



3. Гетьман А. П. Процессуальные нормы и отношения в экологическом праве / Гетьман А. П. – Х., 1994. – 134 с.
4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
5. Финансовое право : учебник / [отв. ред. Н. И. Химичева]. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 768 с.
6. Воронова Л. К. Финансовое право Украины : [підручник] / Воронова Л. К. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. – 448 с.
7. Кучеров И. И. Меры налогово-процессуального принуждения / И. И. Кучеров, А. Ю. Кикин. – М. : Юриспруденция, 2006. – 128 с.
8. Кодекс адміністративного судочинства : від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.
9. Бюджетний кодекс України : Закон України : від 08.07.2010 р. № 2453 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – Ст. 2047.
10. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня доктора юрид. наук / Н. Ю. Пришва. – К., 2004 – 40 с.
11. Kodeks karny skarbowy // Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 10 wrzesnia 1999 r. / Dziennik Ustaw RP. – 2007. – № 111, poz. 765, 2 t.

Стаття надійшла до редакції 23.11.2012 р.

УДК 347.73

С. О. Ніщимна,
кандидат юридичних наук, доцент, декан
юридичного факультету, Чернігівський
державний інститут економіки і управління

СУБ'ЄКТНО-ОБ'ЄКТНИЙ СКЛАД ВІДНОСИН У СФЕРІ ПУБЛІЧНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Статтю присвячено питанням публічного фінансового контролю. Контроль розглянуто як вид публічної фінансової діяльності. Увагу зосереджено на суб'єктах, об'єктах і предметах такого контролю.

Стаття посвячена вопросам публичного финансового контроля. Контроль рассматривается как вид публичной финансовой деятельности. Внимание сосредоточено на субъектах, объектах и предметах такого контроля.

Article is devoted to questions of public financial control. Control is seen as a kind of public finance activity. Attention is paid to subjects and objects of such control.

Ключові слова: контроль, фінансовий контроль, публічна фінансова діяльність.

Будь-які правовідносини, будь-яку діяльність характеризують два моменти: хто є їх суб'єктами і з приводу чого суб'єкти вступають у взаємодію (тобто, що є об'єктом правовідносин). Не є винятком і фінансово-контрольна діяльність, фінансовий контроль.

Проблемам державного, державного фінансового, публічного фінансового контролю присвчували свої дослідження О. Ф. Андрійко, В. Г. Афанасьєв, М. Ф. Базась, І. А. Белобжецький, О. В. Бризгалін, В. В. Бурцев, Е. О. Вознесенський, Л. К. Воронова, В. М. Гарашук, О. Ю. Грачова, Д. Л. Зима, Л. М. Касьяненко, В. Ю. Кобринський, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, М. М. Ровинський, Л. А. Савченко, І. Б. Стефанюк, С. О. Шохін, О. О. Яковенко та інші.

Мета даної статті полягає у розгляді проблемних питань, які стосуються визначення суб'єктів та об'єктів публічного фінансового контролю.

У контексті нашого дослідження необхідно звернути увагу і на питання суб'єктів публічного фінансового контролю. Критеріями віднесення того чи іншого суб'єкта до суб'єктів публічного фінансового контролю можна 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» [1, с. 87]. Хоча І. Б. Стефанюк у даному випадку пише про суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, проте ці положення стосуються і публічного контролю взагалі.

Також, на думку І. Б. Стефанюка, суб'єктами публічного фінансового контролю є всі органи державної влади й державного управління, які діють на підставі правових норм, здійснюють моніторинг та інші форми контролю власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування і використання фінансових ресурсів держави та видають за результатами контрольної діяльності державні акти або акти державного управління. Як зазначає сам автор, це аж ніяк не означає, що суб'єкт публічного фінансового контролю не може контролювати використання майна, процедуру 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, яка не передбачає контроль фінансових ресурсів і відносин, що 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» [1, с. 88]. З наведеною думкою ми можемо погодитися лише частково, адже суб'єкти публічної діяльності, які також є учасниками контрольних відносин, контролюють не лише публічні фінансові кошти, а й матеріальні ресурси (наприклад, Державна фінансова інспекція України).

