

Ю. І. Пивовар,
кандидат юридичних наук, доцент
В. В. Пашинська,
магістр права

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ НА СТАДІЇ САНКЦІОНУВАННЯ В ПРОЦЕСІ ФІНАНСУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЮВИХ ПРОГРАМ: ЗМІСТ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ

Досліджено зміст поняття фінансового контролю, застосування якого характерне на стадії санкціонування в процесі фінансування державних цільових програм. Визначено змістові елементи такого контролю; за допомогою системного підходу розкрито особливості їх прояву в указаній сфері.

Ключові слова: фінансовий контроль, фінансування, державні цільові програми, санкціонування, державні замовники.

Постановка проблеми та її актуальність. Розглядаючи фінансування державних цільових програм організаційно-правовим процесуальним явищем, головною метою якого є задоволення державних потреб у фінансових ресурсах, необхідних для виконання завдань і заходів державних цільових програм, а конкретніше – покриття видатків на виконання завдань і заходів державних цільових програм, актуальним для сучасної теорії і практики постає питання вивчення властивостей цього процесу і пошуку шляхів з його удосконалення. Відомо, що однією з базових структурних ознак процесу фінансування є його стадійність, а ефективним способом забезпечення раціональності, законності тощо – фінансовий контроль.

Первинною, найбільш важливою і відповідальною в процесі фінансування державних цільових програм загалом та, зокрема, при розподілі видатків на державні програмні потреби, є стадія *санкціонування*. Її зміст відображає формальну (юридичну) сторону розподілу державних коштів на потреби реалізації державних цільових програм, формалізованим результатом якої виступають юридичні акти-документи (закони, постанови, укази, накази тощо).

Відмітимо, що широкий спектр процедур та значний строк перебігу цієї стадії обумовлюють виділення низки проміжних етапів, які переважно є послідовними й завершуються прийняттям відповідного управлінського рішення. До таких *етапів* можна віднести, зокрема: складання й схвалення концепцій державних цільових програм; розроблення та затвердження державних

цільових програм; складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди; складання планів діяльності державних замовників на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди; формування державними замовниками (виконавцями) бюджетних програм на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди; розроблення та схвалення Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період; розроблення і доведення до головних розпорядників бюджетних коштів (державних замовників, виконавців) інструкції з підготовки бюджетних запитів; розробка та схвалення проекту Державного бюджету України; розгляд та затвердження Державного бюджету України; складання й затвердження розпису Державного бюджету України; затвердження й доведення повідомлень про бюджетні асигнування до розпорядників й одержувачів бюджетних коштів (державних замовників, виконавців), та інші.

Очевидно, що кожному з указаних етапів притаманна проміжна ціль, на досягненні якої зосереджується діяльність нормативно визначеного кола (іноді, достатньо вузького спеціалізованого) суб'єктів, наділених виключними повноваженнями. Воднораз, усі вони (етапи) об'єднані й спрямовані на досягнення загальної *мети* даної стадії – сформувати правову основу виділення коштів на потреби покриття видатків для реалізації завдань і заходів державних цільових програм у наступний (найближчий) бюджетний період, а також на увесь період функціонування державних цільових програм.

Якщо базовим стрижнем практичної реалізації цієї мети є здійснення фінансової розподільчої діяльності уповноваженими суб'єктами, то одним із головних забезпечувальних (допоміжних) засобів її досягнення, як зазначалося вище, слід уважати фінансовий контроль, що виражається, відповідно, у здійсненні фінансово-контрольної діяльності.

Значення фінансового контролю не можна переоцінити, адже в сфері публічних фінансів він слугує специфічним інструментарієм протидії правопорушенням, стримування злочинності в указаній сфері, забезпечення законності та правопорядку при здійсненні фінансової діяльності, досягнення доцільного та раціонального використання фінансових ресурсів, державного та комунального майна та врешті-решт належного фінансового забезпечення ефективної реалізації функцій сучасної соціально орієнтованої держави [1, с. 65].

Аналіз досліджень і публікацій за обраною тематикою дозволяє відмітити високу активність науково-методичної роботи з боку науковців і щодо вирішення проблем в сфері здійснення фінансового контролю (Т. А. Бутинець, Л. К. Воронова, Л. В. Гуцаленко, Д. Л. Зима, О. П. Орлюк, Л. А. Савченко, О. М. Синкова, І. Б. Стефанюк, І. П. Устинова, та ін.), а також функціонування державних й регіональних цільових програм (Д. О. Агєєв, Б. В. Бабін, Л. С. Гринів, М. О. Кизим, В. О. Кроленко, О. М. Чемерис, та ін.). Особливої уваги при вивченні даної проблематики заслуговують праці дослідників-економістів й управлінців, які під відповідним галузевим кутом зору розглядають різні аспекти державного (у тому числі, фінансового) контролю й аудиту виконання державних, регіональних цільових програм, зокрема, це роботи таких учених: І. В. Басанцова, М. О. Кушнір, В. Ю. Трайтлі, Ю. Б. Слободяник та ін.

