у галузевому законодавстві та усуненню колізій у відповідних нормативно-правових актах.

Розглянуто та узагальнено наявні наукові погляди щодо класифікації принципів державного фінансового контролю.

Аргументовано необхідність систематизації принципів державного фінансового контролю, виходячи з їх нормативно-правового закріплення, на загальні та спеціальні.

Автор дійшов висновку, що до загальних принципів здійснення державного фінансово-

го контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні відносяться принципи: законності, дотримання прав та свобод будь-яких суб'єктів, компетентності, оптимального поєднання повноважень (представників держави), ефективності, оперативності; до спеціальних - безперервності, забезпечення єдності державної політики, відкритості, прозорості, гласності та врахування громадської думки, доцільності, єдиноначальності, політичної неупередженості та незалежності; конфіденційності; повноти і суцільності перевірок, відшкодування збитків та відповідальності винних службових осіб за допущені порушення, об'єктивності, безсторонності, збалансованості, економічності.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, принципи державного фінансового контролю, загальні принципи, спеціальні принципи.

Pyrih A. Updating the principles of state financial control in the sphere of budget funds circulation in Ukraine.

This scientific article is dedicated to the principles of state financial control in the sphere of budget funds circulation in Ukraine. It reveals such general concepts: principles of state financial control, content of the principles of state financial control, general principles, special principles.

The purpose of the scientific article is to study the principles of state financial control in the sphere of budget funds circulation in Ukraine and their systematization, based on their legal regulation.

The article emphasizes that state financial control in the sphere of budget funds circulation, like any activity, is carried out in compliance with certain initial provisions, basic requirements, rules and standards that apply to all processes that occur during such activity - principles.

In the course of the study, the author's interpretation of the principles of state financial control in the sphere of budget funds circulation as the basic rules according to which the measures of state financial control are carried out, which is carried out by authorized subjects with the

aim of ensuring legal, effective, economical and resultative formation, distribution, management and use of state (local) resources by the controlled institution.

It is noted that the principles not only allow to understand the basic rules of state financial control, but also give the opportunity to reveal its essence, contribute to the identification of gaps in the industry legislation and the elimination of collisions in the relevant regulatory legal acts.

Considered and generalized existing scientific views on the classification of principles of state financial control.

The need for systematization of the principles of state financial control, based on their legal regulation, into general and special is argued.

The author concluded that the general principles of state financial control in the sphere of budget funds circulation in Ukraine include the principles of: legality, respect for the rights and freedoms of any subjects, competence, optimal combination of powers (representatives of the state), efficiency, promptness; to special - continuity, ensuring the unity of state policy, openness, transparency, publicity and taking into account public opinion, expediency, single leadership, political impartiality and independence; confidentiality; completeness and continuity of checks, compensation for damages and responsibility of guilty officials for committed violations, objectivity, impartiality, balance, economy.

Key words: state financial control, principles of state financial control, general principles, special principles.

Постановка проблеми. Основою для ефективного здійснення державного фінансового контролю є сукупність основних принципів його здійснення. Дотримання принципів, тобто основних правил, що охоплюють контрольні процедури в цілому, є однією з важливих умов досягнення мети та завдань державного фінансового контролю, побудови його цілісної і ефективної системи. Принципи державного фінансового контролю ілюструють роль держави у сфері публічних фінансів, оскільки вони мають певні гарантії щодо їх реалізації. Дієве застосування контролю в управлінні державними фінансовими ресурсами створює необхідні передумови для здійснення в державі ефективної економічної політики. Тому, обґрунтований підхід до формулювання та систематизації принципів здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні набувають особливої актуальності.

Мета дослідження. Дослідити принципи державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні та систематизувати їх, виходячи з їх нормативно-правового закріплення.