В. С. Шестак та В. Ю. Кобринський вважають, що суб'єкт контролю не завжди одночасно є як суб'єктом оцінки фактів, установлених у процесі здійснення контрольної діяльності, так і суб'єктом застосування заходів реагування; оцінка фактів, як і заходи реагування на оцінені факти, – це можливі, але не завжди обов'язкові сторони у діяльності суб'єкта контролю. Цей логічний акцент визначення державного контролю підкреслює і відсутність у ньому прямої вказівки на суб'єкта оцінки фактів і суб'єкта застосування заходів реагування. Завдяки відсутності цієї вказівки дане визначення уможливило висновок, що суб'єктом оцінки фактів, суб'єктом застосування заходів реагування може бути як суб'єкт контролю, так і інший суб'єкт [2, с. 37; 3, с. 47].

О. А. Музика-Стефанчук зазначає, що всебічний контроль у сфері, наприклад, бюджетної діяльності органів публічної влади, що здійснюється на всіх стадіях публічної фінансової діяльності, має широке коло учасників, наділених компетенцією у сфері фінансового контролю, є чітко організованим і контрольованим не випадково, адже все, пов'язане з публічними коштами, має перебувати під посиленним контролем як з боку органів, що безпосередньо ними управляють, так і спеціальних контролюючих і правоохоронних органів [4, с. 198–199].

Отже, на наш погляд, суб'єктами відносин у сфері публічного фінансового контролю є, з одного боку, спеціально створені органи (організації), з іншого – підконтрольні суб'єкти. У фінансово-правових відносинах чітко прослідковується владно-організуюча роль перших.

Не менш важливим питанням, порівняно з попередніми, є проблеми об'єктів та предметів контролю.

Найчастіше до об'єктів контролю відносять: цілі, стратегії, процеси, функції та завдання, параметри діяльності, управлінські рішення, організаційні формування, їх структурні підрозділи та окремі виконавці [5, с. 138].

На думку вчених, у галузі фінансового права «формально об'єктом фінансового контролю є фінансові показники діяльності, але оскільки вони або регламентують процес формування, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів, або відображають результативність їх кругообігу, фактичним об'єктом фінансового контролю є весь процес виробничо-господарської діяльності» [6, с. 79].

Інколи об'єктами визначають певні відносини. Так, на думку І. Б. Стефанюка, ці відносини «виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами – з іншого, стосовно руху, формування й використання фінансових ресурсів держави. А якщо дії суб'єкта господарювання не пов'язані з фінансовими ресурсами держави, а отже і з обмеженнями щодо їх обігу та використан-

ня, то об'єкта ДФК (державного фінансового контролю – С. Н.) 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» [1, с. 93]. Наведене твердження є дещо спірним. Як ми вже зазначали, публічний, зокрема державний, фінансовий контроль поширюється не лише на фінансові, а на матеріальні ресурси, які практично використовуються у публічних інтересах. Під контроль потрапляють не відносини, а певна діяльність у межах таких відносин.

Якщо як об'єкт публічного фінансового контролю розглядати відносини, то потрібно вказувати не на те, між ким виникають такі відносини, а на що вони спрямовані, у якій сфері виникають. Ідеться, наприклад, про відносини які виникають під час використання матеріальних, трудових, природних та інших ресурсів, оскільки вони лежать в основі визначення фінансових обов'язків суб'єктів [7, с. 55].

Своєрідним є бачення об'єктів державного контролю у В. Ю. Кобринського, який вважає, що «об'єктом державного контролю виступають фізичні та юридичні особи, а предметом – діяльність цих осіб у певній сфері» [8, с. 48]. Аналогічної думки дотримується і Ю. І. Пивовар: «Об'єктом фінансового контролю виступають господарюючі суб'єкти, до яких належать фізичні (приватні підприємці) та юридичні особи (суб'єкти господарювання незалежно від форм власності), а предметом – фінансово-господарська діяльність цих суб'єктів» [9, с. 22–23]. Про осіб як об'єктів контролю пишуть й інші вчені [10, с. 20]. У зв'язку з наведеним залишається нез'ясованим те, до чого належать результати діяльності, звіти, чи це все охоплюється предметом контролю? На наше переконання, у даному випадку більш коректно вести мову про підконтрольного суб'єкта, а не про об'єкт контролю. За такого розуміння не виникатиме проблем із визначенням (розмежуванням) об'єктів і предметів контролю.

