

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
РАХУНКОВА ПАЛАТА УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНА СЛУЖБА ФІНАНСОВОГО  
МОНІТОРИНГУ УКРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ  
СЛУЖБИ УКРАЇНИ  
АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ  
ІНСТИТУТ ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ СЛОВАЦЬКОЇ  
АКАДЕМІЇ НАУК  
ОПОЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ (ПОЛЬЩА)**

*Присвячується  
100-річчю Університету ДФС України*

**РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ  
В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ  
БЕЗПЕКИ КРАЇНИ**

***ЗБІРНИК МАТЕРІАЛІВ І МІЖНАРОДНОГО ФОРУМУ***

*23 травня 2019 року*

**ІРПІНЬ  
2019**

УДК 336.221.4(477)(063)  
ББК 65.9(4 Укр)261.4я431  
Р45

*Рекомендовано до друку  
Вченою радою Університету державної фіскальної служби України  
(протокол № 4 від 25 квітня 2019 р.)*

**Редакційна колегія:** Пашко П. В., д.е.н., професор; Шевчук О. А., д.е.н., професор; Гаврилова Л. В.; Огонь Ц. Г., д.е.н., професор; Рубан Н. І., к.е.н., доцент; Juraj Sipko, Phd; Чубенко А. Г., д.ю.н., професор; Рувін О. Г., д.ю.н., професор; Лісовий А. В., д.е.н., професор; Сидоренко О. М., к.е.н.

**Р45 Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни :** зб. матер. I Міжнародного форуму / Держ. фіск. служб. України, Університет ДФС України. – Ірпінь, 2019. – 244 с. – (Присвячується 100-річчю Університету ДФС України).

**ISBN 978-966-337-529-8**

Збірник містить матеріали I Міжнародного форуму “Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни”, який відбувся 23 травня 2019 р. на базі Університету державної фіскальної служби України. У ньому розглянуто найбільш актуальні проблеми розвитку сфери державного фінансового контролю в Україні за такими напрямками: функціонування системи державного фінансового контролю в контексті забезпечення економічної безпеки України; актуальні питання функціонування і розвитку зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю; місце податкового та митного аудиту як сучасної форми контролю податкових надходжень в системі забезпечення економічної безпеки країни; світові надбання та вітчизняні реалії розвитку електронного аудиту; місце судово-економічної експертизи у фінансових розслідуваннях та напрями її удосконалення; роль державного фінансового моніторингу у системі захисту економічних інтересів країни; правове забезпечення фінансового контролю в Україні.

Видання розраховане на науковців, викладачів, економістів, фінансистів, юристів, працівників органів державного управління, студентів вищих навчальних закладів та суб’єктів господарської діяльності.

**Редакційна колегія не завжди поділяє думку авторів і не несе відповідальності за недостовірність опублікованих даних.  
Тези друкуються у авторській редакції. За точність викладеного матеріалу відповідальність покладена на авторів.**

УДК 336.221.4(477)(063)  
ББК 65.9(4 Укр)261.4я431

**ISBN 978-966-337-529-8**

© Університет державної фіскальної служби України, 2019

## **Вітальне слово голови організаційного комітету форуму**

Шановні учасники I Міжнародного форуму “Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни”, щиро вітаю Вас в Університеті державної фіскальної служби України. Наш відомчий навчальний заклад вищої освіти здійснює безпосередню підготовку фахівців для роботи в органах системи державного фінансового контролю України. Саме тому, з метою забезпечення поєднання науки і практики, Університет ініціював проведення форуму.

Своєчасність проведення цього заходу обумовлюється сучасними трансформаційними процесами в державних інституціях, на які покладено функції здійснення державного фінансового контролю. Відповідно, у цей період інституціональних змін виникають загрози зниження рівня повноцінного виконання функцій вітчизняної системи державного фінансового контролю. Це, у свою чергу, ставить під загрозу ефективне функціонування національної економіки країни та знижує рівень її економічної безпеки.

Метою форуму визначено аналіз сучасних теоретико-методологічних та практичних проблем розвитку державного фінансового контролю та становлення його системи в Україні в контексті забезпечення економічної безпеки держави та формування на цій основі відповідних теоретико-утилітарних рекомендацій. Досягнення поставленої мети має бути здійснено у формі надання науково-практичних засад для нейтралізації зазначених вище ризиків.

Сьогодні можна з упевненістю говорити, що форум надав можливість зібратися в одному місці науковцям і практикам, які присвячують своє життя формуванню теоретичного базису та практичній реалізації державного фінансового контролю. Потенціал учасників зібрання надає впевненості, що у результаті роботи форуму будуть сформовані дієві рекомендації, які дозволять реформувати систему державного фінансового контролю України не лише без втрат для національної економіки, а й зі зростанням рівня економічної безпеки держави.

Тому бажаю Вам плідної роботи, конструктивної дискусії та доброзичливої атмосфери. Будемо раді ще неодноразово бачити всіх Вас у нашому чарівному Університеті.

**З повагою,  
ректор Університету державної  
фіскальної служби України,  
заслужений діяч науки і техніки України,  
доктор економічних наук, професор**



**ПАШКО П. В.**

# ЗМІСТ

## ПАНЕЛЬ 1

### **ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ**

Барановська Вікторія Григорівна, Барабаш Наталія Степанівна ОСНОВНІ ВЕКТОРИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	11
Бліхар Марія Миронівна ВИДИ, ФОРМИ ТА МЕТОДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЗДІЙСНЕННЯМ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	14
Бондарук Таїсія Григорівна, Бондарук Олег Сергійович ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ БЮДЖЕТНОЇ БЕЗПЕКИ.....	20
Бригінець Олександр Олексійович ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ.....	23
Виговська Наталія Георгіївна РОЗВИТОК СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК РЕЗУЛЬТАТ ІНТЕГРАЦІЇ ЇЇ СУБ'ЄКТІВ.....	27
Горбунов Олександр Володимирович МІСЦЕВІ ФІНАНСИ ЯК ОБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	31
Салаєв Кянан Гаджі ТЕОРІЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ АЗЕРБАЙДЖАНУ: ГЕНЕЗИС ТА МАЙБУТНЄ.....	35
Калюга Євгенія Василівна КОНТРОЛЬ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ НАГЛЯДУ ЗА ЯКІСТЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....	37
Левченко Олександр Миколайович УЧАСТЬ ГРОМАДСЬКОСТІ ТА СУСПІЛЬНИЙ (ГРОМАДСЬКИЙ) НАГЛЯД ЯК ЕЛЕМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОВІРИ ДО БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ .....	40
Любенко Андрій Миколайович ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	43
Магопець Олена Анатоліївна ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА ДЕРЖАВИ ЯК ФАКТОР ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ.....	47

Онишко Світлана Василівна ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА, ФІНАНСОВИЙ РИНОК І ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: НАПРЯМИ ДОТИЧНОСТІ ТА УЗГОДЖЕННЯ.....	50
Пашко Павло Володимирович, Пашко Даляна Василівна РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ: ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ.....	54
Половинець Діана Віталіївна НЕОБХІДНІСТЬ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ПРИ БУДІВНИЦТВІ ТИМЧАСОВИХ СПОРУД.....	57
Поснова Тетяна Вікторівна ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ.....	60
Рубан Наталія Іванівна РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ НАПОВНЕННЯ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	62
Рябчук Оксана Григорівна ЗНАЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ РОЗВИТКУ ФІЗИЧНОЇ КУЛЬТУРИ І СПОРТУ.....	72
Шалімова Наталія Станіславівна ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ З ПОЗИЦІЙ ВЗАЄМВІДНОСИН СУБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ.....	75
Шалімов Володимир Володимирович РОЗШИРЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ВСТАНОВЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА НЕОБХІДНОСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ РЕГІОНУ.....	79
Шевчук Володимир Олександрович КОНТРОЛЬ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ МОДЕРНИХ СУСПІЛЬСТВ: ПРИРОДНИЧІ ЗАСАДИ БЕЗПЕКИ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	83
Шевчук Олег Анатолійович РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ КРАЇНИ.....	87
Шерстюк Олександр Леонідович ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ.....	90

**ПАНЕЛЬ 2**  
**ЗОВНІШНІЙ ТА ВНУТРІШНІЙ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ:**  
**СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ**  
**ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Воленко Валерія Григорівна STATE FINANCIAL CONTROL FOR THE FORMATION OF LOCAL BUDGETS INCOME: ORGANIZATIONAL ASPECTS.....	93
Гупаловська Мирослава Богданівна СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	96
Гуцаленко Любов Василівна ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ МИТНОГО ПОСТАУДИТУ В УКРАЇНІ.....	98
Дорош Ніна Іванівна ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ОЦІНЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	102
Завистовська Ганна Іполитівна НЕОБХІДНІСТЬ ІСНУВАННЯ УРЯДОВОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	105
Кремінський Олег Вікторович STATE FINANCIAL CONTROL AND DIRECTIONS OF ITS IMPLEMENTATION IN UKRAIN.....	107
Мартиненко Валентина Віталіївна ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ.....	111
Мельник Віктор Миколайович, Щур Роман Іванович ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ ОБ'ЄДНАНИХ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ .....	114
Пасічник Юрій Васильович ІМПЕРАТИВИ ЗОВНІШНЬОГО БЮДЖЕТНОГО АУДИТУ.....	118
Піхоцький Володимир Федорович, Піхоцька Ольга Миколаївна ПІДВИЩЕННЯ ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНОЇ ДИСЦИПЛІНИ ДЕРЖАВИ ЧЕРЕЗ ФУНКЦІЮ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ.....	121
Піхоцький Андрій Володимирович СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ЗМІЦНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ.....	126

Томчук Юлія Юріївна	
МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИПЛАТ ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦЯМ.....	132
Умерова Ганна Валеріївна	
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА.....	136
Яремчук Ірина Володимирівна	
ДІЯЛЬНІСТЬ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	138

