

# СУБ'ЄКТНІ ВІДНОСИНИ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ

К. Pivovarov,  
PhD (Public Administration), doctoral student, Academy of Municipal Administration

## SUBJECT IN SYSTEM OF FINANCIAL CONTROL IN PUBLIC ADMINISTRATION

**Визначено, що недостатня розробленість теоретичних положень негативно впливає на координацію фінансового контролю та взаємодію різноманітних органів, що його здійснюють. Доведено, що сьогодні одним із основних напрямів державної фінансової політики є організація та функціонування чіткої системи фінансового контролю. У статті зосереджено увагу на понятті та видах контролюючих і підконтрольних суб'єктів.**

**Determined that the lack of elaborated theoretical assumptions affects the coordination of financial control and interaction of various organs that carry it. It is proved that today one of the main directions of state fiscal policy is the organization and functioning of a clear system of financial control. The article focuses on the concept and types of control and controlled entities.**

*Ключові слова: державний контроль, регулювання, контролюючі суб'єкти, форми координації, взаємодія, органи державної влади і місцевого самоврядування.*

*Key words: state control, regulation, control subjects, forms of coordination, cooperation, public authorities and local governments.*

### ВСТУП

Діяльність будь-якої організації повинна бути підпорядкована спільній меті, завданню забезпечити ефективне функціонування всіх її структурних підрозділів. Так, держава як своєрідна організація, що має відповідну структуру та функції, здійснює свою фінансову діяльність, яка заснована на нормах права планомірним процесом управління публічними централізованими і децентралізованими фондами коштів, необхідними для здійснення завдань і функцій, що поставлені Конституцією України перед державою, органами місцевого самоврядування та іншими публічними утвореннями, дозволеними нею.

Одним із завдань фінансової діяльності держави і органів місцевого самоврядування є державний і муніципальний контроль за фінансовою діяльністю усіх суб'єктів грошово-кредитних відносин. У свою чергу, державою та органами місцевого самоврядування в процесі фінансової діяльності вирішується наступне завдання: контроль за законним і доцільним використанням грошових коштів.

Фінансовий контроль у різні періоди досліджувався багатьма вченими: О.О. Анісімовим, М.Ф. Базасем, Е.О. Вознесенським, О.Ю. Грачовою, Н.Д. Погосьяном, Л.А. Савченко, І.П. Устиноюю, О.П. Пащенко, С.О. Шохіним та іншими. При цьому відносно суб'єктів, які наділені контрольними повноваженнями чи суб'єктів господарювання, державних органів, підприємств, установ, організацій тощо, на які спрямовуються контрольні дії, то вчені

не класифікують їх, не чітко визначають поняття "контролюючий суб'єкт", "контролюючий орган", "підконтрольний суб'єкт" та деякі інші, відносять до зазначених категорій різноманітні органи, організації тощо.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Дослідити основні елементи системи суб'єкт-суб'єктних відносин фінансового контролю.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Цілісна система фінансового контролю може існувати та злагоджено функціонувати лише за наявності внутрішньої впорядкованості, узгодженості, тобто відсутності суперечностей у діяльності органів фінансового контролю, що мають спільну мету, але різні функції. Отже особливістю системи фінансового контролю має бути єдність, яка обов'язково передбачає наявність координації. Важливе значення для координації фінансового контролю має чітке визначення основних складових системи фінансового контролю, а точніше її елементів, до яких слід віднести контролюючих та підконтрольних суб'єктів.

З'ясувати суб'єктів, що наділені контрольними повноваженнями, розмежувати поняття "контролюючий суб'єкт" та "підконтрольний суб'єкт", уточнити визначення "публічний фінансовий контроль", розкрити зміст координації фінансового контролю, виділити її форми, методи тощо, можливо лише шляхом приділення уваги фінансовому кон-

тролю. Враховуючи те, що фінансовий контроль є своєрідним видом контролю, який має складну структуру, він досліджується як економістами, так і юристами, у науковій літературі це поняття трактується неоднозначно.

