

ПОПАДИНЕЦЬ І. І.,
здобувач кафедри правового
регулювання економіки
(Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана)

УДК 347.73:336.1

ВИЗНАЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

У статті досліджується питання визначення організаційно-правових форм здійснення фінансового контролю. На основі чинного законодавства України та міжнародної практики аналізуються проблемні питання здійснення фінансового контролю. Запропоновано авторське визначення організаційно-правових форм фінансового контролю.

***Ключові слова:** фінансовий контроль, організаційно-правові форми, законодавство, зовнішній контроль, внутрішній контроль.*

В статье исследуется вопрос определения организационно-правовых форм осуществления финансового контроля. На основе действующего законодательства Украины и международной практики анализируются проблемные вопросы теории и практики осуществления финансового контроля. Предложено авторское определение организационно-правовых форм финансового контроля.

***Ключевые слова:** финансовый контроль, организационно-правовые формы, законодательство, внешний контроль, внутренний контроль.*

The article raises the question of determining the organizational and legal forms of financial control. On the basis of the current legislation of Ukraine and international practice, the problem issues of the theory and practice of financial control are analyzed and the author's definition of organizational and legal forms of financial control is given.

***Key words:** financial control, organizational and legal forms, legislation, external control, internal control.*

Вступ. Розбудова державності в Україні супроводжується складними процесами як в економічній, так і у правовій сфері суспільного розвитку. Складність обумовлюється тими обставинами, що в Україні організація і здійснення фінансового контролю перебувають ще на стадії становлення, тож удосконалення потребує організаційно-правове забезпечення структурної і функціональної побудови контролюючих органів, уточнення визначень низки базових понять, пов'язаних із виконанням ними контрольних функцій. Дана проблема лише фрагментарно висвітлювалася у публікаціях юристів, економістів та практиків.

Постановка завдання. Проаналізувати проблемні питання визначення організаційно-правових форм здійснення фінансового контролю у науковій літературі й у національному законодавстві та дати їх авторське визначення.

Результати дослідження. Відомо, що фінансовий контроль є однією з функцій управлінської діяльності держави, складовою частиною державного управління та інструментом її політики. Таким чином, фінансовий контроль можна розглядати як управлінську діяльність, що має свої самостійні форми здійснення.



Історико-архівні матеріали вказують на те, що форми державного фінансового контролю з'явилися ще у V тис. до н. е., саме тоді, коли стародавніми цивілізаціями на Близькому Сході створювалися високоорганізовані держави, розвивалася господарська діяльність. Внаслідок такого розвитку держава стала займатися обліком доходів та витрат, зборів податків, тобто виникла потреба контролю, метою якого було зменшення втрат від помилок та шахрайства.

Проте сьогодні і надалі одним із найбільш дискусійних питань науки фінансового права залишається означення організаційно-правових форм фінансового контролю, хоча його розглядали у своїх працях такі науковці, як: О.Ф. Андрійко, Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Василік, Є.С. Дмитренко, Л.А. Савченко, Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко та ін.

Аналіз наукової літератури та законодавчих нормативно-правових актів свідчить, що сьогодні не існує визначення організаційно-правових форм здійснення фінансового контролю. У своїх дослідженнях науковці по-різному підходять до критеріїв їх визначення та класифікації.

Так, Є.С. Дмитренко до форм фінансового контролю відносить обов'язковий та ініціативний, однак не дає визначення форм фінансового контролю [1, с. 57]. Є.О. Алісов, Л.К. Воронова, С.Т. Кадькаленко за формами проведення також виділяють обов'язковий та ініціативний фінансовий контроль [2, с. 84].

Ми не погоджуємося із зазначеними твердженнями, оскільки підставою для здійснення обов'язкового фінансового контролю є рішення компетентного органу або вимога чинного законодавства, а ініціативний контроль здійснюється за самостійним і добровільним рішенням суб'єктів господарювання. Отже, ці два види фінансового контролю не можуть бути організаційно-правовими формами здійснення фінансового контролю.

Деякі науковці форми фінансового контролю визначають за часом здійснення, ототожнюють поняття виду фінансового контролю та його форми, але не дають визначення організаційно-правовим формам.