### **ПАНЕЛЬ 3**

#### **ПОДАТКОВИЙ ТА МИТНИЙ АУДИТ ЯК СУЧАСНА ФОРМА КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ**

Гушленко Ірина Валентинівна	
ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТНК У КОНТЕКСТІ ЗМІН ЗАКОНОДАВТСТВА З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ.....	142
Грищук Світлана Віталіївна	
СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «МИТНИЙ ПОСТАУДИТ»: ПРОБЛЕМИ УНІВЕРСАЛІЗАЦІЇ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ ТА ЗАКОНОДАВЧОГО ВИЗНАЧЕННЯ.....	145
Лісовий Андрій Васильович, Залізко Василь Дмитрович	
ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: ВІДБІР ПЛАТНИКІВ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ.....	149
Монаєнко Антон Олексійович	
ПРАКТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕЯКИХ УПОВНОВАЖЕНИХ ЧИННИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ СУБ'ЄКТІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ ТА ЇХНІХ АГЕНТІВ ОБСЛУГОВУВАННЯ ЩОДО НАРАХУВАННЯ ПОРТОВИХ ЗБОРІВ ДЛЯ СУДЕН.....	151
Сидоренко Олексій Миколайович	
СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯМ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ.....	156
Тарашенко Володимир Анатолійович	
ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ.....	160
Теліщук Микола Миколайович	
ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ КОНКУРЕНЦІЇ МІЖ КРАЇНАМИ.....	163

**ПАНЕЛЬ 4**  
**ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ: СВІТОВІ НАДБАННЯ**  
**ТА ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ**

Орехова Альвіна Іванівна

ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ.....167

**ПАНЕЛЬ 5**  
**СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА**  
**У ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАННЯХ**

Брадул Олександр Михайлович, Шепелюк Віра Анатоліївна

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ  
ЕКСПЕРТИЗИ..... 170

Міщенко Тетяна Михайлівна

ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАВДАНЬ СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ  
КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ..... 173

Проскура Катерина Петрівна

РОЛЬ ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ ТА ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ  
ПРИ ВИРІШЕННІ ГОСПОДАРСЬКИХ СПОРІВ ..... 177

**ПАНЕЛЬ 6**  
**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ У СИСТЕМІ**  
**ЗАХИСТУ ЕКОНОМІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ КРАЇНИ**

Воронкова Олена Миколаївна

EFFICIENCY OF THE STATE FINANCIAL MONITORING IN THE ASPECT  
OF FINANCIAL SECURITY..... 180

Єгоричева Світлана Борисівна

РЕАЛІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО  
МОНІТОРИНГУ..... 182

Коваленко Юлія Михайлівна

КРИТЕРІЇ СТУПЕНЯ РИЗИКУ НА РИНКАХ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ  
ДЛЯ ПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО НАГЛЯДУ (КОНТРОЛЮ).....186

Козлова Юлія Сергіївна

ПОВНОВАЖЕННЯ СПЕЦІАЛЬНО УПОВНОВАЖЕНОГО ОРГАНУ У  
СФЕРІ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ..... 190



Процюк Тетяна Богданівна, Скриньковський Руслан Миколайович РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД У ФІНАНСУВАННІ РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ЗБРОЇ МАСОВОГО ЗНИЩЕННЯ: МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ.....	193
Слав'юк Ростислав Анатолійович, Шкварчук Людмила Олександрівна ВАЛЮТНИЙ НАГЛЯД У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	197
Чубенко Антон Григорович КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ.....	200

**ПАНЕЛЬ 7**  
**ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО**  
**КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

Борець Лариса Василівна, Сластьоненко Оксана Олександрівна ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ.....	203
Гарбінська-Руденко Альона Валеріївна, Шмигельська Оксана Дмитрівна ФІНАНСОВО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ СУДОВОЇ ВЛАДИ В УМОВАХ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ: МЕХАНІЗМ ТА ПРАВОВИЙ СТАТУС СУБ'ЄКТІВ.....	207
Гмирін Андрій Анатолійович РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РОЗБУДОВІ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ.....	210
Іванський Андрій Йосипович ДЕЯКІ ШЛЯХИ ПОДАЛЬШОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД.....	213
Криницький Ігор Євгенович ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК (КОНТРОЛЬНО-ПРАВОВА ПРОЕКЦІЯ).....	217
Онишко Олег Володимирович УЗГОДЖЕННЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ІНСТИТУТУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЯК ПЕРЕДУМОВА ЇХ ПРАВОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ.....	221
Харченко Анастасія Андріївна ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГРОМАДСЬКОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ.....	224

Фоменко Юлія Олександрівна	
ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ГРОМАДСЬКОГО БЮДЖЕТУ.....	227
Шакірова Олена Вадимівна	
АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ СКЛАДОВИХ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	228
Чайка Вікторія Вікторівна, Касьяненко Любов Михайлівна	
ПОДАТКОВИЙ КОМПЛАЄНС ЯК СПОСІБ САМОЗАХИСТУ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ.....	232
Дідківська Галина Василівна	
КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	238
Топчій Василь Васильович	
ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА В ДОКТРИНІ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВА.....	240

**ПАНЕЛЬ 1**  
**ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО**  
**ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**  
**ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ**

**ОСНОВНІ ВЕКТОРИ РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО**  
**ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

**Барановська В. Г.**

*кандидат економічних наук, доцент, доцент  
кафедри фінансового аналізу та аудиту  
Київського національного торговельно-  
економічного університету,*

**Барабаш Н. С.**

*кандидат економічних наук, доцент, доцент  
кафедри фінансового аналізу та аудиту  
Київського національного торговельно-  
економічного університету,*

Враховуючи функціональне призначення державного фінансового контролю, насамперед, з обґрунтованого управління державними фінансовими ресурсами, можна стверджувати, що він відіграє вагомий роль у забезпеченні фінансової, а отже і економічної безпеки України.

Утім, й досі в Україні не створена єдина система державного фінансового контролю, є доволі багато проблемних питань у його повсякденному перебігу, розподілі функцій контролюючих органів, що спричиняє дублювання в їх роботі. Потребує вдосконалення й наукове, організаційно-методичне, інформаційно-аналітичне, кадрове, технологічне забезпечення державного фінансового контролю для повноцінного впровадження ризикоорієнтованих підходів у контрольну діяльність. Відтак, на порядку денному не просто визначення основних векторів реформування державного фінансового контролю, а планомірна робота з їх імплементації в практичну діяльність контролюючих органів.

Сьогодні в Україні відсутній єдиний кодифікований законодавчий акт, що регламентує здійснення ДФК, законодавча і виконавча гілки влади не дійшли згоди щодо цього. Прийнятий ще в 1993 р. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», який останніми роками зазнав численних поправок, визначає, що здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої

влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю[1].

Водночас, вищим органом державного фінансового контролю вважається Рахункова палата України, функціонування якої регламентовано Законом України «Про Рахункову палату». Цим законом визначено, що Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Такий статус-кво в правовому забезпеченні державного фінансового контролю не створює імпульсу для формування його єдиної системи (у класичному розумінні) в Україні, вносить певний дисонанс у координацію зусиль державних контролюючих органів, не дозволяє їм повною мірою досягти синергетичного ефекту у забезпеченні бюджетної безпеки держави зокрема і фінансової й економічної безпеки України загалом.

Відтак, до пріоритетних векторів реформування державного фінансового контролю, на наш погляд, насамперед, слід віднести певну кодифікацію його правового забезпечення. На наш погляд, нова редакція Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» має передбачати визначення уніфікованих підходів до проведення державного фінансового контролю, чітке формулювання сутності ризик-орієнтованого підходу в його організації, що уможливило б більш обґрунтований вибір форми, тривалості, періодичності контрольних заходів з огляду на віднесення діяльності контрольованих економічних агентів до певної категорії ризику. Це дозволить зменшити кількість перевірок, а деяких платників податків, обов'язкових зборів і платежів та розпорядників бюджетних коштів звільнити від планових перевірок.

Крім того, не заперечуючи доцільність функціонування державних контролюючих органів різних гілок влади, на наше переконання, слід окремим законом унормувати функціонування Державної аудиторської служби, діяльність якої зараз регламентована постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України»[3].

Необхідно внести і відповідні зміни до Бюджетного кодексу України стосовно встановлення пропорційної здійсненому правопорушенню в бюджетній сфері санкційної відповідальності за невиконання закону про бюджет/фінансування видатків, не включених до бюджетного розпису, що стримуватиме скоєння аналогічних правопорушень в перспективі.

Крім того, в Україні наразі відсутні й єдині концептуальні документи з реформування державного фінансового контролю. Так, Кабінетом Міністрів України розпорядженням від 10.05.2018 № 310-р затверджено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, положення якої в основному спрямовані

на вдосконалення діяльності Державної аудиторської служби. Водночас, в Концепції, зокрема, зазначається, що «розвиток органів Держаудитслужби та Рахункової палати, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних (місцевих) ресурсів, на сьогодні є важливим та одним із пріоритетних завдань країни в умовах євроінтеграції. Тому значної уваги потребують питання налагодження плідної та конструктивної співпраці між ними, зокрема щодо планування та проведення контрольних заходів, модернізації їх методологічного та нормативно-правового забезпечення, підвищення довіри громадян до результатів їх контрольних заходів тощо. В Україні наявність схожих повноважень в органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади у різних сферах контролю, вважається негативною практикою. Тоді як у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового контролю, зокрема Королівстві Нідерланди, Сполучених Штатах Америки, наявність подібних або практично однакових повноважень в органів фінансового контролю, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості і результативності контролю, а також є стимулом для ефективної взаємодії таких органів»[4].

Одним з векторів реформування державного фінансового контролю в зазначеній Концепції визначено створення інтегрованої автоматизованої інформаційної бази з даними про стан та результати державного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів – Держаудитслужби, Рахункової палати, Казначейства, Держфінмоніторингу,ДФС, Антимонопольного комітету, НКЦПФР та інших відповідних державних органів, що уповноважені здійснювати державний контроль[4].

В цьому плані, на наше переконання, потрібна розробка єдиного концептуального бачення реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю, яке б містило формулювання векторів його реформування стосовно контролюючих органів законодавчої і виконавчої гілок влади, підвищення рівня адаптованості їх діяльності до змін у перебігу бюджетного процесу, поліпшення координації їх дій та їх співпраці з органами внутрішнього фінансового контролю контрольованих ними структур.

Важливими векторами реформування державного фінансового контролю, як нам здається, стануть також:

широке запровадження в практику діяльності контролюючих органів стратегічного аудиту з метою комплексної обґрунтованої оцінки стану

реалізації стратегічних цілей і пріоритетів державної фінансової політики з огляду на наявні ресурсні можливості, плановані доходи і видатки;

використання в контрольній практиці сучасних інформаційних технологій, необхідних для аналізу величезного масиву даних.