Оскільки історичний розвиток поняття "фінансовий контроль" описано у працях О.Ю. Грачової, Л.А. Савченко, Л.М. Касьяненко, М.Ф. Базася [1; 3] та інших, то нами буде зосереджено увагу саме на тих визначеннях даної категорії, що дають науковці, практики, які містяться у нормативно-правових актах, проектах законів, що подані на розгляд до Верховної Ради України, в яких йдеться саме про суб'єктів контролю, органи, організації, установи тощо та те, на що спрямовані контрольні дії, з метою з'ясування змісту понять "контролюючий суб'єкт", "підконтрольний суб'єкт".

Питання стосовно змісту фінансового контролю має не лише теоретичний інтерес, але і важливе практичне значення. Саме від того, наскільки точно буде його встановлено, залежить визначення суб'єктів, що його здійснюють, окреслення комплексу їх прав, обов'язків, а також запропоновано шляхи та методи взаємодії між собою, співпраці з органами державної влади, місцевого самоврядування, правоохоронними органами. У результаті — це забезпечить ефективність координації фінансового контролю.

Формування і розвиток фінансового контролю в Україні відбувається в умовах відсутності комплексного законодавства, яке б врегулювало основні питання його організації та здійснення. При створенні нормативної бази необхідно враховувати те, що саме фінансовий контроль є важливою умовою реалізації фінансової політики і засобом боротьби з правопорушеннями у сфері фінансів.

Визначення поняття "фінансовий контроль", що даються науковцями, можна поділити на дві групи. До першої слід віднести ті, в яких автори вказують на суб'єктів, що наділені контрольними повноваженнями, до другої — визначення, в яких взагалі не йдеться про органи чи організації, що здійснюють фінансовий контроль.

Так, Ю.А. Вознесенський вважає фінансовий контроль діяльністю державних і громадських органів, яка полягає у перевірці обгрунтованості процесів формування і використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою дотримання планових пропорцій у розширеному відтворенні. Про державні і громадські органи йдеться й у визначенні фінансового контролю, що дають Л.І. Вороніна та С.О. Шохін, які вказують, що фінансовий контроль є багатоаспектною, міжгалузєвою системою нагляду наділених контрольними повноваженнями державних і громадських органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ, організацій з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності цієї діяльності, визначення законності, доцільності господарських і фінансових операцій та виявлення резервів доходів державного бюджету.

Представники сучасної економічної науки у своїх визначеннях теж вживають слова "державні" та "громадські" органи. Так, Є.В. Калюга [2, с. 6] визначає фінансовий контроль як діяльність державних і громадських органів, що спрямована на перевірку обгрунтованості процесів формування і раціонального використання коштів з метою встановлення вірогідності, законності і доцільності операцій.

А.М. Козирін стверджує, що під фінансовим контролем слід розуміти здійснювану з використанням специфічних організаційних форм і методів діяльність державних органів, а в певних випадках і недержавних органів, наділених законом відповідними повноваженнями з метою встановлення законності і достовірності фінансових

операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності і виявлення резервів її підвищення, збільшення доходів бюджету та збереження державної власності.

Аналізуючи зазначені вище визначення фінансового контролю, можна зробити висновок, що вчені, досліджуючи цю категорію, вважають, що суб'єктами фінансового контролю є завжди державні, громадські або недержавні органи. На нашу думку, не зрозумілим є визначення суб'єктами контролю недержавних органів. Краще, звичайно, говорити про недержавні організації, зазначене поняття охоплює більш широке коло суб'єктів. Це ж стосується і таких суб'єктів, як громадські органи, які науковці не зовсім чітко визначають у своїх працях. У той же час, враховуючи реалії сьогодення і те, що існують органи місцевого самоврядування, які наділені відповідними повноваженнями по здійсненню фінансового контролю у різних сферах, зокрема бюджетній, податковій тощо, то їх слід також виділяти як окремий суб'єкт.

Деякі науковці взагалі у визначеннях поняття фінансового контролю не вказують на наявність будь-яких суб'єктів, що наділені контрольними повноваженнями, тлумачать його як управлінську функцію.

