

Фінансовий контроль та аудит

Стефанюк І.Б.,

кандидат економічних наук, доцент,
заступник директора департаменту
з питань використання коштів
державного бюджету в регіонах
Рахункової палати

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

З допомогою діалектичного й логічного методів дослідження встановлено сутність основних складових системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, Дано оцінку підходам до формування системи ДВФК, які застосовуються у вітчизняній практиці, Ідентифіковано ДВФК як складову системи публічного фінансового контролю (PIFC),

With the help of dialectical and logic methods of research the author establishes the essence of basic components in the system of state internal financial control (SIFC) in Ukraine; evaluates the approaches to the formation of SIFC which are applied in domestic practice; and identifies SIFC as a component in the system of public financial control (PIFC),

Ключові слова: місія, завдання, суб'єкти, об'єкти, предмет, методи й форми державного внутрішнього фінансового контролю.

Основними елементами методології — вчення, що ґрунтується на найбільш загальних принципах, методах і способах пізнання економічних систем, є діалектика та логіка. Застосування цих інструментів дає змогу дослідити сутність державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) порівняно з державним фінансовим контролем (ДФК), визначити місію, функції, завдання, суб'єктів, об'єкти, предмет, принципи, методи й форми ДВФК.

Ключовим елементом системи ДФК є його місія (мета чи головне завдання), котра дає загальну характеристику цього виду діяльності, визначає, що саме та як потрібно контролювати.

До переходу на ринкову економіку держава контролювала все виробництво й розподіл суспільного продукту, використання матеріальних засобів і грошових коштів. Завданням державного контролю в той час була перевірка виконання фінансових планів підприємств, дотримання положень господарського розрахунку та фінансової дисципліни, здійснення заходів із виявлення резервів поліпшення господарської діяльності. Разом із тим фінансовий контроль сприяв і сприяє збільшенню нагромаджень, підвищенню рентабельності, запровадженню режиму економії та ефективному використанню матеріальних і фінансових ресурсів; забезпечує перевірку збереження всіх форм власності, а також законності витрачання коштів¹.

¹ Бабич В.П., Сало І.В. Государственное управление финансами в рыночной экономике. — К.: УкрИНТЭИ, 1994. - С. 74.

Фінансовий контроль та аудит

Ряд авторів визначає мету ДФК в умовах ринкової економіки як забезпечення законності й ефективності використання державних бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів та державної власності².

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, у якій узагальнено досвід організації й діяльності державних органів фінансового контролю різних країн у сучасних умовах із урахуванням розмаїття систем управління, специфіки господарювання і практики контрольної роботи, контроль є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи регулювання, метою котрої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, а в окремих випадках — притягнути до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або здійснити заходи для запобігання чи скорочення порушень у майбутньому³.

У цьому контексті видається логічним твердження, що головною метою фінансового контролю є сприяння зростанню секторів і галузей національної економіки завдяки стеженню за досягненням цільових орієнтирів та перевірці дотримання обмежуючих параметрів їх розвитку на мікро- й макроекономічному рівнях⁴. З огляду на зазначене *місією ДФК* є сприяння економному, ефективно-му, результативному, законному й прозорому використанню суспільних ресурсів держави.

За такого підходу стає зрозуміліше, по-перше, що контроль відрізняється від спостереження, бо є не пасивним, а активним учасником управління; по-друге, що контроль не підміняє собою управління, оскільки не забезпечує законного й ефективного використання ресурсів — завдання управління, а лише сприяє цьому; по-третє, яку діяльність органів державної влади й держуправління слід відносити до ДФК; по-четверте, в якому напрямі слід удосконалювати механізми ДФК.

Таким чином, ДФК на макrorівні є інструментом підвищення ефективності економіки, забезпечення обігу фінансових ресурсів відповідно до визначених законодавством параметрів, повноти сплати податків і обов'язкових платежів, блокування діяльності, що загрожує національній безпеці, монополізує ринки, спрямована на організацію забороненого державою виробництва товарів і надання послуг, несе в собі значні соціальні загрози, які зачіпають інтереси великих груп громадян, порушує законні інтереси держави, суб'єктів господарювання та суспільства в цілому.

² Государственный финансовый контроль: Учеб. для вузов / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков. - СПб.: Питер, 2004. - С. 90.

³ Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Моногр. — Ірпінь: Акад. ДПС України, 2001. - С. 27.

⁴ Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: Навч. посіб. — К.: ТОВ Чмекс-ЛТД", 2007. - С. 23.

Фінансовий контроль та аудит

На мікрорівні ДФК є інструментом забезпечення дотримання правил ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності, соціальних гарантій та своєчасної виплати заробітної плати, стандартів ціноутворення і встановлення тарифів, платіжної дисципліни, запобігання фіктивним фінансовим операціям і фактам відмивання брудних грошей, попередження та усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів, що передані суб'єктам господарювання, фінансових ресурсів, які ці суб'єкти додатково отримують за пільгами з оподаткування, а також забезпечення дотримання порядку й процедур державних і комунальних закупівель, виявлення нецільового й неефективного використання майна державної та комунальної власності, нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду⁵.

До суб'єктів ДФК (у широкому розумінні) відносять органи державної влади й управління, а також спеціалізовані органи державного контролю⁶. Недоліком даного визначення є те, що в ньому виокремлено спеціалізовані органи державного контролю, які переважно є органами державної влади, а також не вказано предметну ознаку контролю. Адже санепідемстанція та екологічна інспекція — це теж спеціалізовані органи державного контролю, проте вони не є спеціалізованими органами ДФК.

Стверджується також, що суб'єктами ДФК є юридичні особи, які від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють моніторинг та інші форми контролю діяльності суб'єктів господарювання в частині дотримання ними встановлених обмежень щодо обігу фінансових ресурсів⁷. Утім, це визначення формально припускає можливість віднесення до суб'єктів ДФК незалежних аудиторських фірм у момент проведення ними обов'язкового аудиту. Виходячи з того, що статус суб'єкта контролю передбачає певну відповідальність, у т. ч. фінансову, за якість здійснюваного контролю, суб'єктами ДФК можна вважати лише такі установи, організації, підприємства й таких фізичних осіб, котрі не тільки діють від імені держави, а й можуть гарантувати відшкодування збитків, завданих об'єкту контролю своїми неправомірними діями, державними коштами.