Наприклад, Л.М. Капаєва і М.С. Лях характеризують форми фінансового контролю як «способи конкретного вираження й організації контрольних дій», не визначаючи конкретно форми фінансового контролю. Вчені наводять класифікацію форм даного контролю за різними критеріями, серед яких: час здійснення, місце здійснення тощо [3, с. 57].

Е.А. Вознесенський також вважає, що під формами фінансового контролю слід розуміти «окремі сторони прояву змісту контролю залежно від часу здійснення контрольних дій». Формами такого контролю вчений називає попередній та наступний [4, с. 68]. Л.А. Савченко, поряд із зазначеними, виділяє ще й поточну форму фінансового контролю [5, с. 95].

О.П. Орлюк дотримується такої ж позиції і зазначає, що за часом проведення фінансовий контроль поділяється на попередній, поточний і наступний. Критерій розмежування цих форм полягає у порівнянні часу здійснення контрольних дій із процесами формування та використання фондів фінансових ресурсів [6, с. 81]. Подібно вважає О.Д. Василік, на думку якої формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) [7, с. 349]. Поділяє таку думку й І.Н. Пахомова, стверджуючи, що, залежно від часу здійснення, виділяються три форми фінансового контролю – попередній, поточний, наступний [8, с. 57].

Таке своєрідне трактування форм і ототожнення їх із видами призводить до їх змішування. Вважаємо вищезазначені погляди неправильними, оскільки попередній, поточний і наступний контроль є видами фінансового контролю за періодичністю здійснення.

Існує й інша класифікація. Так, М.В. Грідчина і В.Б. Заходжай класифікують форми фінансового контролю за джерелами даних, що перевіряються, та за методами здійснення: «такі види фінансового контролю як державний, аудиторський та внутрішньогосподарський виконуються у формах, що визначаються за певним ознаками» [9, с. 236]. Це твердження є розмитим і непереконливим, оскільки автори не визначають ні форми фінансового контролю, ні певні ознаки.

На думку І. Андреєва, залежно від часу і форм здійснення фінансовий контроль поділяється також на попередній, поточний і наступний [10, с. 36]. Фактично, науковцем



пропонується проводити класифікацію одразу за двома критеріями – часом і формою, що є недопустимим, адже форма – зовнішнє вираження будь-якого змісту. Під формою фінансового контролю слід розуміти прояв змісту контролю, його сутності. Елементи поділу повинні взаємовиключати один одного і входити до складу іншого, більш загального поняття.

Проведений аналіз різних позицій науковців на предмет визначення організаційно-правових форм фінансового контролю показує, що переважна більшість вчених до форм фінансового контролю відносить його види, зокрема попередній, поточний, наступний, обов'язковий, ініціативний. Ми не погоджуємося з такими твердженнями, оскільки класифікація фінансового контролю за видами здійснюється на підставі критерію, що ототожнюється зі складовою частиною змісту вказаного контролю (наприклад, за контролюючим суб'єктом – президентський, парламентський тощо) або є його об'єктивною ознакою (час здійснення, місце або підстава проведення тощо). Зрозуміло, у даному разі мова не йде про вираження змісту фінансового контролю через розглянуті вище критерії, що підтверджує помилковість віднесення відповідних видів фінансового контролю до його форм.

Деякі вчені форму фінансового контролю розуміють як спосіб конкретного виразу й організації контрольних дій і вважають, що формами фінансового контролю є ревізія і перевірка. Так, перевірку і ревізію до основних форм фінансового контролю відносить О.А. Андрійко, хоча її праця не містить визначення поняття форми контролю [11, с. 22].

На перевірці і ревізії, як формі фінансового контролю, акцентує увагу О.П. Мельник, який зазначає: «контроль полягає в інспектуванні – контролі за дотриманням законодавства органами державного сектора під час використання і розпорядження фінансовими і матеріальними ресурсами, формування бюджетних зобов'язань, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, що здійснюється у формі перевірок і ревізій» [12, с. 38].