Деякі вчені як об'єкт публічного фінансового контролю розглядають використання матеріальних цінностей, збереження готової продукції, витрачання коштів на оплату праці, касові операції, звітні дані, окремі накази, інструкції тощо [11, с. 41]. А. М. Асадов з-поміж об'єктів публічного фінансового контролю виділяє такі: законність, дисципліна, доцільність [12, с. 45]. На наш погляд, позиція автора потребує уточнення щодо питання об'єктів, адже потребує конкретизації, наприклад, про яку дисципліну йдеться – про будь-яку чи про виключно фінансову; що розуміється під доцільністю – діяльність, оподаткування, функціонування взагалі підконтрольного суб'єкта.

Отже, найчастіше як об'єкти публічного фінансового контролю розглядають такі: відносини; фізичні та юридичні особи; частина об'єктивної реальності; явища та процеси суспільного життя; діяльність або процес виробничо-господарської діяльності.



Що стосується предмета публічного фінансового контролю, то його також визначають по-різному. Найчастіше предметом фінансового контролю є первинні документи, що містять відомості про фінансово-господарську діяльність контролюваного суб'єкта [13, с. 94].

Відомості, що перевіряються у процесі фінансово-контрольної діяльності, становлять певну інформацію. А. М. Асадов наголошує на тому, що публічний фінансовий контроль «потрібно розглядати не лише як відомості про те, який реальний стан справ, але і як дуже цінну інформацію про те, наскільки обґрунтовані «задані параметри», наскільки прийнято якісне рішення, що враховує реальну ситуацію, у якій перебуває підконтрольний об'єкт. Контроль – дуже важливе джерело інформації для осмислення реальності, що має визначальне значення для вдосконалення роботи державних інститутів. Наприклад, велика кількість порушень з боку платників податків не завжди вказує на незадовільну роботу податкових органів. Можливо, встановлений необґрунтовано високий рівень податків, що і породжує проблеми, пов'язані з порушенням податкового законодавства» [12, с. 44].

І. В. Панова слушно наголошує, що «необхідною умовою ефективності фінансового контролю є система бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і повноту відображення руху вартісних показників підзвітної юридичної чи фізичної особи. Лише за такої умови результати фінансового контролю дають можливість для аналізу і об'єктивної оцінки динаміки фінансових показників і коригування процесу реалізації фінансової політики держави» [14, с. 88].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року [15], бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, ресстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень; фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Узагалі метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства (ч. 1 ст. 3 Закону).

Важливо зазначити, що вітчизняне законодавство передбачає основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме такі: 1) обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства; 2) повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі; 3) автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

4) послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності; 5) безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі; 6) нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів; 7) превалювання змісту над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми; 8) історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання; 9) єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці; 10) періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності.

Указані принципи мають відповідати принципам публічного фінансового контролю та принципам усієї публічної фінансової діяльності.

Підсумовуючи викладене, підкреслимо, що визначення суб'єктів, об'єктів, предметів – це переважно доктринальні проблеми, хоча, безперечно, такий стан справ відбивається і на практичній діяльності.

Список використаної літератури

1. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84–102.
2. Шестак В. С. Державний контроль в сучасній Україні (теоретико-правові питання) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Шестак В. С. – Х., 2002. – 195 с.
3. Кобринський В. Ю. Державний контроль у сфері національної безпеки України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Кобринський В. Ю. – К., 2008. – 209 с.
4. Музыка-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин : [монографія] / Музыка-Стефанчук О. А. – Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2011. – 384 с.
5. Державне управління : навчальний посібник / [Мельник А. Ф., Оболенський О. Ю., Васіна А. Ю., Гордієнко Л. Ю.] ; за ред. А. Ф. Мельник. – К. : Знання-Прес, 2003. – 343 с.
6. Фінансове право : підручник / [Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін.] ; керівник авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Консум, 1998. – 496 с.
7. Воронова Л. К. Финансовое право Украины : [учебное пособие] / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Х. : Одиссей, 2006. – 159 с.
8. Кобринський В. Ю. Державний контроль у сфері національної безпеки України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Кобринський В. Ю. – К., 2008. – 209 с.
9. Пивовар Ю. І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Пивовар Ю. І. – К., 2008. – 266 с.
10. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : [підручник] / Усач Б. Ф. – [4-те вид., стер.]. – К. : Знання-Прес, 2002. – 253 с. – С. 26 ;