Проте викладеного не достатньо, щоб визначити критерії приналежності суб'єктів контролю до державних, адже статус державних коштів мають різні фінансові ресурси. Так, згідно з пп. 4, 13 Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 19.11.2008 № 1017, державні кошти — це кошти державного бюджету України, бюджету АР Крим та місцевих бюджетів, державні кредитні ресурси, а також кошти

⁵ Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарук. - К.: НВП "АВТ", 2004. - С 22.

⁶ Державні фінанси: Підруч.: У 5 т. Т. 5. Державний фінансовий контроль / С.О. Булгакова (кер. авт. кол.), В.Г. Барановська, Л.В. Єрмошенко, О.Т. Колодій та ін.; за ред. А.А. Мазаракі. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. — С. 51.

Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарук. - К.: НВП "АВТ", 2004. - С 35.

Фінансовий контроль та аудит

Національного банку, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування, які спрямовуються на придбання товарів, робіт і послуг, необхідних для забезпечення діяльності зазначених органів, кошти підприємств, установ і організацій державного сектору економіки. Отже, кошти місцевих бюджетів та кошти господарських товариств, у статутному фонді яких п'ятдесят і більше відсотків акцій належать державі, мають статус державних. Утім, відносити суб'єктів фінансового контролю, що фінансуються за рахунок таких коштів, до суб'єктів ДФК не можна, бо в цьому випадку не простежується реалізація функцій органів державної влади. Таким чином, визначення критерію, за яким суб'єкт фінансового контролю можна зарахувати до державного, потрібно шукати в розумінні слова "держава".

Держава — це система офіційних органів, що здійснюють керівництво суспільством. В Україні органи державної влади визначені Конституцією та іншими законами. Однією з форм діяльності держави є держуправління. Державне управління — порівняно самостійна організаційно-владна, розпорядча діяльність органів виконавчої влади та її вповноважених у особі адміністрації державних підприємств і установ, котрі здійснюють свої повноваження в установлених Конституцією й іншими законами України межах та мають право видавати акти державних органів або акти державного управління.

Оскільки необхідно з'ясувати можливість віднесення до суб'єктів ДФК підприємств, установ і організацій державного сектору економіки, проаналізуємо, чи всі ці підприємства, установи й організації можуть видавати акти державного управління. Очевидним є те, що акти державних органів вони не видають, бо не є органами влади. Акти державного управління — це однібічні владні акти. Вони видаються від імені держави, є наслідком реалізації державно-владних повноважень, формою вияву державної влади. Такі акти обов'язкові для виконання всіма, до кого вони адресовані, та за потреби їх виконання забезпечується заходами державного примусу.

Посадові й службові особи більшості підприємств, установ і організацій державного сектору економіки державно-владних повноважень не мають, тому відносити їх до суб'єктів ДФК не слід. Разом із тим є окремі органи (установи, організації), наділені такими повноваженнями. Наприклад, не є органом державної влади, але має право на видання актів державного управління Національний банк України — особливий центральний орган державного управління, який, звісно, є суб'єктом ДФК.

З огляду на зазначене критеріями віднесення суб'єкта контролю до суб'єктів ДФК потрібно визнати такі: приналежність суб'єкта фінансового контролю до органу державної влади або державного управління; наділення посадових та/або службових осіб суб'єкта фінансового контролю державно-владними повноваженнями; наявність права здійснювати контроль у будь-якій формі власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави.

Фінансовий контроль та аудит

Отже, *суб'єктами ДФК* всі органи державної влади й державного управління, котрі, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють моніторинг та інші форми контролю власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави та видають за результатами контрольної діяльності державні акти або акти державного управління.

Це аж ніяк не означає, що суб'єкт державного фінансового контролю не може контролювати використання майна, процедури управління чи господарські дії. Йдеться лише про те, що головним об'єктом контролю, який визначає другу ознаку цього виду діяльності — "фінансовий", обов'язково мають бути фінансові ресурси. Контрольна діяльність, котра не передбачає контроль фінансових ресурсів і відносин, які виникають у процесі їх обігу, очевидно не повинна називатися фінансовим контролем. Наприклад, якщо йдеться виключно про фізичне використання землі, то це сфера земельного або екологічного контролю.

З огляду на те, що концепція ДФК у широкому розумінні передбачає контроль (нагляд) за фінансовими ресурсами держави, котрі охоплюють фінанси державного й приватного секторів економіки та населення, для цілей управління в державному секторі Європейським Союзом застосовується модель публічного внутрішнього фінансового контролю (PIFC). На жаль, в Україні модель PIFC "трансформовано" в модель ДВФК, що, на нашу думку, є неправомірним. Відповідні аргументи буде наведено нижче.

ДФК, що здійснюється в державному секторі економіки, є внутрішнім стосовно уряду або галузі, але переважно зовнішнім щодо суб'єктів господарювання, діяльність яких контролюється⁸. Залежно від ступеня незалежності міністерств у тій чи іншій країні ДВФК зосереджується на рівні уряду (Мінфіну) чи галузевих (лінійних) міністерств або поєднує обидва рівня.

За кордоном ДВФК здійснюється:

1) централізованим органом, підпорядкованим уряду або міністерству фінансів (урядовий чи централізований ДВФК);

2) або підрозділами внутрішнього фінансового контролю, які функціонують безпосередньо в міністерствах (децентралізований чи відомчий ДВФК); останнім часом акцент із підрозділів відомчого внутрішнього фінансового контролю перенесено на створені міністерствами при державних підприємствах наглядові (спостережні) ради й аудиторські комітети;

3) або органами як централізованого, так і децентралізованого ДВФК (змішана модель).

Централізована модель урядового внутрішнього фінансового контролю діє на Мальті та в Угорщині (тут Центральну службу з фінансової ревізії перетворено на Службу урядового контролю в рамках канцелярії прем'єр-міністра). До 2003 р.

Мамишев А.В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування // Фінансовий контроль. - 2006. - № 2 (31). - С. 55-56.

Фінансовий контроль та аудит

у Швеції функціонувало підпорядковане уряду Державне рахункове управління, яке нині перетворено на Національне бюро аудиту та підпорядковано парламенту. Урядовим органом внутрішнього фінансового контролю в Індії є Служба Генерального інспектора й ревізора; у Фінляндії — Ревізійне управління державного господарства Міністерства фінансів.