Авторами підручника «Контроль і ревізія» під формами контролю розуміється зовнішній вираз конкретних дій із їх кількісної, вартісної і якісної сторін. До форм фінансового контролю, крім перевірки і ревізії, відносять слідство, господарський спір і обстеження [13, с. 21]. Л.А. Савченко додає до форм фінансового контролю ще й аудит [14, с. 228].

Автор не поділяє думку зазначених науковців. В умовах командно-адміністративної економіки ревізія була переважаючим видом фінансового контролю, тому що жорстка підпорядкованість нижчої ланки управління вищій вимагала відповідної ревізійної діяльності для збору інформації про якість виконання команд кожною нижчою ланкою. Ревізія розглядалася як універсальний засіб, здатний подолати всі недоліки у функціонуванні фінансового і господарського механізму. Метою ревізії було встановлення недоліків і порушень.

Отже, у науковому середовищі не сформовано єдиного підходу до розуміння організаційно-правових форм фінансового контролю, які часто межують із видами цього контролю, незважаючи на те, що організаційно-правові форми відіграють важливу роль у забезпеченні контрольних заходів, дозволяючи обрати не лише той чи інший підхід до проведення контрольних процедур, а й спосіб забезпечення його проведення.

Не знаходимо цього визначення і у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [15] та у проектах законів «Про систему державного фінансового контролю в Україні» та «Про державний фінансовий контроль», які вносилися на розгляд депутатами Верховної Ради України у різні часи. *

У системі господарювання право на вибір організаційно-правової форми є складовою частиною підприємницької діяльності. Це означає, що суб'єкти під час заснування господарської організації самостійно вирішують питання, пов'язані з вибором його організаційно-правової форми. Проте, у деяких випадках, чинне законодавство чітко регламентує, в яких організаційно-правових формах може здійснюватися той чи інший вид господарської діяльності, а також пред'являє певний додатковий перелік вимог до тих чи інших елементів структури організаційно-правової форми, зумовлений специфікою функціонування суб'єктів господарювання в особливих секторах ринку або у сфері послуг (наприклад фінансових) та необхідністю постійного державного регулювання та контролю у згаданих секторах



ринку. Так ст. 6 (Організаційно-правова форма банку) Закону України «Про банки і банківську діяльність» від 07 грудня 2000 р. № 2121-III регламентує, що банки в Україні створюються у формі публічного акціонерного товариства або кооперативного банку [16]. Ст. 2 Закону України «Про страхування» від 07 березня 1996 р. № 85/96-ВР визначає, що страховиками визнаються фінансові установи, створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств із додатковою відповідальністю [17].

З викладеного стає очевидним, що організаційно-правова форма – це передбачена або санкціонована правом організаційна структура, у якій діє суб'єкт права.

Із розвитком ринкових умов господарювання з'явилися нові підходи до систематизації контролю, наближені до сучасних світових стандартів. За таких підходів основою класифікації державного фінансового контролю за організаційними формами є структура органів контролю, що виступають його суб'єктами. Це дає змогу розподілити контроль на зовнішній та внутрішній.

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

Відповідно до Глосарію INTOSAI, поняття «зовнішній контроль» щодо державних фінансів визначає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів із будь-якого контролю, який є зовнішнім щодо системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до цієї системи. Всі інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, за визначенням Глосарію INTOSAI, належать до системи внутрішнього контролю [18].

Зовнішній державний фінансовий контроль – це фінансовий контроль, який здійснюється функціонально й організаційно незалежними у своїй діяльності від виконавчих органів державної влади, спеціально створеними законодавчою (представницькою) владою органами за своєчасним виконанням доходних і видаткових статей державного бюджету, позабюджетних фондів за обсягом, структурою, цільовим призначенням та ефективністю. Також зовнішній державний контроль розглядається як контроль, який здійснюється органом, зовнішнім щодо певного органу влади, відомства, організації, що не входить до його структури. Таким органом у системі фінансового контролю України є Рахункова палата.

Згідно ч. 2 ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату України» від 02 липня 2015 р. № 576-VIII, державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [19]. Автор не згоден із текстом зазначеної норми, оскільки у ній законодавець ототожнює зовнішній фінансовий контроль з аудитом, один із яких є організаційно-правовою формою, а інший – видом фінансового контролю. Пропонуємо зазначену норму викласти у такій редакції: «Державний зовнішній фінансовий контроль забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів».