Реалізація вищезазначеного сприятиме врахуванню не відомчих, а суспільних інтересів, підвищенню дієвості державного фінансового контролю у системі заходів з забезпечення фінансової і економічної безпеки України.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-ХІІ від 26.01.1993 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

2. Закон України «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 02.07.2015 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

4. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80/conv>

## ВИДИ, ФОРМИ ТА МЕТОДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЗДІЙСНЕННЯМ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

**Бліхар М. М.**

*доктор юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри конституційного та міжнародного права  
Навчально-наукового інституту права та психології  
Національного університету «Львівська політехніка»*

Вітчизняні, як, зрештою, й іноземні, науковці присвячують багато уваги дослідженню класифікації фінансового контролю, аналізу його різновидів, форм та методів. У цьому контексті викликають зацікавлення насамперед праці Л. Воронової та Л. Савченко. Водночас для вітчизняної

правової науки дослідження різновидів, форм та методів фінансового контролю під час здійснення інвестиційної діяльності є відносно новим науковим явищем.

Фінансовий контроль дотичний практично до усіх фінансово-правових інститутів, і тому, окрім фінансово-правових норм, що регулюють організацію та порядок проведення фінансового контролю загалом, є норми, які передбачають його специфіку у фінансово-правових інститутах. Особливої частини фінансового права і закріплені відповідним законодавством (наприклад, бюджетним, валютним, податковим, банківським тощо). Сьогодні серед учених і практиків немає єдності щодо вибору критеріїв класифікації видів, форм та методів контролю загалом і за інвестиційною діяльністю зокрема. Що ж стосується саме фінансово-інвестиційного контролю, то такий стан речей можна пояснити широкою варіативністю суб'єктів та об'єктів цього контролю, саме тому існує велика кількість його видів та методів, які можна класифікувати за різними ознаками.

У фінансово-економічному словнику вид контролю тлумачиться як складова частина системи контролю із властивим їй змістом, призначена для здійснення функції контролю згідно зі своїми завданнями, правами та обов'язками [1, с. 135]. Так, за спрямованістю контрольних дій залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта контролю зазвичай розрізняють внутрішній і зовнішній контроль. Хоча, потрібно відзначити, деякі науковці вважають, що використання поняття «внутрішній контроль», з позиції наукової методології, є недоцільним. Наприклад, на думку І. Ващенка, «виконання контрольних функцій можливе лише контролюючим суб'єктом, зовнішнім у відношенні до підконтрольного, а тому більш правильним вважати внутрішнім контролем лише той, що функціонує у підконтрольного суб'єкта» [2, с. 17]. Тобто фактично йдеться про самоконтроль. Ми не поділяємо такого підходу, особливо з урахуванням специфіки інвестиційної діяльності, під час здійснення якої внутрішній фінансовий контроль інвестиційної діяльності є одним з основних елементів управління, адже забезпечує можливість ухвалення ефективних управлінських рішень щодо реалізації інвестиційного проекту.

Отже, внутрішній фінансовий контроль інвестиційної діяльності, з одного боку, є процесом, спрямованим на досягнення завдань організації, а з іншого – результатом управління плануванням, організацією і моніторингом інвестування загалом й окремих проектів усередині підприємства. Зокрема, ми розглядаємо цей різновид фінансового контролю радше як функцію управління інвестиційною діяльністю, спрямовану на забезпечення зворотного зв'язку в контурі фінансового управління; як самостійну систему, що має специфічні методи та процедури; як контрольний процес щодо

виконання і забезпечення реалізації всіх управлінських рішень у сфері інвестиційної діяльності задля реалізації інвестиційної стратегії і тактики.

Реалізація внутрішнього фінансово-інвестиційного контролю покладена на відповідні підрозділи в структурі самих підприємств, а забезпечується він в основному перевіркою та аналізом інвестиційної політики підприємства, певних управлінських механізмів та процедур, прийнятих керівництвом підприємства рішень. Своєю чергою, зовнішній фінансовий контроль – це система контрольних заходів, спрямованих на перевірку як безпосередньо інвестування, так і проведення внутрішнього фінансового контролю щодо інвестиційної діяльності (тобто в цьому разі йдеться про «контроль контролю»). Його здійснюють спеціальні органи фінансового контролю у сфері інвестицій, щоб виявити тенденції розвитку інвестиційної діяльності підприємства, зміни у факторах інвестиційної привабливості підприємства, а також щоб здійснювати контроль за відповідністю інвестиційної діяльності підприємства наявним стандартам, встановленим нормам. Тут важливо зауважити, що зовнішній контроль за інвестиційною діяльністю складається з: 1) державного контролю (здійснюється і вищими органами законодавчої та виконавчої влади, і органами спеціалізованого державного фінансового контролю) та 2) незалежного інвестиційного аудиту (у процесі якого здійснюється перевірка достовірності фінансової звітності і бухгалтерського балансу інвестицій, встановлення відповідності та правильності їх відображення в обліку, дотримання вітчизняного законодавства, що регламентує здійснення інвестиційної діяльності).

Отже, внутрішній і зовнішній фінансовий контроль під час здійснення інвестиційної діяльності є взаємодоповнювальними складовими системи фінансового контролю інвестування, ґрунтуються на спільних принципах, керуються спільними завданнями, формуючи цілісне уявлення щодо ефективності інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання або органів влади / місцевого самоврядування.

За критерієм інформаційного забезпечення виділяють документальний і фактичний фінансовий контроль за інвестиційною діяльністю. Під час проведення документального контролю джерелами інформації виступають первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність, статистична інформація, нормативна документація, технічні носії інформації тощо. В основу фактичного контролю покладено встановлення реального стану аналізованого об'єкта шляхом огляду, вимірювання, зважування, зіставлення встановлених параметрів з обліково-звітними.

За ознакою цілей інвестиційної діяльності підприємства виокремлюють такі види фінансового контролю: 1) стратегічний інвестиційний контроль (дослідження стану реалізації інвестиційної стратегії підприємства та



основних показників діяльності; контрольний період при цьому становить квартал або рік); 2) тактичний інвестиційний контроль (виявлення ефективності поточних інвестиційних цілей, проектів, програм; контрольний період – місяць чи квартал); 3) оперативний інвестиційний контроль (аналіз виконання календарних інвестиційних планів, поточних завдань, розрахунків, інвестиційних контрактів тощо) [3, с. 103–108]. Його ще можна називати постійним чи щоденним. Водночас така диференціація фінансового контролю можлива й за масштабністю інвестиційної діяльності.

Поряд з видами фінансового контролю часто розглядають і його форми. Проте вітчизняна правова наука, як й економічна, далека від вироблення єдиної дефініції поняття «форма контролю». На думку В. Чернадчука, це «зовнішній вираз здійснюваних дій, які становлять сутність фінансового контролю» [4, с. 25]. Своєю чергою, Є. Калюга вважає, що форма виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, дає змогу розкрити його зміст та вказує на техніку його здійснення [5, с. 51]. Слушною видається також позиція І. Стефанюка щодо розуміння форми контролю. На його переконання, форма – це конфігурація контролю, яка, з одного боку, забезпечує реалізацію відповідних завдань контрольного заходу у певний час, а з іншого – дотримання під час здійснення контролю інтересів підконтрольного суб'єкта, які охороняються законом [6, с. 15]. На наш погляд, під формами контролю варто розуміти сукупність способів конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю. Крім цього, оскільки змістом фінансового контролю є елементи його механізму, то форму фінансового контролю можна вважати способом зовнішнього вираження складових елементів механізму названого контролю.

Трактуючи головню на свій розсуд поняття форми, виду та методу фінансового контролю, науковці не можуть дійти спільності в питаннях, що є видом, а що формою чи методом фінансового контролю. Так, у науковому середовищі триває дискусія не щодо самого поділу фінансового контролю за критерієм часу його здійснення (тут думки науковців практично одностайні – виокремлюють попередній, поточний і заключний фінансовий контроль), а з приводу зарахування їх до видів чи форм фінансового контролю.

Дослідники першої групи Л. Воронова, В. Чернадчук вважають попередній, поточний (або ж подальший, як Ю. Костенко і заключний контроль видами державного фінансового контролю. Натомість друга група науковців Л. Савченко, А. Монаєнко та інші визнає таку класифікацію, але вважає попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний, заключний) не видами, а формами контролю. Так, Л. Савченко, підтримуючи класифікацію фінансового контролю за формами на попередній, поточний та наступний контроль, як на правову підставу своєї позиції посилається на

Лімську декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів. Деякі науковці, як-от В. Піхоцький, класифікують форми контролю одночасно за: 1) часом (попередній, поточний, наступний) та 2) методом проведення (спостереження, аналіз, перевірка, ревізія тощо) [7, с. 302]. Найбільш аргументованим нам видається науковий підхід другої групи науковців. При цьому попередній контроль можна ще називати профілактичним (адже він передуює здійсненню операції і спрямований на попередження правопорушення), а наступний – зазвичай має підсумковий характер.

Професор Ф. Бутинець взагалі не розглядає поняття «форма фінансового контролю», вважаючи «сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання» методами фінансового контролю [8, с. 29]. Він не поодинокий у такому розумінні співвідношення зазначених категорій. Заради справедливості потрібно наголосити, що більшість вітчизняних фахівців стоїть на позиції виокремлення і форм фінансового контролю, і методів його здійснення, хоча єдності щодо тлумачення цих категорій серед науковців немає. Наприклад, С. Івахненкова вважає, що метод – це форма практичного і теоретичного освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкта, який вивчається, система регулятивних принципів перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності [9, с. 30–34]. Навряд чи така характеристика додає об'єктивності у визначенні окреслених термінів. З іншого боку, А. Монаєнко називає ревізію, перевірку, інспекцію, обстеження, спостереження, аналіз, заслуховування доповідей та інформації посадових осіб про фінансову діяльність на сесіях органів місцевого самоврядування, засіданнях органів державної виконавчої влади методами державного фінансового контролю [10, с. 54]. Спостереження, звіти про фінансову діяльність на сесіях Рад, засіданнях органів виконавчої влади зараховує до методів державного фінансового контролю також Л. Жук [11, с. 233]. За формами здійснення фінансового контролю низка науковців розрізняє: ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування, слідство. Деякі фахівці до переліку форм фінансового контролю вводять фінансовий моніторинг. Варіацій такого «широкого» тлумачення форм фінансового контролю існує багато. Отож, огляд наукових підходів з аналізованого питання показує, що єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів фінансового контролю серед вітчизняних дослідників досі немає. З уваги на наведені позиції науковців та положення чинного вітчизняного законодавства, яке регламентує правовий статус органів фінансового контролю, до форм фінансового контролю зараховуємо попередній, наступний і підсумковий.