Децентралізована модель ДВФК застосовується в Данії та Австралії. Так, міністерства Данії мають законодавчо закріплений обов'язок проводити внутрішньовідомчий аудит підпорядкованих підприємств, для чого в їхніх апаратах створено досить потужні аудиторські служби.

В Японії спеціальним органом урядового контролю є Агентство з питань управління та координації, більше задіяне в питаннях аналізу управлінських рішень та координації діяльності державних підприємств, ніж у проведенні суто фінансового аудиту. При цьому Мінфін Японії координує фінансовий контроль використання державними підприємствами бюджетних коштів. Контроль діяльності підприємств із державною часткою в статутному капіталі (у т. ч. за міноритарними корпоративними правами держави) може проводитися в будь-якій організаційній формі — як безпосередньо силами Рахункової палати (ВОФК), так і залученими приватними аудиторами. Слід зазначити, що контроль діяльності казенних підприємств здійснюється в першу чергу галузевими міністерствами країни, що притаманне *централізовано-децентралізованій, або змішаній, моделі ДВФК*.

У Польщі, котра, як і Україна, тяжіє до змішаної республіканської форми державного правління, контроль використання державних фінансів суб'єктами господарювання всіх форм власності від імені уряду здійснює Управління скарбового контролю Міністерства фінансів. Окрім того, в 2001 р., після внесення змін до законодавства з державних фінансів, у країні організовано підрозділи з внутрішнього аудиту при міністерствах — розпорядниках державних коштів. Також передбачено створення особливих структур, а саме: 1) посади генерального внутрішнього аудитора, котрий підзвітний міністру фінансів та вповноважений проводити аудит будь-якої урядової установи, що отримує або розпоряджається державними коштами; 2) управління фінансового контролю та внутрішнього аудиту при Міністерстві фінансів, яке підзвітне генеральному внутрішньому аудитору та вповноважене проводити аудиторські перевірки всіх урядових установ на основі письмових інструкцій генерального внутрішнього аудитора.

Загалом ознакою ДВФК є здійснення контролю надходження й витрачання фінансових ресурсів держави з боку суб'єктів контролю, підпорядкованих, підзвітних та/або підконтрольних уряду.

Підпорядкованість, як правило, означає найвищу організаційну залежність органу нижчого рівня від органу вищого рівня⁹. Водночас вона може мати різну

⁹ Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22.07.1998 № 810/98 // Офіційний вісник України. — 1999. — № 21, 11 черв. — С. 32.

Фінансовий контроль та аудит

повноту. Повна підпорядкованість (підлеглисть) передбачає наявність у вищого органу всіх або переважної більшості важелів керівного впливу, включаючи рішення щодо підлеглого органу установчих питань, визначення правового статусу, кадрових питань, здійснення контролюючих функцій, отримання звітності, застосування заходів відповідальності. Підзвітність і підконтрольність є ознакою часткової підпорядкованості, оскільки передбачає наявність у вищого органу лише частини важелів керівного впливу на суб'єкт господарювання.

Таким чином, *суб'єктами ДВФК* можуть бути, по-перше, посадові особи і структурні підрозділи всіх суб'єктів державної влади й державного управління, які здійснюють фінансовий контроль власної діяльності; по-друге, та частина суб'єктів державної влади й державного управління, котра здійснює фінансовий контроль діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання від імені уряду. При цьому слід наголосити, що посадові особи або структурні підрозділи, які здійснюють контроль, але не з приводу відносин, що виникають при обігу фінансових ресурсів, не є суб'єктами ДВФК. Наприклад, таким суб'єктом не є пожежний, котрий контролює дотримання в установі пожежної безпеки, медсестра, яка допускає водіїв до роботи, працівник канцелярії, котрий здійснює нагляд за своєчасністю виконання доручень керівництва.

В системі ДВФК виділяють суб'єктів централізованого (урядового) й децентралізованого (відомчого) фінансового контролю. Втім, у обох випадках ідеться про суб'єктів ДВФК, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету або державних цільових фондів. Якщо суб'єкт фінансового контролю утримується за рахунок інших джерел (коштів місцевих бюджетів, підприємств державного сектору економіки тощо), то він не є суб'єктом ДВФК. У цьому випадку мову слід вести про суб'єкта муніципального, господарського чи громадського фінансового контролю або про суб'єкта контролінгу.

Таким чином, згідно з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схваленою розпорядженням КМУ від 22.10.2008 №1347-р, та проектом Закону України "Про державний внутрішній фінансовий контроль" від 25.12.2008, підготовленим ГоловаКРУ України, віднесення до суб'єктів ДВФК органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів (у частині місцевих бюджетів); державних і комунальних підприємств, установ та організацій; акціонерних, холдингових компаній, інших суб'єктів господарювання, в статутному фонді яких частка державної чи комунальної власності перевищує п'ятдесят відсотків або становить величину, що забезпечує державі чи органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів; інших підприємств і організацій, котрі отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії, чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються в їх розпорядженні в разі надання їм податкових пільг, державне або комунальне майно лише під час проведення ними діяльності з використанням державних фінансів, є безпідставним. За такого підходу

Фінансовий контроль та аудит

до суб'єктів ДВФК слід зараховувати практично всіх суб'єктів господарювання, оскільки теоретично кожен із них може стати одержувачем бюджетних коштів. Утім, наприклад, фермер, котрий отримує бюджетну дотацію, в цей момент не стає суб'єктом ДВФК, оскільки контролює її використання не від імені уряду, а як приватний власник.

Річ у тім, що автори Концепції (працівники колишнього ГоловКРУ) розробили її під РІФС, тобто публічний фінансовий контроль, а в назві зазначили ДВФК. Таким чином зміст і назва Концепції не сумісні. Про неприпустимість ототожнення ДВФК із РІФС свідчить і окреме визначення у ст. 2 Бюджетного кодексу термінів "державний борг" і "місцевий борг".

З огляду на зазначене, оскільки ДВФК є складовою публічного фінансового контролю, місія ДВФК, безперечно, має кореспондувати з місією органів державної влади й державного управління, а загалом — із місією органу, що є вищим органом управління вітчизняною економікою, тобто уряду.

Отже, *місією ДВФК* слід визнати сприяння уряду в забезпеченні досягнення органами державної влади й державного управління мети соціально-економічного розвитку держави в частині використання суспільних ресурсів у найбільш економічний, ефективний, результативний, законний і прозорий спосіб.