Водночас маємо констатувати про відсутність в сучасній вітчизняній науці фінансового права ґрунтовних праць, присвячених дослідженню теоретичних основ фінансового контролю в сфері фінансування державних цільових програм, що додатково актуалізує обрану нами тему статті.

Відповідно, **мету** даної статті становить виявлення особливостей прояву змістових елементів поняття фінансового контролю на стадії санкціонування в процесі фінансування державних цільових програм, що слугуватиме теоретичним

плацдармом для подальших детальних наукових досліджень цього фінансово-контрольного явища в указаній сфері з метою вдосконалення організаційно-правового механізму його регулювання й застосування.

Виклад основного матеріалу. Виходячи з концептуального розуміння фінансового контролю як системного організаційно-правового явища, а також попереднього вивчення найбільш репрезентативних наукових концепцій щодо розуміння сутності фінансового контролю, виділимо основні елементи, аналіз яких дозволить охарактеризувати специфіку змісту фінансового контролю на досліджуваній стадії. До особливих елементів, що слугують розкриттю змісту фінансового контролю пропонуємо відносити сім, а саме: а) завдання контролю; б) функції контролю; в) методи контролю; г) об'єкт контролю; д) предмет контролю; е) суб'єкт контролю; ж) підконтрольні суб'єкти (у даному випадку ми не називаємо окремими елементами мету та принципи фінансового контролю, оскільки вважаємо їх усталеними характеристиками, що відображають сутність фінансового контролю незалежно від сфери його застосування).

Юридичний аналіз положень національного (у тому числі, бюджетного) законодавства дозволяє сформулювати три основних групи *завдань*, вирішення яких постає перед фінансовим контролем на стадії санкціонування фінансування державних цільових програм. По-перше, це *стратегічні* завдання – завдання, що полягають у перевірці обґрунтованості доцільності, раціональності розроблення й затвердження державних цільових програм, розподілу видатків у паспортах програм з державного бюджету по роках та визначених обсягах на увесь строк виконання програми (понад 5 років). По-друге, пропонуємо виділяти *тактичні* завдання – завдання, вирішення яких пов'язано з забезпеченням фінансової (бюджетної) дисципліни при підготовці прогностичної та планової документації на наступні за плановим два бюджетні періоди. По-третє, це *оперативні* завдання – завдання, що потребують негайного (у оптимально короткі строки) вирішення, сприяючи корегуванню проектної фінансово-планової та нормативно-правової документації з питань розподілу програмних видатків з державного бюджету, своєчасному виявленню порушень фінансової дисципліни в цій розподільчій діяльності тощо.

Щодо наступного елементу змісту фінансового контролю відмітимо, що саме особливий організаційно-правовий механізм реалізації досліджуваної стадії в сфері фінансування державних цільових програм обумовлює виділення низки *функцій* фінансового контролю, а саме: а) *інформаційної*, яка проявляється в тому, що інформація, отримана уповноваженими суб'єктами в результаті здійснення фінансового контролю, може слугувати підставою для прийняття відповідного управлінського рішення та проведення певних дій, які забезпечать ефективність фінансової політики загалом, та розподіл фінансових ресурсів на програмні заходи, зокрема; б) *аналітичної*, яка полягає в тому, що отримана під час проведення контрольних заходів інформація потребує ретельного аналізу, вивчення, опрацювання з метою прийняття необхідних рішень для забезпечення виконання мети й завдань фінансового контролю; в) *стабілізуючої*, яка зводиться до того, що фінансовий контроль слугує покращанню розподільчої фінансової діяльності, вжиттю заходів із виявлення внутрішніх фінансових резервів державних замовників, виконавців, у тому числі, шляхом стимулювання для залучення позабюджетних джерел фінансування державних цільових програм, послаблюючи навантаження на державний бюджет, а також сприяючи раціональному розподілу витраток по роках тощо; г) *правоохоронної* функції, що передбачає здійснення фінансового контролю не лише з огляду доцільності розподілу публічних фондів коштів, але з огляду законності прийняття управлінських фінансових рішень державними замовниками, виконавцями та іншими суб'єктами розподільчих фінансових правовідносин; д) *запобіжної (попереджувальної)* функції, що полягає в попередженні незаконних управлінських рішень й фінансових операцій, правопорушень у сфері розподілу фондів коштів на потреби покриття витраток державних цільових програм; е) *виховної* функції, яку пов'язують з тим, що здійснення фінансового контролю виховує відповідальне ставлення суб'єктів фінансових правовідносин зокрема до розподілу фінансових ресурсів.

