

правовой природы и принадлежности доходов местных и внебюджетных централизованных фондов. Осуществлена детальная сравнительно-правовая характеристика рассматриваемого явления.

Ключевые слова: публичные финансы, публичные доходы, публичные расходы, публичные фонды.

PUBLIC INCOMES AS A FINANCIALLY-LEGAL CATEGORY

Prishva N.J.

Throughout the last decade financially-legal categorical device was enriched with a number of new terms. Among objective factors of the circulation to the concept «public incomes» necessity of solving of a problem to define the legal nature and an accessory of incomes of the local and off-budget centralised funds is allocated. The detailed comparative-legal characteristic of the considered phenomenon is carried out.

Key words: public finance, public incomes, public costs, public funds.

Надійшла до редакції 15.07.20140 р.

УДК 347.73

*Л.А. Савченко, д-р юрид. наук, професор,
проректор з наукової роботи
Київський міжнародний університет*

ОСНОВНІ КАТЕГОРІЇ В РЕГУЛЮВАННІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Фінансовий контроль, як особливий інститут фінансового права, завжди привертав увагу науковців і практиків. У літературних фінансово-правових джерелах зустрічається й таке його найменування як «фінансово-контрольне право». Оскільки цей інститут бурхливо розвивається, в його структурі виділяються як матеріальні, так і процесуальні норми, доцільно вести мову не про правове регулювання фінансового контролю, а про фінансово-контрольне право як складник фінансового права.

Проблеми, існуючі сьогодні щодо визначення основних категорій цього інституту, пов'язані з тим, що в Україні бракує комплексного нормативно-правового акта, в якому були б сформульовані дефініції, що стосуються фінансового контролю. Це питання частково вирішується в окремих законах і численних підзаконних актах, яких вони тлумачаться. Така законодавча неврегульованість не дозволяє ефективно функціонувати контролюючим суб'єктам, виконувати передбачені законодавством функції, а значить, і координувати їх діяльність.

Фінансовий контроль у межах наданих повноважень чи прав здійснюють різноманітні суб'єкти. Але важливого значення набуває діяльність тих суб'єктів, основною функцією яких є контрольна. З урахуванням цього суб'єкти контролю поділяються на тих, які вправі здійснювати фінансовий контроль та безпосередньо на контролюючих суб'єктів. До перших належать: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, які поряд з виконанням інших функцій наділені контрольними повноваженнями. Для цих суб'єктів *контрольна функція у фінансовій сфері є другорядною*. До контролюючих суб'єктів належать: Рахункова палата України, органи державної податкової служби України, Державна митна служба України, Державне казначейство України, державна контрольна-ревізійна служба України, Державний комітет фінансового моніторингу, інші державні органи, недержавні організації, незалежні аудитори, відповідні служби підприємств, установ чи організацій, *основною функцією яких є здійснення фінансового контролю*.

Проблеми, що виникають у діяльності останніх пов'язані в першу чергу з тим, що в законодавстві не існує розмежування таких понять, як «предмет фінансового контролю» й «об'єкт фінансового контролю», «форми фінансового контролю» й «методи фінансового контролю», а також не визначено місця аудиту в системі фінансового контролю тощо. На них ми і зосередимо увагу в даній статті.

У навчальній і науковій фінансово-правовій літературі висловлюються різні думки щодо місця аудиту в системі фінансового контролю. Аудит (від лат. «audio» – «він слухає», «слухач») – це консультативно-дорадча діяльність з відповідною метою, що здійснюється на підставі певних стандартів (регламентів) як аудиторськими фірмами – приватними аудиторами, так і державними органами та їх підрозділами – державними аудиторами. В Україні аудит, як вид недержавного фінансового контролю, набув поширення з 1993 р., з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» [2; 1993. – № 23. – Ст. 243]. Поштовхом до розвитку державного аудиту стало прийняття у 2001 р. Бюджетного кодексу України, який містить спеціальну статтю про здійснення аудиту певними державними органами.