Що ж до методів фінансового контролю, то, на нашу думку, найважливіше місце належить аудиту. Такий висновок ми робимо,

спираючись на два аспекти: по-перше, державний аудит за рухом фінансових ресурсів є для України новим методом контролю, впровадження якого вимагає не тільки інтеграція України до Європейського Союзу, а й вітчизняна практика правозастосування; по-друге, окрім державного існує і незалежний аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

**Висновок.** До основних різновидів фінансового контролю у сфері інвестицій належать: а) внутрішній і зовнішній; б) документальний і фактичний; в) стратегічний, тактичний і оперативний; г) державний (муніципальний) і незалежний. Структурування фінансово-інвестиційного контролю за формами передбачає виокремлення залежно від часу здійснення контрольної діяльності: а) попереднього або профілактичного, адже він передуює виконанню операції і спрямований на попередження правопорушення; б) поточного чи повсякденного, що часто збігається з моментом здійснення операцій; в) наступного (зазвичай він має підсумковий характер). Метод фінансово-інвестиційного контролю – це спосіб (чи їх сукупність), який уповноважені суб'єкти застосовують під час реалізації контрольної функції у сфері інвестування. До методів фінансово-інвестиційного контролю варто зарахувати: ревізію фінансово-інвестиційної діяльності; фінансово-інвестиційний аудит (займає найважливіше місце); тематичну фінансово-інвестиційну перевірку; фінансово-інвестиційний аналіз; експертизу інвестиційних проектів (їхній фінансовий сегмент), обстеження та фінансовий моніторинг (спостереження). Методи вибирають залежно від сукупності таких чинників: суб'єкта контролю, об'єкта контролю, мети і завдань, що постають перед суб'єктом фінансового контролю, підстав виникнення контрольних правовідносин тощо.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.
2. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». Київ, 2005. 22 с.
3. Дрозд І. К. Класифікація економічного контролю та шляхи її вдосконалення. *Вісник Київського національного університету*. 2005. № 75/76. С. 103–108.

4. Чернадчук В. Д. До питання видів та форм бюджетного контролю. *Фінансове право*. 2011. № 3 (17). С. 23–26.
5. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
6. Стефанюк І. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності. *Фінансовий контроль*. 2009. № 1. С. 12–19.
7. Піхоцький В. Ф. Зовнішній державний фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади важливий чинник захисту суспільства. *Бізнес Інформ*. 2016. № 2. С. 300–305.
8. Бутинець Ф. Ф., Бондар В. П., Виговська Н. Г., Петренко Н. І. Контроль і ревізія: підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 4-те вид., допов. і переробл. Житомир: ПП Рута, 2006. 560 с.
9. Івахненко С. В. Методологія фінансово-господарського контролю. *Наукові записки*. 2007. Т. 68: Економічні науки. С. 30–34.
10. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю: навч. посіб. Запоріжжя: КПУ, 2008. 152 с.
11. Жук Л. А., Жук І. Л., Неживець О. М. Господарське право: навч. посіб. Київ: Кондор, 2003. 400 с.
12. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

## **ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОЦІНЮВАННЯ СТАНУ БЮДЖЕТНОЇ БЕЗПЕКИ**

**Бондарук Т. Г.**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування  
Національної академії статистики, обліку та аудиту,*

**Бондарук О. С.**

*кандидат економічних наук,  
науковий співробітник Науково-дослідного центру  
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

Бюджетна безпека є однією із найважливіших складових фінансової безпеки. Поняття бюджетної безпеки визначено на офіційному державному рівні, зокрема в Методиці розрахунку рівня економічної безпеки України Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, де розкрито її зміст як «стан забезпечення платоспроможності держави з урахуванням балансу доходів і видатків державного й місцевих бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів» [1].

Бюджетна безпека держави є інтегральною характеристикою стану бюджетної системи, оскільки система включає ряд підсистем – взаємопов'язаних структурних складових, що відображають функціонування окремих сфер бюджетної системи: доходів, видатків, бюджетного дефіциту тощо. Цей перелік може доповнюватися або уточнюватися як за складовими, так і за індикаторами в кожній складовій. У свою чергу, бюджетна безпека є підсистемою систем вищого рівня – фінансової, економічної, національної безпеки, що досягається таким рівнем розвитку і таким станом захищеності економіки, який в повній мірі забезпечує потреби держави.

Рівень бюджетної безпеки характеризується багатьма індикаторами, кожен з яких в окремому періоді може зростати, або знижуватися. При наявності більш ніж 3-х індикаторів необхідно застосовувати інтегральні індекси оцінки, які описували б зміну рівня бюджетної безпеки країни в динаміці в порівнянні з пороговими значеннями [2]. Саме порівняння рівня бюджетної безпеки з пороговими значеннями є основним завданням аналізу, оскільки визначає поточний стан бюджетної системи у всій багатогранності її аспектів.

Встановлення динаміки інтегрального індикатора бюджетної безпеки припускає наявність відповідної методології, здатної максимально забезпечити адекватну діагностику її рівня з можливістю її порівняння з інтегральними пороговими (оптимальними) значеннями.

В багатьох працях вітчизняних та зарубіжних вчених розглянуті основи аналізу бюджетної безпеки в сучасних умовах, аналізуються загрози та розроблені заходи щодо підвищення її рівня. Однак, з урахуванням важливості досліджень, недостатньо уваги приділяється саме визначенню динаміки інтегрального індикатора бюджетної безпеки та порівняння його з інтегральними пороговими значеннями. Існуючий офіційний перелік індикаторів бюджетної безпеки не позбавлений недоліків (складність процесу збору статистичних даних; неадекватні вагові коефіцієнти окремих показників; використання індикаторів, які є поверховими ознаками бюджетної безпеки; присутність суб'єктивізму при визначенні ваг індикаторів бюджетної безпеки; не врахована тіньова складова економіки), які звужують можливість їх використання.

У методиці розрахунку рівня економічної безпеки України [3] виділено окремий блок як індикаторів бюджетної безпеки, так і їх порогових значень. Зокрема методикою розрахунку рівня економічної безпеки України визначено такі індикатори бюджетної безпеки як: відношення дефіциту/профіциту державного бюджету до ВВП, дефіцит/профіцит бюджетних та позабюджетних фондів сектору загальнодержавного управління відносно ВВП, рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет, відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування та

погашення державного боргу до доходів державного бюджету [3]. В той же час наведені індикатори оцінки рівня бюджетної безпеки не дають можливість всебічно оцінити стан бюджетної безпеки держави.

Тому нагальним є завдання розробки системи індикаторів бюджетної безпеки, які б доповнили Методику розрахунку рівня економічної безпеки та дали змогу комплексно оцінити рівень бюджетної безпеки держави.

Індикатори, які кількісно характеризують національні інтереси і загрози економічній безпеці, можуть мати різне призначення і відповідний призначенню статус. Найбільш обширний перелік таких індикаторів призначений для моніторингу стану бюджетної системи з точки зору бюджетної безпеки.

Основні індикатори бюджетної безпеки дають змогу адекватно сприймати економічну ситуацію, а також характер економічних процесів на макrorівні і крізь призму їх відповідності національним інтересам та вимогам національної безпеки [4]. Розробка ефективної системи індикаторів бюджетної безпеки – складна проблема, оскільки їх кількість і якість повинні бути достатніми для того, щоб завчасно й адекватно ситуації сигналізувати про виникнення й розвиток дестабілізуючих тенденцій, одночасно не обтяжуючи систему фінансової безпеки, створену для безпомилкового й оперативного реагування на можливі загрози [4]. Комплекс індикаторів відіграє ключову роль в аналізі стану бюджетної системи та відкриває можливості корекції цього стану на основі розробки відповідних програм.

Кількість індикаторів повинна бути достатньою для повної оцінки бюджетної безпеки держави. У зв'язку з цим в сучасній практиці виникає проблема, що пов'язана з відсутністю єдиного підходу до виділення складу індикаторів бюджетної безпеки та включення всіх їх до методики розрахунку рівня економічної безпеки.

Пропонуємо доповнити перелік індикаторів бюджетної безпеки наведений в Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки України наступними індикаторами: рівень тінізації доходів зведеного бюджету, рівень трансфертного навантаження на державний бюджет, відношення обсягу видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення до доходів державного бюджету, відношення обсягу видатків на оборону до доходів державного бюджету.

Аналіз та узагальнення існуючих підходів дозволили виявити недоліки, визначити основні проблеми оцінювання рівня бюджетної безпеки України та запропонувати удосконалену методологію оцінювання рівня бюджетної безпеки. Запропоновано доповнити Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України складом нових індикаторів бюджетної безпеки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Методики розрахунку рівня економічної безпеки України: наказ Міністерства економіки України від 02.03.2007 № 60. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
2. Прогнозування індикаторів, порогових значень та рівня економічної безпеки України у середньостроковій перспективі; аналіт. доп./ Ю.М. Харазішвілі, Є.В. Дронь. К.: НІСД, 2014. 117 с.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 № 1277. [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua/index.php?page=hotline&file=449309-29102013-0.htm>.
4. Дячек С.М. Грошово-кредитна безпека України: сутність, загрози, оцінка / С.М. Дячек, О.О. Панасюк // Вісник ЖДТУ, 2013. № 2 (64). с. 219–223.

## ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

**Бригінець О. О.**

*доктор юридичних наук, доцент, професор  
кафедри теорії та історії держави і права*

*Національного університету біоресурсів і природокористування України*

На початку ХХІ століття глобалізація фінансової сфери, що проявляється у динамічному розвитку ринку євровалют, системи транснаціональних банків, формуванні розгалуженої мережі офшорів і глобальних комп'ютерних мереж, які забезпечують миттєві переміщення капіталів, створює можливість руйнування навіть стійких економічних систем, зумовлюючи адекватні політичні зміни.

Відтак передчуття і реальні прояви негативних наслідків глобалізації призвели до розробки в багатьох країнах світу концепцій національної безпеки, що включають різні складники. У контексті зазначеного особливої актуальності набула проблема забезпечення фінансової безпеки як однієї із найважливіших складників національної економічної безпеки кожної окремої держави та проблеми, що прогресуючими темпами переростає в ранг глобальної, долаючи національні кордони. Ще 1996 року в економічному комюніке Ліонської зустрічі у верхах, зокрема, зазначалось, що глобалізація фінансових ринків може призвести до нових ризиків нестабільності і потребує від усіх країн проведення розумної економічної політики та

структурних реформ, що, у свою чергу, приведе до скорочення зовнішніх дисбалансів і тим самим сприятиме міжнародній фінансовій стабільності. Відтак комплексний концептуальний підхід до дослідження поняття фінансової безпеки потребує виокремлення такого складника як міжнародна фінансова безпека.