Стан опрацювання проблематики. Дослідженням принципів державного фінансового контролю займалися такі вчені як: Бардаш С.В., Бондаренко А.І., Дрозд І.К., Лиско Н.А., Пожар Т.О., Савченко Л., Чуль О.М. та інші. Як свідчить аналіз напрацювань авторів, на сьогодні існує безліч наукових поглядів щодо переліку принципів державного фінансового контролю. Водночас, досі не було висвітлено особливості, притаманні принципам державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні, та їх систематизація, виходячи з їх нормативно-правового закріплення.

Виклад основного матеріалу. Принципи державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів не виникають самі по собі. Їх виникнення, зміна або їх припинення завжди обумовлені потребами і закономірностями суспільного розвитку. Водночас, вони відображають не всі закономірності, а тільки ті, які становлять інтерес для держави [1]. Загалом, принципи відображають суттєві характеристики, що відповідають за правильне функціонування системи, без яких вона не виконувала б свого призначення [2, с. 293], що і обумовлює важливість їх розуміння та дотримання.

Як зазначає В. Прасюк, «принципи державного фінансового контролю розкривають внутрішні закономірності організації та здійснення контролю і водночас зумовлюють суворі вимоги, згідно з якими створюється та функціонує система фінансового контролю у системі публічного адміністрування» [3, с. 155]. Науковець пропонує під принципами державного фінансового контролю розуміти «теоретично обґрунтовані та нормативно закріплені правові, процесуальні й організаційні основи здійснення публічного фінансового контролю, які визначають його загальну спрямованість, а також керівні засади, на яких ґрунтується специфіка контрольної діяльності органів публічного адміністрування» [3, с. 157]. Ми вважаємо за доцільне запропонувати авторський погляд та розуміти *під принципами державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів основні правила, за якими відбуваються заходи державного фінансового контролю, що здійснюється уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення законного, ефективного, економічного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних (місцевих) ресурсів підконтрольною установою.* Наведене визначення дає можливість акцентувати увагу на особливостях, притаманних принципам державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів. Водночас, враховуючи те, що принципи державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів співпадають з принципами державного фінансового контролю загалом, розглядатимемо саме його зміст.

Принципи не лише дозволяють зрозуміти основні правила державного фінансового контролю, але й дають змогу розкрити його сутність, сприяють виявленню прогалин у галузевому законодавстві та усуненню колізій у відповідних нормативно-правових актах.

Сьогодні існує безліч наукових поглядів щодо переліку принципів державного фінансового контролю, зокрема:

- законність, плановість, об'єктивність, незалежність, публічність, компетентність, оперативність [4];

- загальні (законності, незалежності, об'єктивності, гласності, системності, відповідальності), аналітичні (ендогенності, компаративності, своєчасності, превентивності) й етичні (чесності, незалежності, об'єктивності, політичного нейтралітету, конфіденційності та компетентності) [5];

- незалежності, здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами, наявності зовнішнього та внутрішнього контролю як обов'язкової умови його існування, гласності, конфіденційності [6];

- законності, розподілу контрольних повноважень, збалансованості контрольних дій, ефективності [7];

- незалежність, законність, системність, систематичність, об'єктивність, публічність, розвиток [8, с. 111] тощо.

Проте, різноманіття наукових поглядів на класифікацію принципів державного фінансового контролю не сприяють їх оптимізації. Тому, ми вважаємо за необхідне здійснити систематизацію досліджуваних принципів, виходячи з їх нормативно-правового закріплення. Оскільки державний фінансовий контроль, змістовно, є різновидом державного контролю, якому притаманні як загальні принципи, так і спеціальні, саме тому в межах цих двох груп і систематизуємо принципи державного фінансового контролю.

До загальних принципів відносимо ті, що входять зі змісту Основного закону, зокрема: законності, дотримання прав та свобод будь-яких суб'єктів, компетентності, оптимального поєднання повноважень (представників держави) та відповідальності (підконтрольних суб'єктів), ефективності, оперативності.