У преамбулі Закону «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» (в редакції від 14 вересня 2006 р.) [2; 2006. – № 44. – Ст. 432] зазначено, що даний Закон спрямовано на створення системи незалежного фінансового контролю. Отже саме законодавець указує на те, що аудит є різновидом останнього, хоча таку позицію, на жаль, не підтримують деякі науковці, які описують аудит як метод чи форму фінансового контролю. У 2006 р. до ч. 2 ст. 1 указанного Закону внесено зміни й доповнення щодо його дії, де відмічається, що цей вид контролю не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів і посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю. Як вважає Л.А. Савченко, наявність таких положень говорить про те, що названий Закон регулює лише питання виконання аудиторського контролю як виду незалежного недержавного фінансового контролю, а значить визнає існування аудиту як особливого різновиду державного фінансового контролю [9, с. 53].

Існує певна невизначеність стосовно того, на що спрямовані дії контролюючих суб'єктів. У навчальних і наукових правових джерелах, нормативно-пра-

вових актах використовуються термін «суб'єкт» і «об'єкт». Окремі правознавці вказують на наявність предмета контролю. Застосовуючи різноманітні терміни, вчені і практики вкладають у них і різний зміст. Так, одні науковці [4, с. 24] називають: (а) підконтрольний об'єкт суб'єктом господарювання, на діяльність якого спрямовано контрольні дії; (б) об'єкт контролю – господарськими операціями підконтрольного об'єкта, на які згідно з чинним законодавством спрямовуються контрольні дії органів державного фінансового контролю; (в) предмет контролю – відносинами між державою і підконтрольним об'єктом з приводу дотримання (недотримання) ним стандартів (норм, правил) у здійсненні конкретних господарських операцій, на які спрямовуються контрольні дії. Другі [1, с. 17] визначають об'єкти фінансового контролю як суб'єкти господарювання, як усі юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності. Треті [3, с. 55] до підконтрольних суб'єктів відносять підприємства, установи, організації фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з рухом публічних грошових фондів і в яких виникають імперативні обов'язки щодо формування подібних фондів. Четверті [10, с. 79]

намагаються довести, що об'єкт фінансового контролю – це фінансові показники діяльності, а оскільки вони або регламентують процес формування, розподілу, перерозподілу й використання фінансових ресурсів, або відбивають результативність їх кругообігу, фактичним об'єктом їх фінансового контролю є весь процес виробничо-господарської діяльності.

По-різному трактуються і вживаються вказані категорії і в нормативно-правових актах і законопроектах. Так, у Стандарті Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів», затвердженому постановою Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р., № 28-6, ідеться про *предмет перевірки* (порядок використання коштів Держбюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів, пов'язаних з Держбюджетом, їх рух, нормативно-правові акти, розпорядчі та інші документи, пов'язані з діяльністю учасників бюджетного процесу в цій сфері) й *об'єкти перевірки* (апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Секретаріат Кабінету Міністрів України, апарат Ради національної безпеки й оборони

України, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Національний банк України, уповноважені банки та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Держбюджету, апарати Конституційного, Верховного й Вищого господарського судів України, інші судові органи, центральні органи виконавчої влади, апарат Генеральної прокуратури, інші правоохоронні й контрольні органи України).

У Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р., № 550, вживається поняття «*об'єкт контролю*» як підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання, включаючи його структурні й відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого орган служби має повноваження й підстави для проведення ревізії відповідно до законодавства.

Методичні рекомендації з організації й проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 13 березня 2007 р., №50, містять конструкцію «*підконтрольний об'єкт*», тлумачення якого не наводиться.