Відповідно, головними завданнями ДВФК потрібно закріпити:

— нагляд за дотриманням органами державної влади, державного управління, іншими суб'єктами фінансово-економічного регулювання норм управління фінансовими ресурсами та своєчасне інформування органів державної влади, державного управління й громадськості про істотні відхилення від них;

— блокування відхилень від прийнятих норм управління фінансовими ресурсами, що перешкоджають мобілізації, цільовому й ефективному використанню державних фінансових ресурсів та/або можуть завдати шкоди інтересам громадян, що охороняються законом;

— оцінку економічної ефективності використання фінансових ресурсів держави та пошук резервів для розв'язання соціально-економічних проблем;

— забезпечення усунення наслідків порушень та покарання осіб, що припустилися істотних порушень;

— визначення напрямів удосконалення норм управління фінансовими ресурсами держави.

Поряд із суб'єктами контролю діалектичний і логічний методи дослідження дають змогу визначити об'єкт фінансового контролю, а отже, виокремити з нього об'єкт ДВФК. Стверджується, що об'єктами фінансового контролю є не лише грошові кошти, а й різноманітні матеріальні, трудові та інші ресурси держави¹⁰. До об'єктів фінансового контролю відносять грошові відносини, що виникають при формуванні й використанні фінансових ресурсів у матеріальному

¹⁰ Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Р. Финансовое право России. — М.: ТЕИС, 1995. - С. 11.

Фінансовий контроль та аудит

виробництві та у невиробничій сфері, а також у всіх ланках фінансової системи¹¹. Це поняття подають також як розширене відтворення соціально необхідного продукту; види діяльності та явища й процеси господарського життя; діяльність господарських систем, що забезпечують існування й розвиток економічних агентів та суспільства загалом; юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності; безпосередньо органи державної влади й місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання, державні фонди тощо, а також операції, котрі вони проводять із коштами, матеріальними й нематеріальними активами¹².

У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів записано, що все управління державними фінансами, незалежно від того, відображені вони в національному бюджеті чи ні, має бути об'єктом контролю. А в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 р. об'єктами контролю визначені цілі, стратегії, процеси, функції й завдання, параметри діяльності, управлінські рішення, організаційні формування, їх структурні підрозділи та окремі виконавці¹³. Тобто, хоча ДФК охоплює передусім державний сектор економіки, він, як видно з переліку завдань, поширюється й на приватнопідприємницьку діяльність, і на всі форми власності, головним чином шляхом перевірки правильності складання податкових розрахунків і декларацій, виконання підприємствами державних замовлень, що фінансуються з бюджету; при наданні підприємствам різних форм власності державних субсидій, дотацій, кредитів, а також податкових пільг.

Іншими словами, об'єктом ДФК є відносини, які виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами — з другого, щодо виробництва та розподілу національного доходу в територіальному й галузевому розрізі та його ефективного використання¹⁴. В тому ж підручнику стверджується, що об'єкт ДФК — це та організація (міністерство, відомство), яка використовує ресурси держбюджету, державну власність, природні ресурси або має будь-які пільги з оподаткування, експорту, імпорту тощо.

Як бачимо, думки дослідників щодо об'єкта контролю істотно різняться. На наш погляд, об'єктами ДФК є операції з фінансовими ресурсами, що проводяться суб'єктами господарювання та порядок використання яких визначено

¹¹ *Зришвили Н.Д.* Финансовое право: Учеб. для вузов. — М.: ЮНИТИ-ДАНА; Закон и право, 2000. — С. 43.

¹² Державні фінанси: Підруч.: У 5 т. Т. 5. Державний фінансовий контроль / С.О. Булгакова (кер. авт. кол.), В.Г. Барановська, Л.В. Єрмошенко, О.Т. Колодій та ін.; за ред. А.А. Мазаракі. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. — С. 49.

¹³ Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (зі змінами) // Офіційний вісник України. — 2005. — № 22.

¹⁴ Государственный финансовый контроль: Учеб. для вузов / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков. — СПб.: Питер, 2004. — С. 91.

Фінансовий контроль та аудит

законодавством¹⁵. Якщо останній не визначено законодавством, такі фінансові ресурси використовуються на розсуд власника та не є об'єктом ДФК.

Нині ми уточнюємо це визначення: об'єктами ДФК є відносини, котрі виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами — з другого, стосовно руху, формування й використання фінансових ресурсів держави. А якщо дії суб'єкта господарювання не пов'язані з фінансовими ресурсами держави, а отже й із обмеженнями щодо їх обігу та використання, то об'єкта ДФК немає. Наприклад, не є об'єктами ДФК діяльність посольств іноземних держав, функціонування на території держави іноземної військової бази, виробництво домашніми господарствами сільськогосподарської продукції для власного споживання, оскільки в цих випадках не виникає відносин між державою й суб'єктом господарювання стосовно використання фінансових ресурсів держави.

Слід зазначити, що на практиці термін "об'єкт контролю" вживають переважно у спрощеному розумінні — стосовно юридичної чи фізичної особи, діяльність якої планують піддати контролю або вже перевірили чи перевіряють. Але й у цьому випадку мається на увазі дослідження саме відносин, котрі виникають між державою й відповідною юридичною (фізичною) особою щодо виробництва й розподілу національного доходу та його ефективного використання, виражених рухом фінансових ресурсів держави.

Що стосується об'єктів ДВФК, то вони дещо відрізняються від об'єктів ДФК. Наприклад, об'єктами ДВФК не можуть бути відносини, які виникають щодо законодавчого врегулювання Верховною Радою України руху, формування й використання фінансових ресурсів, а також у результаті судових рішень стосовно майнових прав. Тобто відносини, котрі виходять за межі повноважень Кабінету Міністрів України, визначених ст. 116 Конституції України, не є об'єктами ДВФК.

Отже, *об'єктами ДВФК* слід визнати відносини, що виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами, з другого боку, щодо руху, формування й використання фінансових ресурсів держави, управління якими піддається регулюванню урядом. Якщо управління фінансовими ресурсами держави не піддається регулюванню з боку уряду, таке управління не є об'єктом ДВФК.

Зауважимо, що наймеш дослідженим елементом системи ДВФК і, відповідно, складним для трактування сутності є предмет контролю. Думки науковців щодо його визначення істотно різняться та здебільшого стосуються предмета фінансово-господарського контролю¹⁶. На особливу увагу заслуговують трактування

¹⁵ Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарук. - К.: НВП "АВТ", 2004. - С. 23.

Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. — К.: Українська акад. оригінальних ідей, 2005. — С. 69; *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Контроль і ревізія / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — С. 40; *Крамаровський Л.М.* Ревізія и контроль. — М.: Финансы, 1976. — С. 3, 4.

Фінансовий контроль та аудит

предмета фінансово-господарського контролю І.А. Белобжецького та Е.О. Вознесенського. Так, перший обґрунтовує предмет контролю управлінськими рішеннями, господарськими й фінансовими операціями та процесами на підприємствах, у об'єднаннях та інших підрозділах народного господарства, що розглядаються з позицій економічної ефективності, законності, вірогідності й доцільності, забезпечення збереження державної власності¹⁷. Другий вважає, що розуміння під предметом контролю виробничої, господарської й фінансової діяльності підприємств, організацій та вищих ланок не виправдане, тому що все це є предметом будь-якого виду управлінської діяльності й ця діяльність є об'єктом контролю (як і управління в цілому)¹⁸. Разом із тим чіткого й обґрунтованого визначення предмета контролю цей автор не дає.

На думку В.П. Дудка, предмет фінансово-господарського контролю має свою конкретизацію в об'єктах¹⁹. Аналогічно С.В. Степашин вважає, що в широкому розумінні предметом державного фінансового контролю є фінанси суб'єктів економіки, котрі відображають виробничі відносини в суспільстві, що виникають у процесі виробництва, розподілу й споживання національного продукту, а у вузькому розумінні — кошти консолідованого державного бюджету як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу й використання²⁰.

Беручи до уваги зазначене, слід визнати, що предмет ДВФК тісно пов'язаний із його об'єктами, а отже, повинен давати відповідь на запитання: на предмет чого контролюємо об'єкт; що є критерієм контролю? Звідси предметом ДВФК є дотримання норм, стандартів і принципів управління й використання будь-яких ресурсів держави, що мають вартісне вираження. Якщо такі норми, стандарти і принципи використання ресурсів держави не визначені законодавством або використання цих ресурсів не спричиняє обіг фінансових ресурсів, то предмет ДВФК (критерій використання ресурсів) відсутній.

Таким чином, предметом ДВФК є дослідження управління фінансовими, матеріальними, трудовими та іншими ресурсами держави, що піддаються регулюванню урядом, із позицій дотримання засад економічної ефективності й законності.

Зважаючи на те, що управління ресурсами, як правило, передбачає документування їх руху (ведення обліку, оформлення приходу й видатків первинними документами, прийняття письмових рішень про використання, складання звітності), предмет ДВФК на практиці формалізується як перелік напрямів використання

¹⁷ Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. — М.: Финансы, 1979. — С. 28.

¹⁸ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. — М.: Юр. лит-ра, 1973. — С. 32.

¹⁹ Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: Підруч. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Чернівці: Прут, 2008. — С. 32.

²⁰ Государственный финансовый контроль: Учеб. для вузов / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков. — СПб.: Питер, 2004. — С. 96.

Фінансовий контроль та аудит

ресурсів держави, стосовно яких треба встановити дотримання засад економічної ефективності й законності; сукупність нормативно-правових актів, розпорядчих та інших документів, котрі регламентують порядок планування, механізми управління та забезпечення контролю їх законного й ефективного використання; фінансова та інша звітність об'єкта контролю.

Отже, можна стверджувати, що ДВФК не може відбутися, якщо відсутні суб'єкти, вповноважені здійснювати конкретний вид фінансового контролю (бюджетний, податковий, митний, валютний, цінний чи банківський); діяльність юридичної (фізичної) особи не пов'язана з використанням ресурсів держави; законодавством не визначено норми, стандарти й принципи використання ресурсів держави.

Так само як визначення предмета ДВФК, складною й неоднозначною є його класифікація за видами. Тому на види найчастіше поділяють не ДВФК чи навіть ДФК, а просто контроль чи фінансовий контроль.

Відповідно до Фінансово-економічного словника, вид контролю — складова частина системи контролю з властивим їй змістом, призначена для здійснення функції контролю згідно зі своїми завданнями, правами й обов'язками. Тут же виділено такі види контролю, як державний, позавідомчий, відомчий, аудиторський, громадський²¹. На наш погляд, дана класифікація не зовсім вдала, оскільки позавідомчий і відомчий контроль є видами державного контролю, а громадський і аудиторський виходять за межі системи ДФК, тому не можуть бути його видами.

Контрольні дії можуть мати два спрямування щодо об'єкта контролю: внутрішнє, коли суб'єкт контролю є одночасно і його об'єктом, тобто місцезнаходження цих елементів збігається, та зовнішнє, коли суб'єкт контролю за ідентифікацією не збігається з його об'єктом. Стверджується, що внутрішній контроль реалізують спеціально створені для цього підрозділи у структурі суб'єкта контролю, а зовнішній — спеціально створені для цього державні контрольні та інші органи незалежного контролю в різних сферах господарської системи²².

На рис. 1 показано основні типи суб'єктів, що переважно здійснюють зовнішній і внутрішній ДФК: зовнішній — парламент, уряд, відомства, вищий орган фінансового контролю (ВОФК); внутрішній — посадовці об'єкта контролю, його контрольно-ревізійний підрозділ (КРП) та/або підрозділ внутрішнього аудиту (ПА).

Потрібно зауважити, що в суб'єкта контролю можуть одночасно проявлятися й ці два види контролю: 1) зовнішній, коли контрольні дії спрямовані ним на об'єкти контролю зовні власної системи; 2) внутрішній, коли контрольні дії спрямовані ним на власні підрозділи чи підпорядковані об'єкти контролю (рис. 2).

Як бачимо, контрольні дії суб'єкта ДФК стосовно підпорядкованого об'єкта (установи, організації) мають характер внутрішнього контролю (й, на думку

²¹ Загородиш Л.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. — К.: Знання, 2007. — С. 135.

²² Дрозд І.К. Зазнач, праця. — С. 37.