Важливим завданням для регулювання фінансової безпеки держави є визначення ступеня глобальних ризиків. Їх можна розглядати з об'єктивної та суб'єктивної сторін. Об'єктивна сторона визначається ситуацією невизначеності в стані глобалізованого середовища в цілому, а суб'єктивна – визначає ступінь готовності людства ухвалювати рішення щодо усунення та нейтралізації загроз фінансовій безпеці. Погоджуємося з думкою Л.В. Нечипорук, яка стверджує, що основною загрозою фінансовій безпеці держави є незавершеність і недосконалість чинного законодавства у фінансовій сфері. Без фінансової безпеки майже неможливо виконати жодне із завдань, що стоять перед державою [1]. Нехтування станом фінансової безпеки може призвести до катастрофічних наслідків: занепаду галузей, банкрутства підприємств і, зрештою, підриву системи життєзабезпечення держави з подальшою втратою її суверенітету.

Фінансову безпеку будь-якої держави визначають такі фактори: рівень фінансової незалежності; характер фінансово-кредитної політики, яку проводить держава; політичний клімат у країні; рівень законодавчого забезпечення функціонування фінансової сфери.

Фінансова безпека держави має як внутрішній, так і зовнішній аспекти. Щодо зовнішнього, то це, передусім, фінансовий суверенітет країни, незалежність національної фінансової системи від впливу міжнародних фінансово-кредитних організацій і транснаціонального капіталу. Проте вести розмову про абсолютну фінансову незалежність в умовах глобалізації не коректно. Адже на фінансовій безпеці України позначаються процеси фінансової глобалізації, що посилюються у світовому співтоваристві. Відтак проблема фінансової безпеки нині виходить за національні межі. Зростає рівень інтеграції та консолідації фінансових ринків, зростають масштаби мобільності капіталу і посилюється інтенсивність його обігу. Як стверджують фахівці, «у світі сформувалися грандіозні потоки «світових грошей», що не підпорядковуються ні національним урядам, ні будь-яким іншим політичним інституціям. Вони не утворилися як вияв потреб виробництва, торгівлі, інвестування чи споживання. Головним їх джерелом є переважно торгівля грішми». Тому при розробці стратегії фінансової безпеки держави важливо прискіпливо аналізувати і враховувати поточну та ймовірну ситуацію на світових валютних ринках і ринках капіталу.

Безпека внутрішньої фінансової сфери України визначається досконалістю правової, організаційної та інституціональної бази, а також



політичною стабільністю, рівнем ризиків ринкової кон'юнктури, масштабами тіньової економіки та рівнем корупції в державі. Найбільші загрози фінансової безпеки України криються у сфері зовнішньої заборгованості, високої вартості банківських кредитів, значного рівня доларизації економіки, зростання тіньового її сектору, від'ємного платіжного балансу [2].

Сучасні умови розвитку економіки будь-якої країни нині враховують усі небезпеки, ризики й переваги процесу глобалізації. Процес глобалізації зараз надає величезні необмежені можливості, де є всі необхідні умови для забезпечення економічного розвитку держави. В умовах суперечливості глобалізації отримує новий вид розвиток фінансового сектору, який характеризується величезними темпами його зростання, що істотно випереджають динаміку капіталу у сфері реального виробництва. За таких умов, умов глобалізації фінансових потоків і глобальних інтеграційних процесів, насамперед, для країни з перехідною економікою — а саме України, гостро визначилися накопичені за попередні роки системні проблеми забезпечення належного рівня економічної безпеки, зокрема її складника — фінансового [3]. Фінансова безпека розкриває стан фінансово-кредитної сфери, яка повинна характеризуватися збалансованістю, стійкістю до внутрішніх і зовнішніх негативних впливів, здатністю цієї сфери забезпечувати ефективне функціонування національної економічної системи та економічне зростання. Розвиток України в наступні 10 років, на нашу думку, буде проходити в надзвичайно складних міжнародних умовах, в умовах жорсткої конкуренції на фінансових ринках, і в жорстких міжнародних відносинах. Для вдосконалення концепції фінансової безпеки вважаємо, що необхідно більше уваги приділити стратегії дотримання фінансової безпеки України; розробити та впровадити ефективну систему фінансового контролю; створити умови для збільшення реальних грошових доходів населення; запровадити чіткий порядок у процес отримання та відшкодування кредитів для господарських суб'єктів усіх форм власності. Загалом світова фінансова криза, світова енергетична й екологічна криза, посилення конкурентної боротьби на глобалізованих ринках, подальший вплив глобалізації на держави світу, зростання ролі глобалізаційних тенденцій — усе це ставить питання про новий розвиток держав, які були б здатні реалізувати внутрішні трансформації, а також були б спроможні інтегруватись у новий світовий економічний простір і протистояти зовнішнім загрозам. Саме тому подальшим перспективним напрямом дослідження цієї проблематики в майбутньому є основні форми глобальної інтеграції, враховуючи глобальні інтеграційні процеси та механізми забезпечення державами своєї безпеки.

Дослідники бачать декілька варіантів виходу із цієї ситуації. З одного боку, пропонується створити світове керівництво, яке має відповідати за

розв'язання всіх глобальних проблем людства. Також пропонується почекати, поки суперечності між державами та іншими суб'єктами не перестануть існувати самі собою. Тобто природний процес розвитку людства приведе до усвідомлення своєї єдності та єдності інтересів. Інша група дослідників вважає, що управління глобальними проблемами можливе на основі діалогу [4]. Але формування діалогу передбачає існування шанобливого ставлення до усіх сторін і шанування їхніх відмінностей. На жаль, дані проекти поки що не знаходять практичної реалізації, що створює необхідність вироблення механізмів глобального регулювання.

Нині основним завданням глобальної фінансової безпеки є протидія дестабілізації міжнародних відносин і забезпечення можливостей стабільного фінансового зростання всіх держав. Нині функції міжнародної фінансової безпеки частково виконують різні структури, а також система міжнародного права. Існуюча система міжнародного права включає в себе загальновизнані принципи і норми, що регулюють міждержавні відносини в різних сферах. Роль і значення міжнародних договорів в епоху глобалізації значно розширюється. Набирають популярності угоди між двома або кількома суб'єктами міжнародного права. Крім того, міжнародне право регулює і фінансові відносини між державами, що не входять до внутрішньої компетенції держав. За допомогою міжнародного права регулюються питання міжнародної фінансової безпеки, правового становища держав, міжнародного регулювання режиму державної власності, міжнародних фінансових відносин і порядку переміщення фінансів. Наявні окремі правові положення, що регулюють елементи міжнародних фінансових відносин: фінансове право, банківське право, бюджетне право та інші. Крім того, фінансові відносини регулюються нормами інших галузей міжнародного права, наприклад, режим боротьби з фінансовою злочинністю в міжнародній сфері та інші.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Нечипорук Л. В. Посилення загроз фінансовій безпеці держави в умовах фінансової глобалізації. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2012. № 1. С. 281–298.
2. Правове регулювання фінансової безпеки України: [монографія] / Олександр Олексійович Бригінець; Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2016. 365 с.
3. Шепелєв М. А. Теоретико-методологічні засади політологічного аналізу глобалізації управління: дис. ... докт. політ. наук: 23.00.04 / М. А. Шепелєв; Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича, спец. рада Д.76.051.03. Чернівці, 2007. 419 с.

4. Чешков М. Глобалізація: сутність, сучасна фаза, перспективи. *Pro et Contra*. 2010. № 19. С. 178–194.

## **РОЗВИТОК СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК РЕЗУЛЬТАТ ІНТЕГРАЦІЇ ЇЇ СУБ'ЄКТІВ**

**Виговська Н. Г.**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансів і кредиту*

*Житомирського державного технологічного університету*

Трансформаційні процеси у світогосподарській фінансовій системі, кризові явища в економіці багатьох країн та необхідність забезпечення належного рівня їх національної економічної безпеки актуалізували питання посилення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних ресурсів та державного майна. В цих умовах уряди багатьох країн мали можливість переглянути сформовані моделі державного контролю та перейти від більш гнучких форм контрольної діяльності до форм, де наочно простежується використання більш «жорстких», регламентованих державою моделей регулювання. Досвід функціонування системи державного фінансового контролю в Україні також свідчить про необхідність її суттєвого реформування для можливості, з одного боку, скорочувати втрати державних ресурсів, спричинені їх неефективним, нецільовим та незаконним використанням, а, з іншого – протистояти негативним впливам зовнішнього середовища, забезпечивши дієву реалізацію контрольних функцій держави для досягнення достатнього рівня національної безпеки. За статистичними даними, у 2018 році органами Державної аудиторської служби виявлено порушень фінансово-бюджетного законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 2,2 млрд грн (у 2017 році ця сума склала 2,3 млрд. грн ), в тому числі: недоотримано фінансових ресурсів – на 955,0 млн грн (у 2017 році – 642,9 млн. грн); встановлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на майже 1,3 млрд грн (у 2017 році – 1,6 млрд. грн), забезпечено відшкодування втрат загалом на суму 960,3 млн грн (або 42,7 % з виявлених). У 2017 році - 788,0 млн грн. (або 34,5 % з виявлених) [3]. Такі значні обсяги бюджетних порушень свідчать про не результативність та неефективність існуючої системи державного фінансового контролю в Україні, що потребує суттєвого переосмислення теоретичних та методологічних підходів, покладених в основу його формування.

Більшість наукових досліджень, присвячених державному фінансовому контролю, використовують системний підхід в якості методологічної основи. На цьому побудовані наукові праці таких вчених, як Бардаш С.В. [1], Шевчук В.О. [4], Дрозд І.К. [2], Шевчук О.А. [5] та багато інших. Використання системного підходу є обґрунтованим, що обумовлено наявністю системних ознак державного фінансового контролю. Однак вважаємо за потрібне розширити предметну область досліджень питань державного фінансового контролю та зазначити напрями його розвитку як складової підсистеми системи фінансового контролю. Для цього необхідно інтегрувати наукові дослідження вчених-попередників і дослідити взаємодію підсистем системи фінансового контролю на макро- та мікрорівнях, запропонувавши напрями можливої їх гармонізації. В якості методологічної основи вивчення системи фінансового контролю запропоновано використовувати синергетичний підхід.

Виділено такі передумови використання синергетичного підходу при дослідженні означених питань: збільшення міждисциплінарних проблем, пов'язаних з розвитком системи фінансового контролю; їх комплексність та необхідність їх вивчення в єдності технічних, економічних, соціальних, управлінських та інших аспектів, які часто є різноспрямованими; ускладнення існуючих об'єктів контролю та виникнення нових; підвищення ролі людського фактору в управлінні та контролі.