Аналогічні неточності зустрічаються й у законопроектах, що стосуються організації та здійснення фінансового контролю. Так, у проекті Закону України № 2020 «Про державний фінансовий контроль» [6], внесеному на розгляд Верховної Ради України народним депутатом В. Коновалюком (далі – законопроект № 2020), поняття «*предмет фінансового контролю*» (розпорядча й фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування, володіння, використання й відчуження грошових коштів та інших активів, що належать або мають належати державі, у тому числі зобов'язаннями по податках, зборах (обов'язкових платежах) і відрахуваннях до бюджету й позабюджетних фондів) та «*об'єкт фінансового контролю*» чітко розмежовуються (органи виконавчої влади всіх рівнів, підприємств, установ та організацій). На жаль, автор законопроекту ототожнює категорії «*об'єкт державного фінансового контролю*» й «*підконтрольний об'єкт*» (ст. 12), що не сприяє чіткому розмежуванню предмета й об'єкта фінансового контролю.

У законопроекті «Про фінансовий контроль» №1131-1 від 30 серпня 2002 р. [8], поданому Кабінетом Міністрів України (далі – законопроект №1131-1),

ідеться про *об'єкт фінансового контролю* (повний комплекс (система) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, на які спрямовуються контрольні заходи суб'єктів фінансового контролю й господарювання). А законопроект «Про систему державного фінансового контролю в Україні» № 1131 від 3 червня 2002 р. [7], поданий народним депутатом Ю.А. Кармазіним (далі – законопроект № 1131), допускає існування: (а) *підконтрольних об'єктів* (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, в тому числі ті, що не мають статусу юридичної особи, громадські організації, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого, щодо яких здійснюються контрольні заходи); (б) *об'єктів державного фінансового контролю* (підконтрольні об'єкти, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні й відчуженні активів, що належать державі, коштів, що залишаються в їх розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за плате-

жами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отримання кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операції, що провадяться підконтрольними об'єктами з такими активами); (в) *предмета фінансового контролю* (безпосередньо активи, що належать державі у формуванні, розподілі, володінні, використанні і відчуженні яких бере участь підконтрольний об'єкт, а також кошти, що залишаються в 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).

Вважаємо доцільніше оперувати поняттям «*підконтрольний суб'єкт*» і відокремлювати предмет контролю від його об'єкта. *Підконтрольний суб'єкт* – це підприємство, установа, організація, державний орган, орган місцевого самоврядування, їх структурні підрозділи тощо, які беруть участь у формуванні, розподілі й використанні публічних фондів коштів, управлінні державним чи комунальним майном. *Об'єкт фінансового контролю* – це фінансова й пов'язана з нею господарська діяльність підконтрольних суб'єктів, стан їх

внутрішнього контролю, на які спрямовуються дії контролюючих суб'єктів чи суб'єктів, які здійснюють фінансовий контроль, публічні фінанси, майно, що належить державі чи органам місцевого самоврядування. *Предмет фінансового контролю* – це окремі аспекти фінансової й пов'язаної з нею господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, фінансові, бухгалтерські документи, що віддзеркалюють рух публічних фінансів тощо.

У зв'язку з тим, що чинним законодавством не визначено форми фінансового контролю та їх види, вчені виділяють їх на власний розсуд, у певних випадках називаючи їх видами. Таку неоднозначність можна спостерігати й у нормативних актах. Так, у Законі України «Про Рахункову палату» [2; 1996. – № 43. – Ст. 212] (п. 6 ст. 7) зазначається, що Рахункова палата може організувати і провадити оперативний контроль. У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затвердженій розпорядженням Кабінету Міністрів України №158-р від 24 травня 2005 р., йдеться про наступний фінансовий контроль, який іменується подальшим і тлумачиться як сукупність контрольних дій, які здійснюються по закінченні реалізації управлінського рішення чи після вико-

нання фінансово-господарської операції (наприклад, після здійснення платежів).

В. Коновалюк у законопроекті №2020 (ст. 13 «Види державного фінансового контролю») зазначає: залежно від часу проведення цей контроль поділяється на попередній, поточний і подальший. У той же час автор законопроекту в ст. 14 виділяє форми здійснення державного фінансового контролю, вказуючи, що залежно від підстав проведення цей контроль провадиться в обов'язковій або ініціативній формі. З указаною позицією складно погодитись.

