

У цілому між державою (в особі означених органів) та платниками податків виникають правовідносини із оподаткування, які зводяться до: встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів); встановлення порядків їх справляння (тобто правил «гри» у сфері оподаткування); відповідних дій щодо практичного стягування податків чи зборів (обов'язкових платежів).

Механізм оподаткування включає й інші засоби (наприклад, регулювання порядку усунення подвійного оподаткування, податкових пільг тощо), але в цілому вони зводяться до трьох вказаних вище елементів оподаткування.

Виважена податкова політика держави — запорука становлення ефективної системи оподаткування та прогресивних податкових правовідносин.

В. М. Гаращук кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого

Ознаки, функції та система фінансового контролю в Україні

Фінансовий контроль є своєрідним «прабатьком» усіх інших видів державного контролю¹. Саме потреба у відслідковуванні процесів утворення та руху матеріальних і особливо грошових коштів держави стала причиною появи спеціальних осіб, а пізніше — відповідних органів, наділених державно-владними повноваженнями щодо дослідження та корегування таких процесів.

Фінансовий контроль — важливий елемент управління, який дозволяє суттєво впливати на хід управлінської діяльності, корегуючи її в разі виявлення відхилень від визначеного напрямку. Його значимість обумовлена особливим предметом контролю — фінансовими та господарськими відносинами, які є базовими для будь-якої держави.

Призначення фінансового контролю полягає і в тому, що він виконує статистично-аналітичну функцію як у масштабі усієї держави, так і в межах відповідного господарюючого суб'єкту, що дозволяє бачити загальну картину господарювання, прогнозувати, планувати та корегувати господарську, фінансову та іншу діяльність.

© Гаращук В. М., 2002

¹ Винятком можна вважати тільки судовий контроль, який як інститут утворився іще за часів родоплемінної організації суспільства і за призначенням суттєво відрізнявся (й продовжує відрізнятися) від усіх інших форм державного контролю.

Фінансовому контролю, як і контролю взагалі, властиві систематичність, цілеспрямованість, всебічний аналіз інформації про фактичний стан на об'єкті. Водночас він служить інтегруючим засобом перевірки загальної скерованості управління і разом з тим спрямований на перевірку досягнення кінцевого результату управлінської діяльності на відповідних об'єктах контролю¹.

У літературі до функцій фінансового контролю відносять інформаційну (полягає в тому, що інформація, отримана в результаті здійснення фінансового контролю, є підставою для прийняття відповідного управлінського рішення та проведення певних дій, які забезпечать нормальне функціонування об'єкта контролю), профілактичну (полягає у викритті різного роду недоліків у роботі підконтрольного об'єкта), мобілізуючу (полягає у тому, що за результатами контролю на підконтрольному підприємстві, в установі, організації вживаються заходи щодо покращення фінансової, господарської діяльності), аналітичну (суть якої бачать у тому, що відомості, отримані під час проведення контрольних дій, необхідно не просто опрацювати і виявляти порушення, а й визначати причини, котрі призвели до цих порушень, прогалини чинного законодавства), стабілізуючу (контроль — важливий стабілізуючий фактор господарських та фінансових правовідносин), попереджувальну (контроль — це і спосіб попередження правопорушень), виховну (контроль — виховує в масах почуття господаря, непримиримість до різного роду відхилень від державних норм в економічному і культурному будівництві)². На нашу думку, до функцій контролю (будь-якого не тільки фінансового) можна віднести і функцію право-

¹ Див.: *Мухатаєв А. О.* Сутність фінансового контролю в Україні // Проблеми законності. — Харків: Національна юридична академія України, 2001. — Вип. 46. — С. 123.

² Див.: *Игнатовский П. А.* Развитой социализм. Общественно-экономическая динамика. — М.: Политиздат, 1974. — С. 283; *Ковалева Н. А.* О сущности и функциях финансового контроля при социализме // Актуальные проблемы советского административного права. — М.: ВЮЗИ, 1984. — С. 128; *Савченко Л. А.* Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. — Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. — С. 30; *Устинова І. П.* Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. — К., 1997. — С. 44; *Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О. Н. Горбуновой.* — М.: Юристъ, 1996. — С. 47; та ін.

поновлення, оскільки результатом контролю (коли це можливо) стають дії по поновленню порушених прав держави або фізичної чи юридичної особи, приведенню правовідносин до вимог чинного законодавства.