Згідно із запропонованим підходом методологічно сучасну систему фінансового контролю слід сприймати як цілісність його складових підсистем: державного, внутрішнього, аудиторського й громадського контролю. Таке розуміння контролю передбачає розробку концептуальних засад його системної організації, що реалізує принцип узгодження економічних інтересів основних суб'єктів контролю. Це означає, що для вирішення існуючих проблем функціонування контрольної системи необхідно удосконалювати складові цієї системи на різних рівнях (як макроекономічному, так і на мікроекономічному) з можливістю формування напрямів їх можливої взаємодії, що передбачає гармонізацію цілей між системою та її складовими елементами, між процесами організації та самоорганізації.

В основі системного аналізу покладений принцип системності, а в основі теорії самоорганізації - розвитку. Розвиток можна досліджувати з різних позицій: як досягнення системою нових цілей, цілеспрямовану трансформацію елементів системи; адаптацію системи до зовнішнього середовища; суперечності системи тощо. Ефективно та дієва система фінансового контролю надає можливість діагностувати існуючі в ній суперечності та формувати інформацію для їх усунення. Однак такий процес залежить від рівня охоплення контролем всієї економічної системи, що

визначає нагальну потребу у формуванні та подальшому розвитку єдиної системи фінансового контролю в Україні.

Незважаючи на слабкі зв'язки між підсистемами системи фінансового контролю (державним, внутрішнім, аудиторським та громадським), при їхньому функціонуванні спостерігається значна кількість спільних проблем, зокрема проблема:

а) формування стандартів контролю, в яких часто спостерігається схожість процедурних моментів;

б) оцінки результативності, ефективності, якості функціонування системи фінансового контролю;

в) низького рівня незалежності та об'єктивності контролю.

У випадку застосування синергетичного підходу до будь-якої системи кінцевим результатом його застосування є фіксація позитивного синергетичного ефекту. Водночас на практиці синергія може бути негативною, коли є протиріччя у цільовій спрямованості його складових підсистем.

Це означає, що концепцію формування системи фінансового контролю необхідно перевірити на наявність протиріч між її складовими. Побудувати стійку та ефективно функціонуючу систему фінансового контролю – означає забезпечити взаємодію її ієрархічних рівнів (підсистем). Види синергетичних ефектів в системі фінансового контролю та пропозиції щодо їх посилення представлено в табл. 1.

Таблиця 1

**Види синергетичних ефектів при різноманітних видах інтеграції суб'єктів контролю**

<i>Види інтеграції</i>	<i>Приклади інтеграції</i>	<i>Синергетичний ефект</i>
Служба внутрішнього фінансового контролю – Інший структурний підрозділ підприємства	Взаємодія служби внутрішнього фінансового контролю та бухгалтерії	Є позитивним, що виражається у формуванні спільних цілей, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством
Служба внутрішнього фінансового контролю – орган державного фінансового контролю	Не виявлено	Складно визначити, оскільки існують протиріччя між цілями підприємства та державного органу контролю
Служба внутрішнього фінансового контролю – зовнішній аудитор	Використання зовнішніми аудиторами звітів по внутрішньому контролю. Особливо корисною є така інтеграція при розширенні	Є позитивним, що виражається: а) для аудитора: в економії ресурсів (часових, трудових) при здійсненні аудиторської

	мережі філій, підвищенні складності господарських та фінансових операцій підприємства	перевірки; б) для підприємства: в здешевленні вартості аудиторських послуг
Орган державного фінансового контролю – зовнішній аудитор	Залучення незалежних аудиторів при проведенні контрольних заходів. Держава активно залучає аудиторські фірми для здійснення окремих функцій державного контролю, доручаючи їм контроль фінансового стану державних підприємств, контроль ефективності державних соціальних програм, субсидій, контрактів тощо.	Є позитивним, що виражається: а) для державного органу контролю: в економії ресурсів (часових, трудових) при здійсненні перевірки; б) для незалежного аудитора: у підвищенні професійного рівня аудитора
Орган державного фінансового контролю – орган державного фінансового контролю	Проведення спільних контрольних заходів	Є позитивним, що виражається у взаємоузгодженій координації різних суб'єктів державного фінансового контролю, що сприятиме підвищенню ефективності державного контролю.

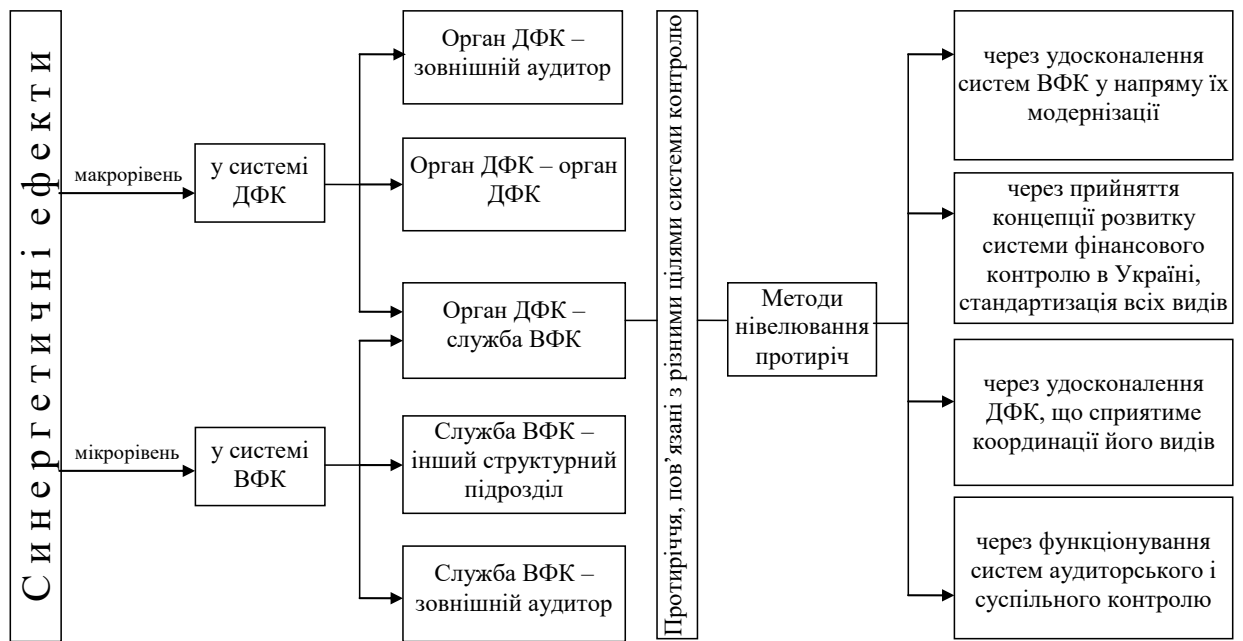
Незважаючи на наявність позитивних синергетичних ефектів, досить часто між суб'єктами державного, внутрішнього, аудиторського й суспільного фінансового контролю виникають об'єктивні протиріччя, пов'язані з різним розумінням цілей системи контролю її суб'єктами. Пропонуємо протиріччя нівелювати такими способами, які не є взаємовиключними, тому можуть застосовуватися комплексно (рис. 1):

1) удосконалення нормативно-правового забезпечення системи фінансового контролю шляхом прийняття цілісної Концепції її розвитку з врахуванням взаємодії всіх складових підсистем, стандартизація всіх видів фінансового контролю;

2) розвиток державного фінансового контролю через підвищення координації його відокремлених органів;

3) удосконалення систем внутрішнього фінансового контролю на підприємствах;

4) усунення суперечностей через функціонування систем аудиторського й суспільного фінансового контролю.



*ВФК – внутрішній фінансовий контроль; ДФК – державний фінансовий контроль*  
**Рис. 1. Методи нівелювання протиріч між системами державного та внутрішнього фінансового контролю**

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. К.: КНТЕУ. 2010.
2. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія. К.: Імекс-ЛТД. 2004.
3. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>
4. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). К., 1998. 371 с.
5. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: [монографія]. К.: УБС НБУ. 2013.

### МІСЦЕВІ ФІНАНСИ ЯК ОБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

**Горбунов О. В.**

*кандидат економічних наук, народний депутат України*

Підтримуючи необхідність та ефективність підвищення рівня фінансової самостійності місцевих громад, слід визнати, що держава, передаючи органам місцевого самоврядування фінансові ресурси,

залишається згідно з Конституцією гарантом прав і свобод громадян, дотримання соціальних стандартів, наприклад, у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту.

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата України. Та відповідно до положень статті 98 Конституції України повноваження Рахункової палати України поширюються лише на контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [3]. Ці положення продубльовані і в статті 26 Бюджетного кодексу України [1], і в статті 1 Закону України «Про Рахункову палату України» [2].

Лише в статті 110 Бюджетного кодексу України [1] повноваження Рахункової палати України розширені, а до об'єктів контролю включено: надходження та використання коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу; ефективність управління коштами державного бюджету; використання коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

Фактично місцеві бюджети потрапляють в сферу повноважень Рахункової палати лише в частині трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами.

Так, в статті 15 «Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами» Закону України «Про Рахункову палату України» [2] зазначено, що: рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо правильності визначення та розподілу, а також своєчасності і повноти перерахування трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності та ефективності використання таких трансфертів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за видатками місцевих бюджетів; рахункова палата має право запитувати та одержувати у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів наявну в них інформацію і документацію про визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами.

Окремим видом перевірок, які виконуються підрозділами Державної аудиторської служби, є державний фінансовий аудит місцевих бюджетів, проведення якого регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 [5].

Серед досліджень з даного питання варто підтримати позицію Стефаніка І.Б., який чітко обґрунтував два аргументи, що доводять необхідність розширення державного фінансового контролю в сфері



місцевих бюджетів: по-перше, об'єкти державного фінансового контролю ні теоретично, ні практично не обмежуються коштами державного бюджету; по-друге, Україна належить до держав, які делегують місцевому самоврядуванню значну частину своїх повноважень, саме тому держава не може відмовитися від права відстежувати, як забезпечують реалізацію цих стандартів органи місцевого самоврядування, тобто від здійснення зовнішнього контролю виконання цими органами делегованих повноважень [6].