Існування таких форм фінансового контролю, як попередній, поточний і наступний (подальший) підтримує більшість учених – юристів-фінансистів. Уперше законодавчо ці форми фінансового контролю (*попередній* – провадиться під час обговорення і прийняття проектів законів (рішень) про бюджет та інших проектів законів (рішень) з фінансово-бюджетних питань; *поточний* – має місце під час розгляду окремих питань виконання бюджетів на засіданнях комітетів, комісій, робочих груп законодавчих (представницьких) органів під час парламентських слухань і у зв'язку з депутатськими запитами; і *наступний* (подальший) – здійснюється під час розгляду й за-

твердження звітів про виконання бюджетів) визначені в Бюджетному кодексі РФ [Див.: 5], до якого у 2007 р. у ст. 265 внесено зміни, якими й назвали зазначені форми фінансового контролю, що провадиться законодавчими (представницькими) органами. Можливо, наявність такої статті і припинить дискусії науковців щодо форм фінансового контролю, хоча вона і стосується лише контролю бюджетного.

Особливу увагу рекомендуємо звернути на методологію фінансового контролю; не на методи чи процедури, а саме методологію, яка включає в себе як методи контролю, так і їх специфічний різновид – аудиторські процедури, тобто, ми погоджуємося з тими фінансознавцями, які виділяють методи такого контролю. Але оскільки останнім часом певного поширення набуває аудит як специфічний вид фінансового контролю, доцільно вести мову про існування аудиторських процедур.

Під *методом фінансового контролю* більшість науковців розуміють спосіб (прийом), який застосовується при виконанні контрольних функцій відповідними суб'єктами. З нашого погляду, *аудиторська процедура* – це специфічний прийом, порядок дій аудиторів, що має місце під час проведення аудиту щодо публічних фінансів. Чинне

законодавство не відмежовує ці поняття, як і особливості методів фінансового контролю й аудиторських процедур. Підкреслимо, що в міжнародних фінансово-правових документах теж бракує дефініції категорії «аудиторська процедура», чим і зумовлено неоднозначність у підходах до тлумачення зазначених понять. У нормативно-правових актах, наукових, навчальних джерелах вживаються ці обидві конструкції – «метод контролю» й «аудиторська процедура», хоча можна зустріти й такі, як «процедура» і «методичні прийоми». Іноді в різних документах однакові прийоми йменуються по-різному – або «методи фінансового контролю», або «аудиторські процедури». Наприклад, у Стандартах державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного й комунального майна, затверджених наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 9 серпня 2002 р., №168), ідеться про способи й методичні прийоми фінансового контролю, тобто про методи фінансового контролю, якими вважаються ревізія, перевірка, оцінка, розслідування й вивчення, хоча окремі з них можна віднести й до аудиторських процедур. Поняття «аудиторські процедури» й «поточні аудиторські проце-

дури» містять Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової й господарської діяльності бюджетних установ, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 19 грудня 2005 р., № 451), хоча їх трактування в них не наводяться. Указаним документом до аудиторських процедур віднесено камеральну перевірку, моніторинг та обстеження. Цей нормативно-правовий акт передбачає і наявність фактичних контрольних процедур – контрольні обміри, інвентаризація, звірки. Отже, термін «перевірка» в першому документі вважається методом фінансового контролю, а в другому – перевірку камеральну як різновид відносять до аудиторських процедур. Така позиція розробників указаних нормативно-правових актів є незрозумілою. І доки не буде чітко сформульовано, що таке аудиторські процедури, окремі методи фінансового контролю вважатимуться ними.

У згаданих Методичних рекомендаціях моніторинг та обстеження теж визначено як аудиторські процедури. Вважаємо, що огляд, вивчення й оцінка – це також аудиторські процедури.