Фінансовий контроль та аудит

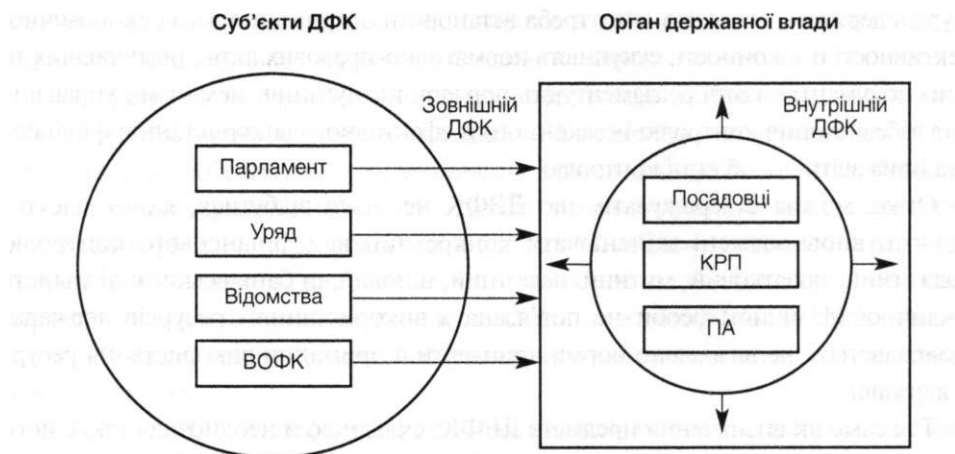


Рис. 1. Позичування державного зовнішнього й внутрішнього фінансового контролю

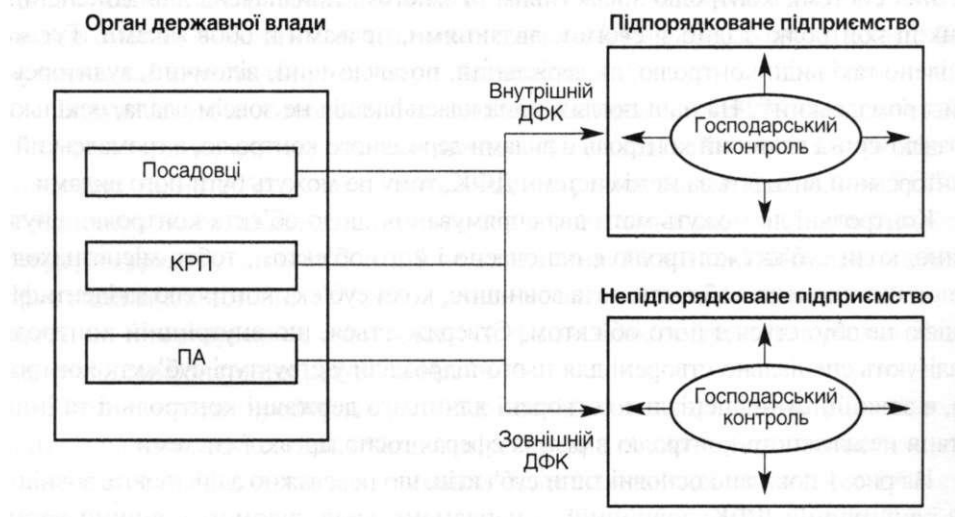


Рис. 2. Позичування державного й недержавного (господарського) фінансового контролю

платників податків, часто є неповноцінними), а щодо непідпорядкованого об'єкта — зовнішнього контролю.

У науковому середовищі триває дискусія щодо поділу фінансового контролю за критерієм періодичності (залежно від часу) його здійснення. Ми виділяємо дві групи авторів. Перша (Е.О. Вознесенський, В.М. Мітрофанов, Л.М. Крамаровський, М.М. Ровінський, Л.А. Савченко, В.П. Дудко та ін.) поділяє фінансовий контроль за цим критерієм на попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний, заключний) та вважає це формами контролю. Так, у монографії Е.О. Вознесенського залежно від часу вчинення контрольних дій контроль поділяється на

Фінансовий контроль та аудит

попередній і наступний. При цьому упушено поточний контроль, і автор вважає, що бухгалтерський контроль не може бути поточним, а тільки попереднім²³. Аналогічно В.М. Мітрофанов наголошує, що поділ контролю на попередній, поточний і наступний виступає у вигляді його форм або стадій²⁴.

Л.А. Савченко, підтримуючи класифікацію фінансового контролю за формами на попередній, поточний і наступний, для обґрунтування своєї позиції посиляється на Лімську декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів²⁵. Однак у цьому документі стверджується зовсім інше, а саме те, що ефективний попередній контроль є невід'ємною частиною надійної системи управління довіреними грошовими коштами й матеріальними засобами. При цьому зазначено, що під попереднім контролем слід розуміти перевірку, яка проводиться до здійснення адміністративних фінансових дій вищим органом або іншими контрольними організаціями. Всі інші види контролю є контролем за фактом, тобто перевіряються вже дії²⁶. Отже, в Лімській декларації все ж таки йдеться про види, а не форми контролю.

Таким чином, немає підстав стверджувати, що попередній, поточний і заключний контроль є формами ДФК, у т. ч. ДВФК. За іншого підходу суб'єкт ДВФК має пред'являти підконтрольному суб'єкту господарювання одночасно направлення (доручення) на здійснення контролю в трьох формах, оскільки дослідженню з боку суб'єкта ДВФК у визначений період піддаються трансакції з різним рівнем реалізації: деякі господарські операції перебувають на етапі підготовки, деякі — виконання, а інші — оцінки їх результатів (рис. 3).

Для наочності розглянемо приклад здійснення в 2011 р. контрольного заходу на державному підприємстві за трьома критеріями: правильності ведення бухгалтерського обліку, правильності визначення в 2010—2011 рр. основних результатів фінансово-господарської діяльності та дотримання при закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти норм законодавства (рис. 4).

Як бачимо, щодо бухгалтерського обліку 2010 р. суб'єкт ДВФК здійснює заключний контроль, а стосовно 2011-го — поточний. На відміну від цього контроль правильності визначення прибутку в 2011 р. є не поточним, а попереднім, оскільки прибуток остаточно визначається лише за річною звітністю підприємства в січні — лютому наступного року. Ще більше висновок про те, що суб'єкт ДВФК у ході контрольної діяльності може одночасно реалізувати попередній, поточний і заключний фінансовий контроль, підтверджує контроль дотримання

²³ Вознесенский Э.А. Знач, праця. — С. 68.

²⁴ *Митрофанов В.М.* Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий. — М.: Финансы, 1965. — С. 22.
Савченко Л.А. Знач, праця. — С. 243.

Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах: Аналитический обзор и сборник нормативных актов / Сост.: С.О. Шохин, В.И. Шлейников; аналит. раздел и общ. ред. С.О. Шохина. — М.: Прометей, 1998. — С. 42, 43.

Фінансовий контроль та аудит



Рис. 3. Позичування попереднього, поточного й заключного ДВФК

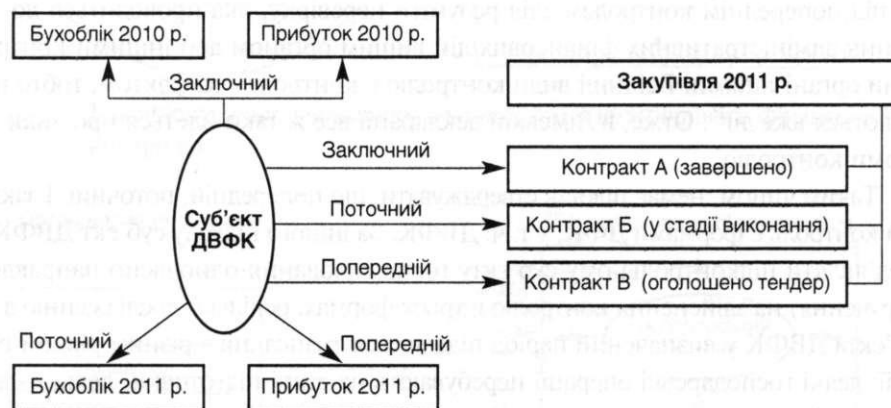


Рис. 4. Обґрунтування можливості здійснення суб'єктом ДВФК одночасно попереднього, поточного й заключного контролю

норм законодавства при здійсненні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. Адже залежно від стадії контракту (завершення, виконання чи підготовки) контроль матиме ознаки заключного, поточного або попереднього⁴,

Тому ми дотримуємося позиції другої групи авторів (І.А. Белобжецький, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, В.О. Шевчук та ін.), котра вважає попередній, поточний і заключний контроль не формами, а видами ДФК,

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

Наприклад, бюджетне законодавство є сукупністю правових норм, що регулюють відносини, пов'язані з формуванням, прийняттям, виконанням і звітуванням про виконання державного й місцевих бюджетів, рухом, обліком і використанням бюджетних коштів, а також здійсненням бюджетного контролю та притягненням

Фінансовий контроль та аудит

до відповідальності за вчинення бюджетних правопорушень. Податкове законодавство — це сукупність законодавчих актів, що регулюють відносини, пов'язані зі встановленням і скасуванням податків, а також їх сплатою, здійсненням податкового контролю та притягненням до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування. Подібним чином митне законодавство — сукупність правових норм, що регулюють порядок увезення, вивезення й транзиту товарів ручної поклажі й багажу пасажирів, валютних та інших цінностей, міжнародних поштових відправлень; стягнення митних тарифів, податків, зборів та інших платежів, надання пільг, встановлення заборон і обмежень, а також контролю переміщення товарів через державний кордон.

Із урахуванням зазначеного історично склалася спеціалізація контрольної діяльності: деякі суб'єкти контролю здійснюють його переважно в бюджетній сфері, деякі — в податковій і валютній, інші — в банківській. Тому за предметом контролю ми виділяємо такі види ДВФК: бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський.

Важливою ознакою ДВФК є форма його здійснення, під якою слід розуміти спосіб конкретного вираження й організації контрольної дії, спрямованої на виконання функцій контролю, тобто техніку здійснення контролю та конфігурацію контрольного заходу. На нашу думку, форма контролю відрізняється від його прийомів тим, що передбачає певний набір прийомів контролю, які в сукупності дають змогу реалізувати відповідні завдання контролю на окремо взятому об'єкті контролю в певний обмежений період часу.

Отже, форми ДВФК, які застосовуються на практиці, з одного боку, є об'єднанням окремих загальнонаукових і методичних прийомів контролю, підібраних із огляду на необхідність забезпечення принципу ефективності, для застосування відповідно до цілей, яких слід досягти контролем. З другого боку, сукупність прийомів дослідження утворює лише метод, а не форму контролю. Виходячи з цього нами проаналізовано найпоширеніші форми контролю та встановлено, що форма контролю має три складових (рис. 5).



Рис. 5. Методологічна сутність форми контролю

Перша складова — обґрунтування можливості й доцільності дослідження об'єкта контролю відповідним методом. Це важливо з огляду на об'єктивний конфлікт

Фінансовий контроль та аудит

інтересів між суб'єктом і об'єктом контролю. Друга складова форми контролю базується на його цілях — залежно від того, чого ми хочемо досягти (виявити недоліки, оцінити результати, вдосконалити діяльність), вибираємо в межах можливого (тобто в рамках відведеного часу, наявних ресурсів і повноважень) метод контролю як сукупність найефективніших прийомів контролю на даний момент. І нарешті, третя складова — заключні процедури контролю в межах відведеного на контрольний захід часу, передумовою яких є цілі й заплановані результати контролю.

Форми контролю ми групуємо в розрізі видів контрольної діяльності, в якій виокремлюємо моніторингову, експертну, інспекційну й аудиторську діяльність (табл.). Критерієм виокремлення зазначених у таблиці форм ДВФК є перелік сторін об'єктів контролю, які досліджуються на окремо взятому підконтрольному суб'єкті, та прийомів такого дослідження (метод контролю).

Таблиця. Класифікація форм ДВФК

| Вид контрольної діяльності | Форма контролю |
|----------------------------|-------------------------|
| Моніторингова | Візування |
| | Нагляд |
| Експертна | Ідентифікація |
| | Ліцензування |
| | Експертиза |
| Інспекційна | Перевірка |
| | Ревізія |
| | Фінансове розслідування |
| Аудиторська | Аудит |
| | Оцінювання |

Найбільш поширеними в українській практиці й зрозумілими громадськості формами контролю є перевірка, ревізія, аудит, ідентифікація, ліцензування, нагляд. Поряд із зазначеним у вітчизняній науковій літературі практично не визначаються як форми контролю візування, фінансове розслідування та оцінювання. Розглянемо ці поняття виходячи з того, які методи контролю їм притаманні.