В розвиток даних аргументів, зазначимо, що визначаючи сферу впливу Рахункової палати України варто підтримати позицію щодо віднесення до об'єктів її контролю всієї системи публічних фінансів, до якої належать такі ланки:

1) публічні фінанси держави – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів держави;

2) публічні фінанси органів місцевого самоврядування – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів органів місцевого самоврядування всіх видів;

3) недержавні публічні фінанси суспільного (соціального) призначення – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні (соціальні) інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, та які не є державною чи комунальною власністю [7, с. 25].

Отже, держава в особі Вищого органу фінансового контролю – Рахункової палати України має право здійснювати аудит використання цих фінансових ресурсів, і не лише в частині коштів місцевих бюджетів у вигляді трансфертів, що надаються з державного бюджету (як це передбачено ст. 110 Бюджетного кодексу України [1]).

Вважаємо за необхідне, залишивши за Державною аудиторською службою України функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, закріпити за Рахунковою палатою України функції участі в їх плануванні, проведенні, прийнятті результатів, передбачивши дані положенні в Законі України «Про Рахункову палату України» [2] та Бюджетному кодексі [1] (в частині розкриття повноважень Рахункової палати України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Фактично в Конституції України та бюджетному законодавстві відсутні положення щодо контролю місцевих бюджетів, не визначено, хто і в якій спосіб відповідає за контроль за надходженням та використанням коштів до місцевих бюджетів, що негативно характеризує в цілому систему державного

фінансового контролю і суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних фінансів, що закладені в базових документах INTOSAI, рівноправним членом якої є Рахункова палата України з 1998 року.

У статті 18 Лімської декларації (Декларації керівних принципів контролю) зазначено, що всі операції, пов'язані з публічними фінансами (в оригіналі – «public financial operations»), незалежно від того, чи відображені вони у національному бюджеті (в оригіналі – «national budget»), повинні бути об'єктом контролю вищого органу контролю державних фінансів [4]. Особливо підкреслено, що виключення елементів (частин) фінансового менеджменту з національного бюджету не повинно результуватися у їх виключенні зі сфери аудиту, який виконується Вищим органом фінансового контролю.

Слід акцентувати увагу й на те, що ця проблема підсилюється завдяки тому, що в офіційному перекладі Лімської Декларації, яка розміщена на сайті Рахункової палати України, термін «public financial operations» перекладений як «операції, пов'язані з державними фінансами», а термін «national budget» – як Державний бюджет [4], що звужує сферу об'єктів контролю та повноважень Рахункової палати України як Вищого органу фінансового контролю. Тому держава в особі Вищого органу фінансового контролю – Рахункової палати України має право здійснювати аудит використання цих фінансових ресурсів, і не лише в частині коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету (як це передбачено ст. 110 Бюджетного кодексу України).

Вважаємо за необхідне, залишивши за Державною аудиторською службою України функції виконання державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, закріпити за Рахунковою палатою України функції участі в їх плануванні, проведенні, прийнятті результатів, передбачивши дані положенні в Законі України «Про Рахункову палату України» [2] та Бюджетному кодексі України [1] (в частині розкриття повноважень Рахункової палати України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бюджетний кодекс України (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
2. Закон України «Про Рахункову палату України» від 2 липня 2015 року №576-VIII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
3. Конституція України від 28 червня 1996 року (зі змінами та

доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

4. Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 1 жовтня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>

5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів» від 12 травня 2007 р. № 698 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п>.

6. Стефанюк І.Б. Об'єктивні засади проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2012. – №6. – С. 8-15.

7. Хомутенко В. П. Державний аудит публічних фінансів: навч. посіб. / В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко. – Одеса: «Кримполіграфпапір», 2016. – 412 с.

## **ТЕОРІЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ АЗЕРБАЙДЖАНУ: ГЕНЕЗИС ТА МАЙБУТНЄ**

**Салаєв К. Г.**

*аспірант Київського національного  
університету імені Тараса Шевченка*

Після закінчення Другої світової війни суттєво змінилося ставлення до важливості інновацій у процесі зміцнення національної безпеки. По суті було вперше розглянуто питання щодо усунення з провідної ролі військової безпеки. Натомість ключовими стали інноваційні та фінансово-економічні фактори, зміцнення економічної безпеки стало стратегічним вектором розвитку розвинених країн світу. При цьому у разі військової агресії, наприклад, проблем Карабаху, країни-партнери вибирають альтернативні сценарії впливу – зниження економічної та інноваційної безпеки агресора.

В умовах глобалізації сучасні економічні умови вказують на необхідність розробки науки про економічну безпеку держави теорії (екосистейт), де буде проведено диференціація умов зміцнення економічної безпеки національної економіки шляхом визначення рівня безпеки сільських, міських і спеціальних територій з метою сприяння побудові соціально орієнтованої системи.

У більшості розвинених країн науковці досліджували тематику змінення економічної безпеки національної економіки з теоретичної та практичної точки зору, але незважаючи на значний прогрес у вивченні економічної безпеки в умовах військової агресії та економічних перетворень, виникає необхідність формування нових критеріїв економічної безпеки сільських, міських і спеціальних територій.

Генезис поняття «економічної безпеки» вказує, що спільним фактором для визначення умов існування економічного захисту у пострадянських країнах є обов'язковий вибір соціалістичного та командно-адміністративного напряму розвитку [1].

Це додатково пояснюється агресивним тоталітарним режимом СРСР. Так, згідно з світовими даними, Африканські країни мають більше половини світових газових руд, кобальту, хроміту, ванадію, марганцю, алмазу, платини та інших мінералів, але в той же час ця економіка цієї країни є однією з найбільш незахищених.

Подібна ситуація характерна для Азербайджану. Однак вчені не можуть пояснити феномен «прокляття ресурсів», який, наприклад, не спрацював у Норвегії [2].

Таким чином, для уникнення проблем, пов'язаних із «прокляттям ресурсів» пропонується ввести в науковий обіг три принципово нових підвиди: економічну безпеку сільських, міських і спеціальних територій. Головним підґрунтям для практичної реалізації такого теоретичного підходу є зростає диспропорції щодо наявності соціальної, культурної, транспортної, інноваційної та економічної інфраструктури на користь урбанізованих територій.

У зв'язку з цим у майбутніх дослідженнях доцільно, використовуючи методологію інтегрального оцінювання, окремо визначати три інтегральні індекси економічної безпеки сільських, міських і спеціальних територій, що підвищить точність оцінок та прогнозів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Залізко В. Д. Сільські території України: стратегічні пріоритети розвитку в контексті зміцнення економічної безпеки : [монографія] Національний університет ДПС України. – Ірпінь : Видавництво НУДПСУ, 2014. – 502 с.
2. Цветков О. Г. Сабор І. В. Королівство Норвегія в сучасних міжнародних відносинах та у співпраці з Україною. Науковий вісник Дипломатичної академії України. 2009. № 15. С. 116-125

## КОНТРОЛЬ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ НАГЛЯДУ ЗА ЯКІСТЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Калюга Є. В.**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку та оподаткування  
Національного університету біоресурсів і  
природокористування України*

В контексті забезпечення економічної безпеки країни тіньова економіка є найбільшою загрозою в умовах кризи. Розвиток її сприяє трьом факторам: впливу валюти за кордон; вирішенню питань щодо отримання зовнішніх кредитів; грошового знекровлення економіки.

Проведенні дослідження свідчать, що за даними Міжнародного валютного фонду (надалі – МВФ) розмір тіньового сектора в структурі економіки України складає з 1991 року по 2015 рік 44,8% ВВП, в 2015 році - 42,9%. Для порівняння: в Росії у 2015 році показник тіньової економіки становив 33,7% від ВВП; в Азербайджані 43,66%; Вірменії - 35,96%; Грузії - 53,07% ;у Казахстані 32,82%; Молдові - 39,68%, Таджикистані - 37,73%, Киргизстані - 30,78 %, Естонії - 18,49%, Латвії - 16,62%, Литві - 18,65%, Польщі - 16,67%. В порівнянні з іншими розвиненими країнами (США, Нідерланди, Японія, Швейцарія, Сінгапур), показник тіньового сектора знаходиться в межах від 7% до 15% ВВП.

Відзначається, що наведена інформація є першим системним додатком нових статистичних методів оцінки тіньової економіки, що розвивалися в 2010-2017 роках в економічній науці. Відповідно до Звіту Спеціального комітету експертів Ради Європи було зазначено, що «Україна стоїть перед значними ризиками у питанні відмивання коштів через корупцію та незаконну економічну діяльність, в т.ч. фіктивне підприємництво, ухиляння від сплати податків та шахрайство» [2 ] Про «домінування економічного сектора над реальним протягом останніх 15 років свідчить низький рівень монетизації економіки України: на рівні 12–20% при нормативі більше 50%, тобто цей сектор спрямовує свої кошти не на кредитування, а на свої потреби» [5]. Наведений негативний стан національної економіки України загрожує її національним інтересам, надзвичайно актуалізує проблему забезпечення національної безпеки, в тому числі її основну складову – економічну.

Серед національних економічних інтересів необхідно віднести: удосконалення бюджетної системи (з метою систематичного виконання бюджетних призначень і ліквідації нецільового використання бюджетних коштів); реорганізація податкової системи (наповнення дохідної частини

бюджету та заохочування підприємств в ефективній роботі на інноваційних засадах); реформування системи залучення вітчизняних і іноземних інвестицій у національну економіку (для забезпечення самовідтворення національної економіки і економічного зростання країни на інноваційній основі); прискорення розвитку національної банківської системи (забезпечення достатнього фінансування національної економіки, громадян і суспільства). Відповідно успішне вирішення економічних інтересів держави і суб'єктів господарювання сприятиме економічній безпеці країни.

На діяльність суб'єктів господарювання суттєво впливає фактори зовнішнього середовища, тобто зобов'язання перед діловими партнерами. Вибір їх доцільно ґрунтувати не тільки на економічній доцільності, а й на детальному аналізі фінансової інформації - фінансової звітності. Зміст фінансової звітності дозволяє визначити спроможність суб'єктів господарювання виконувати свої зобов'язання та бути надійним партнером у товарно-грошових відносинах.

Розглядати фінансову звітність потрібно не тільки в контексті формування та використання її показників, але і як вона впливає на управління, споживачів цієї інформації та в який спосіб відбувається надання її зовнішнім користувачам.