А.В. Румянцев вважає, що фінансовий контроль являє собою систему нагляду і перевірки фінансової діяльності об'єкта, що управляється, з метою оцінки обгрунтованості та ефективності прийнятих рішень, виявлення відхилень від затверджених нормативів та застосування заходів для їх ліквідації. Із визначення випливає, що автор говорить про контроль як про функцію державного управління, в той же час звужуючи його об'єкти, оскільки ними можуть бути проекти бюджетів і т.д., тобто ще не "затверджені нормативи", а не лише "прийняті рішення". Крім цього, тут йдеться про об'єкт, що управляється, а не згадується, про суб'єкт фінансового контролю.

Викладене вище дозволяє визначити публічний фінансовий контроль як діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, інших публічних органів і недержавних організацій, господарюючих суб'єктів, їх структурних підрозділів, а також осіб, наділених відповідними контрольними повноваженнями, чи правами, яка спрямована на перевірку законності фінансового планування, забезпечення фінансової дисципліни в процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу і використання публічних фінансових ресурсів.

Більшість науковців відходять від поняття "органи фінансового контролю" і називають параграфи, глави у навчальній чи науковій літературі так: фінансовий контроль, його сутність і види та органи, що здійснюють державний фінансовий контроль. На жаль, вказуючи на органи, що здійснюють державний фінансовий контроль, автор розкриває повноваження саме органів фінансового контролю, таких як Рахункова палата Російської Федерації, Міністерство фінансів Російської Федерації, Федеральне казначейство, Міністерство Російської Федерації з податків і зборів, Федеральні органи податкової поліції, Державний митний комітет Російської Федерації. Окремо виділяється недержавний фінансовий контроль — аудит. Не зрозуміло, чому не приділяється увага іншим державним органам, зокрема органам законодавчої влади, Президенту, які також мають певні повноваження в сфері фінансового контролю і відносяться саме до органів, що здійснюють державний фінансовий контроль.

Цікаво, на наш погляд, також визначено суб'єктів фінансового контролю у підручнику "Методика та організація фінансового контролю" [1], автор якого М.Ф. Базася у пункті "Суб'єкти та організаційна структура фінан-

сового контролю" (назва відповідає його змісту) поділяє суб'єктів фінансового контролю відповідно до видів фінансового контролю:

1) органи державної влади та управління (Рахункова палата Верховної Ради України, Міністерство доходів і зборів України (далі Міндоходів України), Міністерство фінансів України та його підрозділи (Державна фінансова інспекція України (ДФІУ), Державне казначейство України), Фонд державного майна України, Міністерство економіки, Міністерство фінансів України, Міністерство праці та соціальної політики України, Державний комітет статистики України, Антимонопольний комітет України, НБУ;

2) спеціалізовані органи контролю (Державний комітет України зі стандартизації, метрології та сертифікації, Державний митний комітет України, Державний комітет України у справах захисту прав споживачів, Державна інспекція України з контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція;

3) ради народних депутатів різних рівнів та їхні комісії, незалежні профспілки, члени партій та рухів;

4) незалежні спеціалізовані фірми (аудиторські фірми), окремі фізичні особи (аудитори);

5) контрольні-ревізійні служби міністерств, відомств, концернів, асоціацій, акціонерних виробничих об'єднань;

6) утворені власником органи, бухгалтерська та фінансово-економічна служби, аудиторські фірми (аудитори) [1, с. 59].

Вчений не правильно вказує назву такого органу фінансового контролю, як Рахункова палата. Ця інституція не є органом Верховної Ради України.

У Бюджетному кодексі України [4] вживається поняття "органи стягнення", до яких віднесено податкові, митні та інші державні органи, яким, відповідно до закону, надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень. На нашу думку, така назва не відповідає проведенню демократичних реформ в Україні, оскільки ми говоримо про добровільність сплати платежів, а отже про їх справляння, а не стягнення.