Фінансовий контроль розглядається і як результат практичного використання контрольної функції фінансів, тобто їх властивості бути засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу. Він пронизує всі ланки господарства, охоплює як виробничу, так і невиробничу сфери, тому що свою контрольну функцію фінанси виконують на всіх стадіях відтворення¹.

У юридичній літературі існують різні визначення фінансового контролю. В основному вони розкриваються через динамічну стадію, тобто як вид діяльності. Так, М. С. Малеїн розглядає фінансовий контроль як діяльність фінансових, кредитних і господарських органів (організацій), яка регулюється нормами права, спрямована на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової і касової дисципліни в процесі виконання планів і полягає у перевірці законності, обґрунтованості і раціональності грошових витрат². О. М. Козирін під фінансовим контролем розуміє діяльність державних органів, а в певних випадках і недержавних організацій, що здійснюється з використанням специфічних організаційних форм і методів, 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 до бюджету і збереження державної власності³. Е. О. Вознесенський визначає фінансовий контроль як діяльність державних і громадських

¹ Про сутність й співвідношення «фінансового контролю» та «контрольної функції фінансів» див.: *Савченко Л. А.* Правові проблеми фінансового контролю в Україні. — Дис... д-ра юрид. наук. — Ірпінь, 2002. — С. 30-40.

² Див.: *Малеин Н. С.* Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль. — М.: Наука, 1964. — С. 103.

³ *Финансовое право.* — С. 48.

органів, що полягає у перевірці обґрунтованості процесів формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою дотримання планових пропорцій у розширеному відтворенні¹. Л. А. Савченко фінансовим контролем називає діяльність державних органів і недержавних організацій, наділених відповідними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави².

Як діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності у ході мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин визначає фінансовий контроль С. Т. Кадькаленко³. Близьку до наведеної думку висловлює Є. О. Алісов, додаючи, що сутність фінансового контролю можна звести до перевірки співвідношення фактичного стану тому, який визначений, тобто законності й доцільності формування, розподілу й використання грошових, трудових, матеріальних й інших ресурсів⁴. Таке доповнення вважаємо доцільним. Фінансовий контроль, на нашу думку, є свого роду контролем універсальним, який хоча і опосередковано, дозволяє відслідковувати процеси, що відбуваються в різних сферах суспільних правовідносин⁵. Тому наведені Є. О. Алі-

¹ Див.: *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. — М.: Юрид. лит., 1973. — С. 43.

² Див.: *Савченко Л. А.* Законодавче закріплення поняття фінансового контролю, завдань органів фінансового контролю та принципів їх діяльності // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. — 2000. — № 3. — С. 218.

³ Див.: *Фінансове право: Підручник / Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін.* — Харків: Консум, 1998. — С. 81.

⁴ Див.: *Алисов Е. А.* Финансовое право Украины: Учебное пособие. — Харьков: Эспада, 2000. — С. 46.

⁵ Така думка, хоча й не уособлена як самостійна, простежується, наприклад, у роботах деяких російських науковців. Див.: *Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Р.* Финансовое право России. — М.: ТЕИС, 1995. — С. 11; *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. — М.: Юриспруденция, 2000. — С. 112.

совим та С. Т. Кадькаленко визначення ми вважаємо найдо речнішими. Вони не тільки повніше за розглянуті окреслюють риси фінансового контролю, а й наголошують: фінансовий контроль — це один з найважливіших засобів та елементів державного управління¹. Але і вони не вказують на ряд важливих рис фінансового контролю. Тому пропонуємо власне визначення: «Фінансовий контроль — це врегульована нормативними актами діяльність державних та недержавних контролюючих органів спеціальної фахової спрямованості, яка здійснюється шляхом проведення ревізій, перевірок, інших процесуально визначених контрольних дій і має на меті забезпечення законності й дисципліни у сфері фінансових та господарських правовідносин, викриття порушень фінансового та господарського законодавства, усунення недоліків у їх застосуванні, притягнення винних до правової відповідальності, а також надання допомоги підконтрольній структурі в налагодженні справи на об'єкті».

Нормативна база фінансового контролю в Україні є досить розгалуженою. Вона містить як акти вищої юридичної сили², так і підзаконні³. У той же час єдиний нормативний акт,

¹ Положення (правда непрямі) на те, що фінансовий контроль є елементом державного управління містять і визначення фінансового контролю, які надають О. Ю. Грачева та Н. І. Хімичева. (Див.: *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. — М.: Юриспруденция, 2000. — С. 112; *Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева.* — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрист, 2000. — С. 110.)