Щодо *об'єкту* фінансового контролю зазначимо наступне. Розглядаючи об'єктом будь-яких правовідносин інтерес, уважаємо, що основним інтересом, з приводу чого виникають на даній стадії контрольні правовідносини в сфері фінансування державних цільових програм, є розпо-

дільча фінансова діяльність усіх уповноважених суб'єктів з приводу розподілу витраток на заходи й завдання державних цільових програм, що реалізується, зокрема, в процесі бюджетної нормотворчості, підготовки нормативно-правових актів з питань функціонування конкретних державних цільових програм, фінансово-прогнозної та фінансово-планової діяльності тощо.

До *предмету* фінансового контролю, в свою чергу, пропонуємо відносити документацію, що застосовується уповноваженими суб'єктами в процесі здійснення розподілу публічних (державних) фондів коштів для покриття витраток на державних цільових програм. До таких документів слід відносити проектну (в тому числі, законотворчу) документацію, економічні розрахунки, електронну документацію, що містяться в державних реєстрах (наприклад, казначейських, Мінекономрозвитку), бюджетну та фінансову документацію (паспорти державних цільових програм, паспорти бюджетних програм, кошториси, фінансові плани, фінансові, бюджетні звіти за попередні бюджетні періоди виконання державних цільових програм, бюджетні запити) тощо.

Відомо, що залежно від конкретного об'єкту та предмету фінансовий контроль може здійснюватись, застосовуючи різний *методичний* інструментарій, який ґрунтується на досягненнях фінансового права та деяких суміжних наук (зокрема, бухгалтерського обліку і аудиту, адміністративного права, статистики, судової бухгалтерії тощо). Переконані, що крім об'єкту та предмету на вибір методів здійснення фінансового контролю в розподільчій «санкційній» (відповідає назві стадії) діяльності впливає компетенція контролюючого суб'єкта, поставлені перед ним цілі й завдання, момент проведення контролю тощо.

Вивчення літературних джерел з питань фінансово-контрольної діяльності дозволяє констатувати різнопоглядність вчених на види методів фінансового контролю. Їх узагальнення та співставлення з нормативно-правовим підґрунтям застосування дозволяє виділити такі основні *методи*:

а) *експертиза*. В законодавстві та практиці виокремлюють правову, фінансово-економічну, наукову експертизу, зокрема при дослідженні законопроектів щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулю-

ють бюджетні відносини. Актуальність й важливість даного методу притаманна першим етапам даної стадії, який покликаний не допустити стратегічних прорахунків та сприяє недопущенню поточних порушень при розподілі державних (бюджетних) коштів на державні програмно-цільові потреби. Разом з тим, експертні висновки як процесуальна форма даного методу носять переважно рекомендаційний характер для прийняття відповідних управлінських рішень;

б) обстеження (обслідування). Полягає даний метод у вивченні контролюючими суб'єктами конкретних напрямів фінансової діяльності підконтрольного суб'єкта [1, с. 70]. Зокрема, за його допомогою в превентивних цілях здійснюється діагностика фінансового стану потенційного учасника процесу реалізації державних цільових програм, при конкурсному відборі виконавців окремих програмних заходів, завдань тощо. Крім того, як попередня перевірка (проведена наприклад, шляхом опитування, анкетування) даний метод дозволяє оцінити відповідність діяльності такого суб'єкта його статутним документам, провести первинний аналіз додержання таким суб'єктом фінансового законодавства, здійснити первинний огляд поданої на розгляд й схвалення проектної фінансово-планової документації тощо. Отримані негативні результати про фінансовий стан, діяльність підконтрольного суб'єкта слугують підставою відмови відповідним кандидатам у конкурсі, або прийняттю рішення про проведення в подальшому перевірки, ревізії;

в) метод аналізу. Предметом даного методу (у тому числі, порівняльного аналізу) в досліджуваній сфері переважно є основні фінансово-економічні характеристики проектів нормативно-правових актів, фінансово-планових документів щодо розподілу програмних видатків. Так, наприклад, Мінекономрозвитку спільно з державними замовниками та іншими уповноваженими учасниками здійснює щороку аналіз проектів державних цільових програм з метою збалансування необхідних для їх виконання ресурсів (ст. 18) [2]. Головна цінність використання цього методу у контрольній діяльності полягає не лише у виявленні наявних порушень фінансової дисципліни, а й у з'ясуванні їх причин;