Цікаве поняття міститься в Указі Президента України "Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері" — "фінансово-фіскальні органи". Що ж мається на увазі під даним поняттям? Із тексту пункту 3 зазначеного Указу не зрозуміло, які ж саме органи можна назвати фінансово-фіскальними. Але, Міністерство фінансів України відповідно до Указу повинно внести пропозиції щодо вдосконалення контролю за бюджетним процесом на загальнодержавному та місцевому рівнях, зокрема шляхом посилення координації роботи саме фінансово-фіскальних органів. Отже, можливо, Міністерство фінансів України своїми нормативними актами роз'яснить, які органи відносяться до фінансово-фіскальних. Якщо буквально трактувати це поняття і звернутися до словників, де слово "фіск" означає "казна", то до цих органів мабуть будуть віднесені органи, що забезпечують надходження коштів до бюджетів. На нашу думку, саме словосполучення "фінансово-фіскальні" не зовсім вдале.

У Законі України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [5] виділяються поняття: "контролюючий орган" — державний орган, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та пога-

шенням податкових зобов'язань чи податкового боргу, до яких віднесено митні органи, установи Пенсійного фонду України, установи Фонду соціального страхування України, податкові органи; "орган стягнення" — державний орган, уповноважений здійснювати заходи із забезпечення погашення податкового боргу у межах компетенції, встановленої законами.

Одночасно перелік контролюючих органів містить Указ Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" [6], до яких включені також органи Державного казначейства та державної контрольно-ревізійної служби. Але на жаль, визначення поняття "контролюючий орган" цей нормативний акт не містить.

Із зазначеного вище можна зробити висновок, що поняття "органи, що здійснюють фінансовий контроль", ширше ніж поняття "органи фінансового контролю", оскільки воно включає в себе як органи законодавчої і виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші організації, що наділені контрольними функціями, так і безпосередньо ті органи, основною функцією яких є здійснення контролю. Поняття "органи фінансового контролю" і "контролюючі органи" є синонімами. У свою чергу, поняття "податковий орган" повинно стосуватися лише органів державної податкової служби, а поняття "органи стягнення" взагалі недоцільно вживати.

Із викладеного зрозуміло, що фінансовий контроль здійснюють органи державної влади і управління, які поряд з виконанням інших функцій наділені контрольними, а також спеціальні контролюючі органи.

На жаль, ні в науковій літературі, ні в нормативних актах чітко не перераховуються ті суб'єкти, що наділені контрольними повноваженнями. Відсутній і перелік контролюючих органів. На нашу думку, до контролюючих органів слід віднести ті державні органи та недержавні організації, основною функцією яких є контрольна. Отже до органів зі спеціальним статусом, що безпосередньо вважаються контролюючими органами або органами фінансового контролю, можна віднести: Рахункову палату України, Міндоходів України, Державне казначейство, ДФІУ, Аудиторську палату України, Державний комітет фінансового моніторингу (далі Держфінмоніторинг). Контрольні повноваження цих органів визначають спеціальні нормативно-правові акти. Повноваженнями в сфері фінансового контролю наділені Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, НБУ, органи місцевого самоврядування та інші державні органи, недержавні організації, також відповідні служби підприємств, установ, організацій.

Поняття "контролюючі суб'єкти" ширше ніж поняття "контролюючий орган", оскільки до перших відносяться і спеціальні служби підприємств, установ, організацій, що утворені власниками чи органами управління і уповноважені на здійснення фінансового контролю, в межах визначених повноважень.

Підсумовуючи викладене, слід визначити контролюючі суб'єкти як державні органи та недержавні організації, органи місцевого самоврядування, спеціальні служби підприємств, установ і організацій, що утворені власниками чи органами управління і уповноважені на здійснення фінансового контролю.

Існує ще одна проблема стосовно визначення так званих "підконтрольних суб'єктів" або "підконтрольних об'єктів". У науковій літературі, коли йдеться про те, на що спрямовані дії контрольних органів або контролюючих суб'єктів, досить часто використовується поняття "суб'єкт" і "об'єкт".

Так, автори інтегрованого навчально-атестаційного комплексу "Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит", розглядаючи сутність складників державного фінансового контролю, вказують на наявність об'єкта і предмета контролю та виділяють підконтрольний об'єкт — це суб'єкт господарювання, на діяльність якого спрямовано контрольні дії.

М.Ф. Базась суб'єкти господарювання, всі юридичні та фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, відносить до об'єктів фінансового контролю [1, с. 17].