Принцип законності виявляється у здійсненні заходів державного фінансового контролю відповідно до норм та вимог чинних нормативно-правових актів, зокрема порядків, стандартів тощо, неухильне дотримання посадовими особами органів контролю норм чинного законодавства при здійсненні контрольних заходів.

Дотримання прав та свобод будь-яких суб'єктів як принцип проведення державного фінансового контролю передбачає відкритість, толе-

рантність та повагу до суб'єктів, які підлягають перевірці, та їх працівників.

Не менш важливу роль у державному фінансовому контролі відіграє принцип компетентності, що забезпечує високу ефективність впроваджуваних заходів. Компетентність – це ступінь кваліфікації працівника, який дозволяє успішно вирішувати задачі, що стоять перед ним, та визначає здатність працівника якісно і безпомилково виконувати свої функції як у звичайних, так і в екстремальних умовах, успішно освоювати нове і швидко адаптуватися до умов, що змінюються. Якщо екстраполювати принцип компетентності до працівників суб'єкта державного фінансового контролю, які залучені до його проведення, це слід розглядати як:

- спроможність кваліфіковано здійснювати діяльність, пов'язану із реалізацією завдань і функцій державного фінансового контролю;

- систематичність використання вузькоспеціалізованих знань щодо виявлення груп інформаційних даних, які характеризують ту чи іншу фінансову операцію з державними (місцевими) ресурсами;

- використання наявних навичок для реалізації отриманої інформації з метою порушення та здійснення процедур запобігання порушенням порядку формування, розподілу, управління та використання державних (місцевих) ресурсів;

- правильність виконання посадових інструкцій відповідно до встановлених законодавством вимог і конкретних запланованих результатів, знаходження шляхів вирішення проблем у нестандартних ситуаціях [9, с. 50].

Принцип оптимального поєднання повноважень (представників держави) та відповідальності (підконтрольних суб'єктів) виявляється в необхідності визначити обов'язки зі звітування, пов'язані з повноваженнями керівництва та запланованими результатами державного фінансового контролю, а також у розробленні циклу планування і контролю, який поєднує та інтегрує звітування про відповідальність на операційному, тактичному та стратегічному рівнях [10] державного фінансового контролю.

Принцип ефективності передбачає перевірку на економність та оптимальність управління і використання фінансових ресурсів, а також на можливість виконання державних програм, проведення різноманітних державних заходів із найменшими витратами і найбільшим результатом [11, с. 46].

Принцип оперативності передбачає швидке та чітке проведення контрольних дій, оформлення їх результатів, прийняття відповідних рішень за результатами. Тобто, контролюючі суб'єкти повинні швидко проводити контрольні дії, щоб не порушувати процес функціонування підконтрольного суб'єкта [12, с. 134].

До спеціальних принципів, відповідно, відносимо ті, що передбачені безпосередньо в положеннях нормативно-правових актів, що регулюють суспільні відносини у сфері державного фінансового контролю. Проте, в нормативно-правових актах, що регулюють порядок здійснення державного фінансового контролю, зокрема, в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [13], принципи цієї діяльності відсутні. Адже законодавець не виокремлює саме принципи державного фінансового контролю. Але логічний аналіз змісту зазначеного вище закону та інших нормативно-правових актів, що врегульовують діяльність суб'єктів державного фінансового контролю, дає підстави їх систематизувати.

Державна аудиторська служба України, як центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, є складовою системи виконавчої влади, а отже – до її функціонування та здійснення нею функції державного фінансового контролю можуть бути застосовані принципи діяльності міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, що встановлені Законом України «Про центральні органи виконавчої влади» [14]. Ст. 2 «Принципи діяльності міністерств та інших центральних органів виконавчої влади» зазначеного Закону визначає, що «Діяльність міністерств та інших центральних органів виконавчої влади ґрунтується на принципах верховенства права, забезпечення дотримання прав і свобод людини і громадянина, безперервності, законності, забезпечення єдності державної політики, відкритості та прозорості, відповідальності». Отже, частина принципів, закріплених у Законі, нами була віднесена до загальних, решта – *безперервності, забезпечення єдності державної політики, відкритості та прозорості* – до спеціальних.