² Напр., див.: Бюджетний кодекс України: Прийнятий 21 червня 2001 р. // Урядовий кур'єр. — 2001. — № 131. — 25 червня; Закон України від 16 липня 1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 40. — Ст. 365; Закон України від 22 квітня 1993 р. «Про аудиторську діяльність» // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 23. — Ст. 243; Закон України від 11 липня 1996 р. (із змінами, внесеними рішенням Конституційного Суду України від 23 грудня 1997 р. № 7-зп) «Про Рахункову палату» // Офіційний вісник України. — 1998. — № 1. — Ст. 23; та ін.

³ Напр., див.: Указ Президента України від 27 серпня 2000 р. № 1031/2000 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» // Офіційний вісник України. — 2000. — № 35. — С. 7–9; Указ Президента України від 19 вересня 2000 р. № 1074/2000

який встановлював би основні правила організації та здійснення фінансового контролю, загальні контрольні повноваження та порядок взаємодії органів фінансового контролю в Україні, відсутній. Це часто призводить до дублювання функцій органів контролю, посилює «контрольне пресування» на господарюючі суб'єкти, зменшуючи водночас його ефективність, провокує деяких фахівців-контролерів на використання недосконалості законодавства у власних корисливих цілях. Вважаємо, що поширена в наукових колах думка про необхідність прийняття Закону України «Про фінансовий контроль в Україні» є доречною. (Нагадаємо, що потреба у означеному законі визнана і на державному рівні. Вимога щодо його прийняття міститься в Указі Президента України від 19 вересня 2000 р. № 1047/2000 «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів»¹.) Вважаємо, також, що закон обов'язково повинен містити розділ «Порядок взаємодії органів фінансового контролю та правоохоронних органів» (умовна назва), де визначалися б шляхи уникнення дублювання контрольних дій на об'єктах контролю, а також правила залучення (в разі потреби) фахівців контролюючих органів для надання ними допомоги правоохоронним структурам.

Фінансовий контроль в Україні залежно від структур, які його здійснюють, можна поділити на два види: державний

«Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів» // Офіційний вісник України. — 2000. — № 38. — С. 16–17; Положення про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 10 липня 1998 р. № 1053 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 28. — Ст. 1053; та ін. До таких можна віднести й акти, які спрямовані на поліпшення діяльності органів фінансового контролю, наприклад: «Порядок взаємодії Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів», затверджений постановою колегії Рахункової палати від 22 листопада 2001 р. № 27–4 та постановою колегії Головного контрольно-ревізійного управління України від 19 жовтня 2001 р. № 20 // Фінансовий контроль. — 2002. — № 1. — С. 5–6; та ін.

¹ Офіційний вісник України. — 2000. — № 38. — С. 16–17.

(здійснюється державними органами) та недержавний (здійснюється недержавними утвореннями). Державні органи, на наш погляд, представлені так званими органами умовного фінансового контролю, тобто це ті структури, які мають загальні контрольні повноваження, у тому числі й щодо сфери фінансів (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Державне казначейство України, центральні, місцеві органи виконавчої влади, інші державні утворення)¹, а також органами (або самостійними підрозділами таких органів), основним завданням яких є здійснення фінансового контролю, тобто фахові, спеціалізовані органи фінансового контролю. До них належать Рахункова палата, структури податкової, контрольно-ревізійної, митної служби тощо. До недержавних віднесемо аудиторські фірми (аудиторів) — єдині представники недержавного сектору спеціалізованого (або фахового) фінансового контролю. Діяльність переважної більшості означених органів визначена окремим нормативним актом, які в сукупності утворюють правове поле фінансового контролю.

Аналіз сутності фінансового контролю дозволяє дійти висновку, що його роль полягає у створенні економічних умов належного розподілу державою централізованих і децентралізованих фондів, з метою забезпечення фінансових потреб як держави в цілому, так і окремих фізичних та юридичних осіб. Належне врегулювання фінансових правовідносин — запорука підвищення ефективності економіки України.

¹ Фактично органом умовного фінансового контролю буде будь-яка державна чи недержавна структура, яка відслідковує рух власних оборотних фондів або бюджетних коштів, які до неї надходять.