Деякі вчені намагаються не застосовувати невизначену термінологію і зазначають саме суб'єктів, на які поширюються контрольні повноваження. На нашу думку, коли йдеться про відповідні служби підприємства, установи чи організації або особу, яка підлягає контролю, доцільно вживати термін "підконтрольний суб'єкт".

Оскільки фінансовий контроль здійснюють різноманітні суб'єкти, то ми можемо говорити і про різноманітність підконтрольних суб'єктів. Відповідно до Закону України "Про державну контрольну-ревізійну службу в Україні" ними є міністерства, відомства, державні комітети, бюджетні установи, підприємства, організації, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів.

Повноваження Рахункової палати поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їх апарати, НБУ, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України. Вона має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні, некомерційні організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

У законопроектах також по-різному визначається те, на що спрямовані контрольні дії. Так, у законопроекті № 1131 йдеться про підконтрольний об'єкт, до яких віднесено державний орган або його підрозділ, державні установи та організації України, в тому числі ті, що діють за кордоном, адміністративно-територіальні утворення, інші юридичні особи, незалежно від форм власності, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, у тому числі ті, що не мають статусу юридичної особи, громадські організації, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, чи не мають такого статусу, щодо яких здійснюються контрольні заходи. Автори законопроекту намагаються визначити окремо об'єкти державного фінансового контролю, якими, на їх думку, є підконтрольні об'єкти, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, що належать державі, коштів, що залишаються у їх розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отримання кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операції, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими активами та предмет фінансового контролю — це безпосередньо активи, що належать державі у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь підконтрольний об'єкт, а також кошти, що залишаються у розпорядженні підконтрольного об'єкта у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів, кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а

також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів. На нашу думку, дійсно доцільно виділяти об'єкт фінансового контролю та предмет фінансового контролю, але в той же час говорити про те, що об'єктами державного фінансового контролю є підконтрольні об'єкти не правильно.

Законопроект № 1131-1 містить визначення об'єкта фінансового контролю — повний комплекс (система) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, на які спрямовуються контрольні заходи суб'єкта фінансового контролю та суб'єкта господарювання. Зі змісту законопроекту зрозуміло, що контрольні дії суб'єктів фінансового контролю спрямовані на суб'єктів господарювання (стаття 8). На наш погляд, автори такого нормативного акту обмежують коло суб'єктів, щодо яких можуть вчинятися контрольні дії суб'єктів фінансового контролю, оскільки ними є не лише суб'єкти господарювання, а й державні органи, організації тощо.

На наш погляд, підконтрольний суб'єкт — це підприємства, установи, організації, державні органи, органи місцевого самоврядування тощо, на які поширюються повноваження контролюючих суб'єктів.

Формування цілісної системи контролю, що забезпечить визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком органів, організацій, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль, надасть змогу чітко визначити об'єкт контролю, його види, сприятиме координації фінансового контролю.

## ВИСНОВКИ

У статті здійснено аналіз літературних джерел, нормативно-правових актів, законопроектів щодо організації і здійснення фінансового контролю, його координації. Визначено, що система фінансового контролю, за моменту проголошення незалежності нашої держави, розвивалася певною мірою стихійно, за відсутності плану, або Концепції розвитку, де були б визначені потреби такої системи, здійснений аналіз її функціонування на відповідному етапі розвитку держави, намічені стратегічні напрями її подальшого розвитку і реформування з врахуванням законодавства Європейського Союзу, зарубіжного досвіду.

### Література:

1. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю: підручник для студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась. — К.: МАУП, 2004. — 440 с.
2. Калюга Е.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: монографія / Е.В. Калюга. — К.: Ніка-Центр, 2002. — 360 с.
3. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія / Л.А. Савченко. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — 407 с.
4. Бюджетний кодекс України: прийнятий 21.06.2001 // Урядовий кур'єр. — 25.07.2001. — № 131. — С. 5—12. — (із наступними змінами і доповненнями).
5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Голос України. 20.02.2001. — № 32 (із наступними змінами і доповненнями).
6. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23.07.98 № 817 / 98 — Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>

Стаття надійшла до редакції 28.07.2013 р.