Крім того, у ч. 2 цієї ж статті зазначено, що центральні органи виконавчої влади діють за принципом *єдиначальності*, що теж відносимо до спеціальних.

Привертає увагу, що в Положенні про Державну аудиторську службу України відсутні принципи, за яких вона діє. Натомість, у публічному звіті Держаудитслужби за 2022 рік міститься Розділ І. «Основні принципи та пріоритети діяльності, завдання та функції», у якому принципами діяльності визнаються: *верховенство права та законність; професіоналізм; політична неупередженість та незалежність; конфіденційність* [15]. Нормативні документи Держаудитслужби також наголошують та дотриманні принципів *повноти і суцільності перевірок, відшкодування збитків та відповідальності винних службових осіб за допущені порушення*.

Оскільки відповідальність – застосування заходів впливу до уповноважених суб'єктів здійснення державного фінансового контролю у разі порушення відповідних норм права, тож пропонуємо принцип *відповідальності* виключити з переліку загальних принципів і віднести до спеціальних принципів.

Проте, у Законі України «Про рахункову палату» зазначені принципи закріплені. Зважаючи на те, що Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, тобто проваджує заходи державного зовнішнього фінансового контролю, принципи, на які вона спирається у своїй діяльності, також можна екстраполювати на принципи державного фінансового контролю загалом. Зокрема, ст. 3 згаданого вище Закону окреслює принципи, на яких ґрунтується діяльність Рахункової палати, а саме: *законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості* [16]. У даному переліку міститься принцип законності, віднесений нами до загального, інші – ми відносимо до спеціальних принципів державного фінансового контролю.

Принципи державного фінансового контролю також можна виокремити за результатами аналізу змісту Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади. Відповідно до Стратегії до принципів державного фінансового контролю належать принципи ефективності, доцільності та економності управління суспільними ресурсами [17]. Тому, перелік спеціальних принципів пропонуємо доповнити принципами доцільності та економності управління суспільними ресурсами.

Крім того, принципи аналізованої сфери діяльності окреслені в проекті Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю». До них віднесено принципи *законності, незалежності, неупередженості (об'єктивності), прозорості та гласності* [18]. З наведеного переліку до спеціальних принципів відносимо усі, крім першого, який потрапив до групи загальних принципів. При цьому, особливу увагу варто звернути на принцип прозорості та гласності. До нього, на нашу думку, варто додати ще аспект врахування громадської думки. Адже відкритість для суб'єктів господарювання контролюючих органів на всіх етапах державного фінансового контролю, обов'язковий розгляд ними ініціатив, зауважень та пропозицій, наданих у встановленому законом порядку фізичними та юридичними особами, їх об'єднаннями щодо окремих аспектів здійснення державного фінансового контролю, інформування громадськості про здійснення до-

сліджуваної діяльності сформує у суспільстві довіру до дій держави у даному напрямі.

Аналіз вище зазначених нормативно-правових актів демонструє, що в них передбачений принцип незалежності щодо державного фінансового контролю. Проте, зазначений принцип викликає певні сумніви у фахівців Головного науково-експертного управління ВР України, які у своєму висновку від 20 лютого 2019 року щодо проекту Закону про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю зазначають, що «не може бути схвально оцінена пропозиція визначити такий принцип діяльності органів державного фінансового контролю як незалежність, яка забезпечується заборонаю незаконного втручання в їх діяльність, здійснення повноважень їх посадових осіб, спеціальним статусом центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, призначенням керівників його територіальних органів без погодження з головами місцевих державних адміністрацій» [19].