г) моніторинг (спостереження). Особливість й важливість даного методу в контрольній діяльності за розподілом програмних видатків полягає у здійсненні відповідальними суб'єктами

загального, цілеспрямованого та систематичного відстеження фінансової діяльності підконтрольних учасників. Слід відмітити, що такий метод застосовується передусім Мінфіном в рамках формування й реалізації державної фінансової політики (зокрема, в бюджетній сфері), а також державними замовниками – в межах виконання загального керівництва й контролю в ході розроблення державних цільових програм та виконання її заходів і завдань протягом усього «життєвого циклу» програми (ст. 8) [2];

д) реєстрація та облік. Специфіка даного квазіметоду у досліджуваних правовідносинах, на нашу думку, криється передусім у обмеженому колі суб'єктів його застосування, а також предмету обліково-реєстраційної діяльності. Вивчення останньої дозволяє зробити умовивід, що на першій стадії розподільчих фінансових правовідносин щодо фінансування державних цільових програм цим методом забезпечується функціонування низки реєстрів, ведення яких сприяє реалізації інформаційної та попереджувальної функцій фінансового контролю. Такими зокрема є реєстри розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (адміністратором виступає Держказначейство), а також обліки державних цільових програм (адміністратором є – Мінекономрозвитку). Уважаємо, що з метою удосконалення механізму фінансового забезпечення державних цільових програм необхідно наразі створити Єдиний реєстр державних цільових програм, у складі якого передбачити окремі реєстри державних замовників та виконавців завдань й заходів програм;

е) перевірка. Даний метод є основним для виявлення порушень фінансового законодавства на першій стадії розподілу державних коштів на потреби реалізації державних цільових програм. Значимості йому надає особливий порядок проведення й процесуальна форма його результатів (акт перевірки), що дозволяє контролюючому органу у випадку виявлених бюджетних правопорушень скласти відповідний протокол й подати його для застосування до винних осіб заходів юридичної відповідальності (наприклад, у випадку проведення перевірки та виявленні порушення державним виконавцем (виконавцем програмних заходів) порядку та термінів відкриття рахунків в органах Держказначейства контролюючий суб'єкт складає протокол про порушен-

ня бюджетного законодавства та передає його для застосування заходів впливу);

є) найбільш дієвим методом фінансового контролю є *ревізія*, що сприяє проведенню максимально глибокого і повного дослідження (його застосування більшою мірою характерне для другої стадії розподільчої діяльності фінансування державних цільових програм, яку буде охарактеризовано у наступних працях), а її акт – є підставою для притягнення до юридичної відповідальності. Саме за допомогою цього методу, порядок і строки проведення якого нормативно регламентовані, виявляються факти порушення законності, достовірності й доцільності розподілу державних коштів на програмні заходи й завдання. Віднесення цього методу до наступного (як різновиду, поряд з попереднім й поточним) фінансового контролю обумовлено предметом його дослідження, а саме: затвердженими й чинними фінансовими планами, кошторисами та іншими бухгалтерськими, фінансовими документами державних замовників (виконавців).

Особливим елементом фінансових контрольних правовідносин в сфері фінансування державних цільових програм є *підконтрольні суб'єкти*. Система таких суб'єктів детермінована об'єктом фінансового контролю, в якому персоніфікується носій фінансових (бюджетних) правомочностей. Тому у контрольних правовідносинах завжди присутні дві сторони: контролюючий суб'єкт – підконтрольний суб'єкт. Аналіз повноважень суб'єктів розподільчих правовідносин в сфері фінансування державних цільових програм та взаємозв'язків між цими суб'єктами дозволяє виділити декілька груп *підконтрольних суб'єктів*, це: 1) *ініціатори державних цільових програм* (їх підконтрольна роль обумовлена безпосереднім розробленням концепцій державних цільових програм з включенням до їх змісту спеціального розділу, що містить оцінку фінансових (з обґрунтуванням обсягів фінансових ресурсів за джерелами фінансування та оцінкою реальних можливостей ресурсного забезпечення виконання програми за рахунок коштів державного, місцевих бюджетів та інших джерел) ресурсів, необхідних для виконання програми); 2) *державні замовники* (керівники програм, державні замовники-координатори), на яких покладаються по-перше, завдання з розроблення проекту державних цільових програм (що включає розроблення паспорту програми, розрахунок обсягів та визначення джерел фінан-