Цікаво інтерпретує методи фінансового контролю В. Коновалюк (у законопроекті

№ 2020), який теж не відділяє їх від аудиторських процедур, указуючи на те, що суб'єктами державного фінансового контролю використовуються такі методи здійснення контролю, як моніторинг, аналіз, централізоване й децентралізоване інспектування, перевірка, ревізія, ідентифікація, ліцензування, фінансова експертиза, обстеження; фінансовий аудит і нагляд. Вважаємо, що фінансовий аудит та інспектування (разом з окремо виділеними такими його видами як централізоване й децентралізоване) не можуть бути методами фінансового контролю, тим паче, що автором законопроекту виділяється ревізія. Такі норми суперечать Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу» [2; 1993. – №1. – Ст. 110] та іншим нормативним актам, в яких відмічається, що інспектування полягає в документальній і фактичній перевірці відповідного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю й провадиться у формі ревізії. Це ж стосується і фінансового аудиту, який у цьому Законі названо різновидом державного фінансового контролю, а не його методом.

З одного боку, закладаючи в основу поділу методів фінансового контролю спосіб здійснення контрольних повноважень суб'єктами фінансового контролю, можемо вирізнити такі його методи, як ревізія, перевірка, аналіз, обстеження, інвентаризація, спостереження, експертиза, дослідження, моніторинг, нагляд, ліцензування, державна реєстрація, ідентифікація, розслідування, вивчення. З іншого – з огляду на специфіку аудиторського контролю окремі методи контролю фінансового можуть виступати аудиторськими процедурами.

Враховуючи викладене вище, вважаємо, що в Законі України «Про фінансовий контроль», який планується прийняти, необхідно вказати методи фінансового контролю й аудиторські процедури, що використовуватимуться контролюючими суб'єктами при проведенні контрольних дій, що сприятиме чіткому контролю публічних фінансів. Але перш ніж урегулювати окремі питання публічного фінансового контролю, треба розробити Концепцію його розвитку, у якій надати визначення поняттям, запропонованим до застосування у фінансово-правовій сфері.

Список літератури: 1. *Базась М.Ф.* Методика та організація фінансового контролю: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: МАУП, 2004. – 440 с. 2. Відомості Верховної Ради України. 3. *Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П.* Финансовое право: Учеб. пособ. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с. 4. *Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін.* Державний фінансо-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

вий контроль: ревізія та аудит. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с. 5. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Под ред. Е.Ю.Грачевой. – М.: Проспект, 2009. – 576 с. 6. Про державний фінансовий контроль: Проект Закону України № 2020 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=31663. 7. Про систему державного фінансового контролю в Україні: Проект Закону № 1131 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=12389//. 8. Про фінансовий контроль: Проект Закону України №1131-1 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=12930. 9. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с. 10. Фінансове право: Підруч. / Керівник авт. кол. і відп. ред. Л.К. Воронова. – Х.: Консул, 1998. – 496 с.

ОСНОВНЫЕ КАТЕГОРИИ В РЕГУЛИРОВАНИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Савченко Л.А.

Рассматривается финансовый контроль как особый институт финансового права. В его структуре выделяются материальные и процессуальные нормы. Автор считает, что целесообразнее вести речь не о правовом регулировании финансового контроля, а о финансово-контрольном праве как составляющей финансового права. Отмечается необходимость принятия закона о финансовом контроле.

Ключевые слова: финансовый контроль, аудит, формы и методы финансового контроля.

BASIC CATEGORIES IN THE REGULATION OF FINANCIAL CONTROL

Savchenko L.A.

Financial control as special institute of financial law is considered. In its structure are allocated as material and procedural are noted. The author considers that it is expedient to speak not about financial control legal regulation, and about the financially-control law as compound of financial law. Necessity of an adoption of law about financial control is marked.

Key words: financial control, audit, forms and methods of financial control.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73 : 336.225

Л.В. Товкун, канд. екон. наук, доцент
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого, м. Харків

ПОНЯТТЯ Й ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Одним з основних, фундаментальних понять правової науки є правовідносини. Як зазначає Р.О. Халфіна, «це така форма, в якій абстрактна норма права набуває свого реального

існування, втілюючись в реальних конкретних суспільних відносинах» [10, с. 5].

Зауважимо, що в теорії права й фінансово-правовій науці немає єдності думок щодо того,