Відповідно до рекомендацій служби Державного внутрішнього фінансового контролю ЄС та Генерального Директорату з питань бюджету Європейської комісії та Світового банку, «внутрішній контроль» означає заходи контролю, які здійснюються центральними та місцевими державними органами, на відміну від зовнішніх заходів контролю, які виконуються органами, що знаходяться поза межами органів державного управління [18].

Таким чином, під внутрішнім контролем розуміють контроль, що здійснюється в рамках системи органів державної влади, який слугує забезпеченню належного виконання підпорядкованими органами та посадовими особами рішень вищих органів і посадових осіб, а також забезпеченню виконанням агентами й уповноваженими органів державної влади своїх зобов'язань, забезпеченню спостережності та керованості процесами з боку органів державної влади.

Внутрішній контроль проводиться керівниками підприємств (установ, організацій), їх головними бухгалтерами і фахівцями в момент вчинення й оформлення господарських



операцій, що дає можливість вчасно виявити недоліки в роботі та вжити заходів щодо їх усунення. Нормативними актами, які визначають засади здійснення внутрішнього бюджетного контролю, є «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р.», схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. (назва в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. № 1601-р) [20], Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28 вересня 2011 р. № 1001 [21].

Відповідно до Концепції, державний внутрішній фінансовий контроль – це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю.

Прикладом країни, в якій державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній і внутрішній, є Франція. Зовнішній контроль здійснює Рахункова палата та її регіональні підрозділи, як і в Україні. Проте Рахункова палата Франції здійснює судовий нагляд за індивідуальними рахунками управління головних державних бухгалтерів і контроль адміністративного характеру за комплексом операцій державного обліку. Вважаємо, що такий досвід доцільно запровадити в Україні і надати Рахунковій палаті відповідні повноваження.

Висновки. З огляду на зазначене вище, пропонуємо Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» доповнити статтею «Організаційно-правові форми здійснення фінансового контролю», в якій чітко вказати, що організаційно-правовими формами фінансового контролю є зовнішній і внутрішній фінансовий контроль, дати визначення цим формам фінансового контролю, їх розмежуванню і відмінностям, використовуючи зарубіжний досвід.

Список використаних джерел:

1. Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Практикум. К., 2004. 216 с.
2. Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. Фінансове право. Х., 1999. 496 с.
3. Капасва Л.М., Лях М.С. Фінансове право: навч. посіб. К., 2004. 248 с.
4. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М., 1973. 134 с.
5. Савченко Л.А. Правові проблеми класифікації фінансового контролю за формою. Науковий вісник Чернівецького університету. № 180. С. 92–95.
6. Орлюк О.П. Фінансове право. К., 2003. 528 с.
7. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник. К.: НІОС, 2003. 416 с.
8. Пахомова И.Н. Финансовое право. Х., 2003. 448 с.
9. Грідчина М.В., Заходжай В.Б., Осипчук Л.Л. Фінанси (теоретичні основи): підручник. К., 2002. 280 с.
10. Финансовое право: учебник / под ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юрист, 1996. 400 с.
11. Андрійко О.Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади: автореф. дис. ... док. юрид. наук. К., 1999. 38 с.
12. Мельник О.П. Формування в Україні елементів державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до вимог європейських стандартів. Фінансове право. 2007. № 2. С. 38–40.
13. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник. К.: Знання-Прес, 2002. 253 с.
14. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні. Ірпінь, 2001. 408 с.



15. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 110

16. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 № 2121-III. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 5–6. Ст. 30

17. Про страхування: Закон України від 07 березня 1996 р. № 85/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 18. Ст. 78

18. Guidance in the Best Practice for the Audit of Privatisation. WGAP INTOSAI, 1998. URL: <http://www.nap.gov.uk/intosai/wgap/>.

19. Про Рахункову палату України: Закон України від 02 липня 2015 р. № 576-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 36. Ст. 360.

20. Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р.: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р., № 158-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

21. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