сування програми, у тому числі за рахунок коштів Державного бюджету України (з розбивкою за роками), по-друге, загальне керівництво програмою та виконання її заходів й завдань; 3) *органи державної влади в статусі розпорядників бюджетних коштів та/або відповідальних виконавців бюджетних програм* (їх участь у програмі визначається паспортом державних цільових програм та полягає у виконанні окремих завдань програми, беручи участь в бюджетних правовідносинах (при бюджетному фінансуванні програмних видатків)); 4) *конкурсні виконавці програмних заходів і завдань* (контрольний інтерес становить їх фінансова діяльність як одержувачів бюджетних коштів, у разі виконання ними відповідних завдань і заходів за рахунок бюджетних коштів); 5) *інші органи державної влади*, які в межах наявних повноважень беруть участь, в тому числі, організують й управляють процесом розподілу бюджетних коштів для покриття видатків на потреби реалізації державних цільових програм фінансовій діяльності (наприклад, Кабінет Міністрів України, Мінфін, Мінекономрозвитку, профільний бюджетний комітет ВРУ тощо).

Специфічним є також останній елемент змісту досліджуваного фінансового контролю – *контролюючі суб'єкти*. Узагальнені висновки попередніх наших досліджень видів державного фінансового контролю у сфері фінансування державних цільових програм [3, с. 29-30] дозволяють виділити декілька груп контролюючих суб'єктів, що відповідають відповідним рівням (від нижчого до вищого) національного державного фінансового контролю у досліджуваній сфері: внутрішньогосподарський (контрольно-ревізійні, фінансові підрозділи, служби внутрішнього аудиту, відповідальні посадові особи, тощо безпосередніх виконавців програм – суб'єктів господарювання, що утворені на державній формі власності та належать до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня); відомчий (виконавці державних цільових програм – центральні органи виконавчої влади, головні розпорядники бюджетних коштів); міжвідомчий (державні замовники-координатори, державні замовники державних цільових програм); урядовий (Кабінет Міністрів України, а також: а) суб'єкти загальної компетенції у сфері фінансового контролю; б) суб'єкти спеціальної компетенції у сфері функціонування державних цільових програм); парламентський

(Верховна Рада України, Комітети Верховної Ради України, Рахункова палата).

Висновки. Таким чином, означення змістових характеристик фінансового контролю на стадії санкціонування фінансування державних цільових програм, а також окреслення їх особливостей, дозволяє дійти висновку про комплексність й системність даного фінансово-правового інституту, його потенційну придатність до застосування зацікавленими суб'єктами у процесі розподілу державних коштів на програмні завдання й заходи з метою забезпечення законності, доцільності, раціональності й ефективності такої фінансової розподільчої діяльності. Вивчення порушеного у даній статті питання носить теоретичне й практичне спрямування, оскільки у першому випадку результати дослідження сприяють чіткому структуруванню знань про правове явище фінансового контролю в указаній сфері, а з практичної точки зору – всебічно орієнтує уповноважених осіб при обранні можливих напрямів й способів з метою забезпечення фінансових інтересів, пов'язаних з розподілом державних коштів на програмні цілі. Крім того, для забезпе-

чення цілісності й завершеності дослідження питання щодо значення фінансового контролю й особливостей його застосування у процесі фінансування державних цільових програм, вбачається необхідним в подальшому продовжити вивчення цього фінансового правового інституту на інших стадіях вказаного процесу фінансування.

Література

1. *Криницький І. С.* Фінансове право: підруч. / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2013. – 400 с.
2. *Про державні цільові програми:* Закон України від 18 березня 2004 р. № 1621-IV // Урядовий кур'єр від 21.04.2004. – № 75.
3. *Пашинська В. В.* Суб'єктний склад державного фінансового контролю в сфері функціонування державних цільових програм / В. В. Пашинська // Науковий вісник НАВС. – 2012. – № 4. – С. 20–30.

Ю. И. Пивовар, В. В. Пашинская

Финансовый контроль на стадии санкционирования в процессе финансирования государственных целевых программ: содержание и характеристика основных элементов

Исследовано содержание понятия финансового контроля, применение которого характерно на стадии санкционирования в процессе финансирования государственных целевых программ. Определены элементы содержания этого контроля, с помощью системного подхода раскрыты особенности их проявления в указанной сфере.

Ключевые слова: финансовый контроль, финансирование, государственные целевые программы, санкционирование, государственные заказчики.

Yu. Pyvovar, V. Pashynska

Financial control at the stage of sanctioning in the process of financing to national target programs: the content and characteristic of the main elements

In article examined content of the concept of financial control, which is used at the stage of sanctioning in the financing of national target programs. The author defined the elements of the content of this control, by using a systematic approach revealed features of their manifestation in this area.

Key words: financial control, financing, national target programs, sanctioning, government customers.