Візування — це процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів тощо посадовими особами, котрі не були їх розробниками, на предмет відповідності їх норм чинному законодавству, залишкам наявної на підприємстві (в установі, організації) продукції тощо. Саме в цей момент відбувається первинний (попередній) контроль із застосуванням таких його прийомів, як формальна й логічна перевірки підготовлених документів, арифметична перевірка підсумків, контрольні порівняння на збалансованість окремих норм і показників документів. Разом із тим візуванню як контрольному заходу не притаманне попереднє планування, надання направлення, складання програми, застосування прийомів фактичного контролю, оформлення підсумкового документа. Отже, візування доцільно визнати формою

Фінансовий контроль та аудит

контролю, яка фактично існує окремо від інших його форм, зокрема нагляду, ревізії й аудиту.

Фінансове розслідування — це форма інспектування, котра полягає в поглибленому вивченні фактів, що містять ознаки шахрайства. Таку форму контролю, зокрема, активно використовують Комісія по боротьбі з шахрайством ЄС (за французькою аббревіатурою OLAF) та Генеральні інспектори у США²⁷. Головна відмінність фінансового розслідування від традиційної ревізії полягає в тому, що на нього не поширюються обмеження за термінами й місцем проведення ревізії, ширше застосовуються такі методи контролю, як слідчо-юридичне обґрунтування, непрямі методи доведення вигоди від скоєних порушень, аналітичне й системне групування.

У вітчизняній практиці ДФК відсутня й така форма контролю, як *оцінювання*. Найчастіше вона сприймається як складова аудиторського дослідження ефективності урядової програми чи державної послуги. Втім, фактично це не так, бо за науковими джерелами нині можна виділити дві концепції оцінювання. Перша з них, справді, дуже схожа на аудит виконання програми.

Наприклад, американська дослідниця професор К. Вайс дає таке визначення: "Оцінюванням називається систематична оцінка операцій та/або результатів програми чи політики в порівнянні з комплексом явних і неявних стандартів, з метою вдосконалення програми чи політики"²⁸. Шведський професор Е. Ведунг називає оцінюванням ретельне ретроспективне визначення переваг, вартості й цінності адміністрування, результатів і наслідків дій урядових установ²⁹. Професор Карлтонського університету (Канада) Л. Пал пропонує визначати оцінювання як "систематичне застосування методів дослідження суспільних наук для оцінки основних понять, проектів, здійснення та корисності програм соціального втручання"³⁰.

Ключовими словами цих визначень є такі: "оцінка", "результат", "програма", "дослідження". Загалом оцінювання програм є діяльністю, спрямованою на збір, аналіз, тлумачення й передачу інформації про ефективність державного втручання, що здійснюється з метою поліпшення соціальних умов. Тому ідею оцінювання результатів державної політики або програми, яке бере свій початок із 1960-х рр. у таких країнах, як США, Канада й Швеція, пояснюють на моделі "внесок — продукт". В цих і низці інших країн оцінювання взяте на озброєння в міністерствах, державних відомствах та державних слідчих комісіях.

²⁷ *Троцьк І.* Європейський досвід боротьби з фінансовим шахрайством // Фінансовий контроль. — 2009. — № 1 (48). — С. 62; *Бариніна М.* Внутрішній фінансовий контроль по-американськи, Або чим пояснюється ефективність діяльності офісів Генеральних інспекторів // Фінансовий контроль. - 2009. - № 5 (52). - С. 57.

²⁸ *Ваце К.* Оцінювання. Методи дослідження програм та політики: Пер. з англ. — К.: Основи, 2000. - С. 25.

²⁹ *Ведунг Е.* Оцінювання державної політики і програм: Пер. з англ. — К.: Всеуито, 2003. — С. 20.

Пал У.А. Аналіз державної політики: Пер. з англ. — К.: Основи, 2000. — С. 73.

Фінансовий контроль та аудит

Друга концепція оцінювання зводить його до визначення й аналізу ймовірності виникнення ризиків та значущості їх впливу на підконтрольні організації, суспільні ресурси держави чи управління ними. В цьому контексті оцінювання є базою для управління ризиками. Фактично ця форма контролю межує з прогнозною функцією управління, тому здебільшого застосовується підрозділами контролінгу на підприємствах, частково в урядових структурах.

Спрямування оцінювання в майбутнє робить його схожим із аудитом адміністративної діяльності, оскільки передбачає погляд назад заради кращого поступу вперед. Разом із тим відмінністю оцінювання від аудиту є те, що воно може здійснюватися за відсутності такої норми, як цілі програми чи політики. Йдеться про модель оцінювання без огляду на цілі, яку в 1972 р. запропонував М. Скрайвен³¹. Внесок науковця спочатку видався несерйозним, навіть легковажним. Його наполягання на тому, що оцінювання має бути вільним від цілей, є суперечністю за визначенням. Як можна оцінювати програму чи політику, якщо заборонено використовувати цілі (норми, стандарти, принципи, найкращий досвід) для порівняння? Адже метою оцінювання є судження про переваги, вартість і цінність різних його об'єктів. Однак автор обґрунтував, що оцінник має зосередитися на тому, що робить об'єкт оцінювання, не знаючи нічого про те, що він має робити. Річ у тім, що знання про заплановані цілі та відповідні аргументи можуть перетворитися на ментальні шори, котрі заважатимуть звертати увагу на сторонні ефекти, зокрема непередбачені.

З цим можна погодитися, бо такий підхід застосовується, приміром, при інвентаризації. Правильне проведення інвентаризації передбачає складання опису наявного за відсутності в інвентаризаційній комісії даних бухгалтерії про товарно-матеріальні цінності, що перебувають у підзвіті. Лише пізніше їх одержують, порівнюють із виявленим та визначають результат.

Загалом формами ДВФК потрібно визнати візування, нагляд, ідентифікацію, ліцензування, експертизу, перевірку, ревізію, фінансове розслідування, аудит і оцінювання.

Отже, завдяки діалектичному й логічному методам дослідження вдалося встановити, що ДВФК є видом ДФК, але тільки частиною публічного фінансового контролю, який є ширшим поняттям. Із цієї причини ДВФК апіорі не може повністю відповідати європейській моделі РІРС. Тому потрібно уточнити мету реформування вітчизняної системи фінансового контролю, тобто що саме ми хочемо збудувати — ДВФК чи РІРС.

Ведунг Е. Зазнач, праця. — С. 77.