На нашу думку, органи фінансового контролю є складовим елементом системи органів виконавчої влади, взаємовідносини між якими будуються на засадах (принципах) субординації та координації [20]. Крім того, Положення про Державну аудиторську службу України визначає, що Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [21]. Тому некоректно вести мову про абсолютну незалежність державного фінансового контролю, адже він перебуває під частковим впливом рішень вищого органу виконавчої влади, хоча, у той же час, є незалежним від інших суб'єктів, що можуть долучатись до досліджуваної діяльності.

Під час аналізу принципів державного фінансового контролю важливо пам'ятати, що він враховує, у тому числі, положення законодавства щодо державної регуляторної політики. Тому, її принципи також можна частково екстраполювати на принципи державного фінансового контролю. Принципи державної регуляторної політики визначені в Законі «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», зокрема: доцільність, адекватність, ефективність, збалансованість, передбачуваність, прозорість та врахування громадської думки [22]. Приймаючи до уваги зміст державного фінансового контролю, до його спеціальних принципів з-поміж перерахованих пропонуємо віднести *збалансованість*, як забезпечення у державному фінансовому контролі балансу інтересів суб'єктів господарювання, громадян та

держави. Саме цей принцип органічно доповнюють перелік спеціальних принципів державного фінансового контролю.

Висновки. Таким чином, принципи здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні поділяються на загальні (законності, дотримання прав та свобод будь-яких суб'єктів, компетентності, оптимального поєднання повноважень (представників держави), ефективності, оперативності) та спеціальні (безперервності, забезпечення єдності державної політики, відкритості, прозорості, гласності та врахування громадської думки, доцільності, єдиноначальності, політичної неупередженості та незалежності; конфіденційності; повноти і суцільності перевірок, відшкодування збитків та відповідальності винних службових осіб за допущені порушення, об'єктивності, безсторонності, збалансованості, економності).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Якимчук Н.Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус : монографія. Чернівці : Вид-во Чернівецького національного університету, 2009. 647 с.
2. Киричок О.Б. Філософія : підр. для студентів вищих навчальних закладів. Полтава : РВВ ПДАА, 2018. 381 с.
3. Прасюк В.М. Принципи державного фінансового контролю: загальна характеристика. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 4 (29). Т. 2. С. 155–160.
4. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія. Ірпінь : Акад. держ. податк. служби України, 2001. 407 с.
5. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Імекс-ЛТД, 2007. 304 с.
6. Івашова Л.М., Івашов М.Ф. Досвід державного фінансового контролю в країнах ЄС та напрями його імплементації до України. *Вісник Академії митної служби України*. Серія : Державне управління. 2014. № 2. С. 12–23.
7. Чуль О.М., Барський Ю.М. Система державного фінансового контролю: функціонування, проблематика, оптимізація. *Економічний простір*. 2011. № 45. С. 193–202.
8. Синюгіна Н.В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 3 (8). С. 106–111.
9. Комісаров О.Г., Скрипка О.Ю., Собакар А.О. Первинний фінансовий моніторинг у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одер-

- жаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму : моногр. Дніпропетровськ, 2015. 184 с.
10. Належне фінансове управління та державний внутрішній контроль. К., 2023. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.
 11. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. Дис. ... д-ра екон. наук. Львів, 2015. 530 с.
 12. Попадинець І.І. Визначення основних принципів фінансового контролю у законодавстві України. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. № 6. Т. 2. С. 132–135.
 13. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
 14. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17 бер. 2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.
 15. Публічний звіт за 2022 рік. Державна аудиторська служба. К., 2023. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2022/Zvit_audit_2022.pdf.
 16. Про Рахункову палату : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>.
 17. Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лип. 2003 р. № 1156. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1156-2003-%D0%BF#Text>.
 18. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю: Проект Закону України від 02 груд. 2020. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1327>.
 19. Проект Закону про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601.
 20. Ковалів М.В., Стахура І.Б. Особливості адміністративно-правового статусу органів виконавчої влади. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. 2014. № 807. С. 22-26.
 21. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>.
 22. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 вер. 2003 р. № 1160-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>.