Зміст фінансової звітності повинен бути зрозумілим не тільки для бухгалтерів, економістів, а й для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Крім того, вона повинна містити інформацію про діяльність у: минулому, майбутньому і про поточний стан підприємства. Вважаємо, що створенню національної системи нагляду за якістю фінансової звітності суб'єктів господарювання аналогічно країнам ЄС, сприятиме розробленню і затвердженню «Концепції національної системи нагляду за якістю фінансової звітності». На наш погляд, зміст її повинен включати наступні розділи:

Загальна частина (зазначаються проблеми, які потребують розв'язання, визначення органу суспільного нагляду, критерії забезпечення системи якості з урахуванням суспільного нагляду, якісні характеристики корисної фінансової інформації). Мета і завдання Концепції (побудова ефективної національної системи нагляду за якістю фінансової звітності). Основні напрями реалізації Концепції повинні бути:

– створення *прозорого, незалежного* Органу суспільного нагляду (ОСН) для вдосконалення механізму незалежного фінансового контролю з визначенням його юридичного статусу (незалежного від аудиторських фірм), обсягу повноважень, рівня фінансового забезпечення та *відокремлення його від політичного впливу*;

– визначення критеріїв контролю якості аудиторських послуг і розробка системи відповідальності за неякісне надання послуг;

– формування електронного реєстру аудиторів та аудиторських фірм для їх кооперації в межах та *за межами України (закордонними контрагентами)*, з урахуванням вимог конфіденційності; сертифікації.

**Створення загальнодержавного реєстру аудиторських висновків;**

– здійснення аудиторами контролю якості фінансової звітності суб'єктів, які становлять суспільний інтерес (Інспекція з забезпечення якості) і не становлять суспільного інтересу (АПУ України);

– **створення системи нагляду за дотриманням і забезпеченням вимог до фінансової звітності** (визначення сфери взаємо узгодженості, координації та відповідальності між укладачами фінансової звітності, аудиторами та регуляторами; ефективна система ведення бухгалтерського обліку та відповідальність укладачів за якість складання фінансової звітності для кожного суб'єкта господарювання);

– **побудова системи нагляду за дотриманням і забезпеченням вимог до аудиту та гарантій якості фінансової звітності** (оцінювання за групами критеріїв ефективності системи щодо якості складання фінансової звітності; забезпечення рівнів якісного складання фінансової звітності; визначення вибору методів перевірок і підготовка аудиторських висновків із урахуванням застосування повного обсягу інформації; визначення критеріїв якості підготовки фінансової звітності; застосування принципів у визначенні оцінки впливу на якість фінансової звітності; дотримання переліку принципів контролю для незалежних наглядових органів за аудиторськими фірмами й аудиторами при проведенні аудиту суб'єктів, які становлять суспільний інтерес; необхідність застосування внутрішнього контролю та внутрішнього і зовнішнього аудиту до лізингових компаній і суб'єктів, які становлять суспільний інтерес; реалізація основного принципу функцій наглядового органу за якістю складання фінансової звітності; урахування ризику суб'єктивного викривлення даних у разі можливого переходу аудитора із однієї фірми до іншої; розробка й імплементація ключових функцій і принципів для гарантування високої якості, об'єктивності та достовірності встановлення ефективної інституціональної системи нагляду за аудитом якості складання фінансової звітності; дотримання принципів: незалежності; об'єктивності системи нагляду, контроль за їх дотриманням; відсутність під час перевірки конфлікту інтересів між аудиторською фірмою (аудитором) і суб'єктом господарювання; сфера перевірки забезпечення якості аудиту; забезпечення наглядових органів своєчасними й ефективними механізмами збору, обробки інформації та повноваженнями для їх дотримання; регулярне обстеження ефективності функціонування діяльності зовнішнього аудиту; результати Ради нагляду за аудиторською діяльністю; оцінка ефективності роботи органу суспільного нагляду; критерії визначення оцінки ефективності зовнішнього аудиту;

– **організація системи нагляду за дотриманням і забезпеченням вимог до професійних бухгалтерів** (кваліфікація професійних бухгалтерів визначається за національними професійними вимогами.; ефективне регулювання аудиторських послуг; відповідальність національного професійного органу (бухгалтерів); склад інституціональних механізмів; складові бухгалтерської професії, які потребують регулювання).

Вважаємо, що контроль за реалізацією Концепції сприятиме адаптації законодавства України з питань проведення аудиту фінансової звітності до законодавства Європейського Союзу; підвищенню рівня прозорості, достовірності й об'єктивності фінансової звітності суб'єктів господарювання; покращенню інвестиційного клімату; поглибленню міжнародного співробітництва у проведенні аудит у щодо ефективного запровадження міжнародних стандартів.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Єрмошенко М.М. Фінансова складова економічної безпеки: держава і підприємство : наук. моногр. / М. М. Єрмошенко, К. С. Горячева. – К. : Національна академія управління, 2010. – 232 с.
2. Звіт Спеціального комітету експертів Ради Європи .Режим доступу: <https://www.google.com/search?q>
3. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 35–39.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII. Режим доступу <https://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/page4>
5. Тіньова економіка України досягає 45% МВФ: Режим доступу <https://www.epravda.com.ua/news/2018/02/9/633941/>

## **УЧАСТЬ ГРОМАДСЬКОСТІ ТА СУСПІЛЬНИЙ (ГРОМАДСЬКИЙ) НАГЛЯД ЯК ЕЛЕМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОВІРИ ДО БЮДЖЕТНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

**Левченко О. М.**

*доктор економічних наук, професор,  
проректор з наукової роботи*

*Центральноукраїнського національного технічного університету*

Бюджетна прозорість, участь громадськості в бюджетному процесі та ефективні інститути формального контролю повинні працювати разом, щоб



створити надійну систему бюджетної підзвітності. Без повної бюджетної інформації формальні інститути контролю та громадянське суспільство не здатні в повній мірі контролювати розробку та реалізацію бюджетної політики. Без адекватного доступу до формальних та неформальних засобів впливу на бюджет суспільство не зможе пропонувати уряду, тобто суб'єкту, який приймає рішення, власні пропозиції щодо бюджетної політики на основі повної інформації та з урахуванням національних пріоритетів.

Без необхідних повноважень, сфери дії та ресурсів формальні контрольні та наглядові установи не зможуть ефективно виконувати свої функції в сфері забезпечення ефективності акумуляції та витрачання державних фінансових ресурсів. Відсутність або нестача будь-якого з цих трьох основних елементів негативно впливає на функціонування всієї системи, зменшуючи ймовірність відображення в бюджетній політиці потреб та пріоритетів нації та збільшуючи можливості прояву корупції й неефективного управління державними коштами. Лише при наявності всіх цих компонентів бюджетний менеджмент буде ефективним.

Важливим є і розширення форм і методів взаємовідносин з громадськістю при плануванні контрольно-аналітичних та експертних заходів, що проводяться Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України, та опрацюванні їх результатів. Дана позиція обумовлена тим, що згідно результатів міжнародних оцінок відкритості бюджету, а саме: Звітів щодо Індексу відкритості бюджетів (Open Budget Index) за 2015 та 2017 рік, підготовлених Міжнародним бюджетним партнерством (International Budget Partnership) [4; 5], Україні запропоновано до впровадження наступні заходи в сфері підвищення участі громадськості:

- забезпечити інформування суспільства про цілі залучення громадськості до бюджетного процесу та представлення достатньої інформації для ефективної участі в ньому;
- провести слухання про бюджети певних міністерств, відомств та установ в законодавчому органі за участі представників громадськості;
- створити офіційні механізми, за допомогою яких громадськість зможе приймати участь в розробці Вищим органом фінансового контролю програм аудиту та безпосередньо в аудиторських дослідженнях;
- створити механізми комунікацій для представників суспільства та виконавчих органів з метою обміну думками з питань Державного бюджету під час його формування, так і під час моніторингу його виконання;
- проводити слухання в законодавчих органах з питань Державного бюджету за участі представників державних та громадських організацій;
- створити офіційні механізми взаємодії між суспільством та Вищим органом фінансового контролю (Рахунковою палатою) з метою залучення суспільства при плануванні та виконанні значимих аудиторських

перевірок.

В Законі України «Про Рахункову палату України» [2] йдеться лише про зв'язки з громадськістю та засобами масової інформації (ст. 25, 21), проте конкретні форми та цілі цих зв'язків не передбачені.

Вважаємо за доцільне розширити ці положення передбачивши: цілі та форми зв'язків з громадськістю, форми та методи взаємодії на етапі планування контрольно-аналітичних та експертних заходів та обговоренні їх результатів, що відповідатиме міжнародній практиці в сфері відкритості бюджету та організації державного фінансового контролю. Зокрема, висувуються пропозиції щодо створення в системі управління належних інформаційних систем (наприклад, сайт міських, обласних рад) з обов'язковим розміщенням інформації про проведений державний фінансовий аудит та аудиторський висновок [1, с. 110].

В Положенні про Державну аудиторську службу України», затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. №43 (зі змінами та доповненнями) [3] взаємодія з громадськістю розглядається недостатньо. В п. 15 йдеться про інформування громадськості про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері, в п. 16 – про «здійснення розгляду звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління». Вважаємо за необхідне розширити дані положення, передбачивши:

1) цілі участі громадськості в державному фінансовому контролі та взаємодії Державної аудиторської служби та громадськості;

2) форми та методи взаємодії на етапі планування державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектувань тощо;

3) двосторонні комунікації стосовно обговорення результатів аудиту, перевірок та інспектувань та прийняття рекомендацій; 4) механізм формування експертних груп з числа громадськості для участі у відповідних заходах.

Ефективний суспільний (громадський) нагляд - це важливий елемент підтримки і посилення довіри до системи державного фінансового контролю та бюджетного менеджменту серед громадськості.

До основних принципів, за якими має бути побудована система суспільного (громадського) нагляду в сфері бюджетного менеджменту, віднесено такі позиції:

- обов'язковість (система суспільного (громадського) нагляду має бути запроваджена на усіх ланках бюджетної системи (державний та місцевий бюджети усіх рівнів);

- незалежність (має бути передбачена процедура формування груп із зацікавлених осіб, які не мають бути пов'язані із сферою, до участі в якій

вони залучаються);

- професійність (особи, які будуть залучатися до системи суспільного (громадського) нагляду, повинні мати знання у сферах, які пов'язані з бюджетною системою, бюджетним процесом, бюджетними ресурсами тощо, або завдяки своїм колишнім професійним навичкам, чи, як альтернатива, завдяки наявним знанням);

- прозорість (формування осіб повинно здійснюватися згідно з належною та прозорою процедурою висування, повинно передбачатися оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність);

- відповідальність (учасники системи суспільного (громадського) нагляду повинні нести відповідальність за свої висновки та пропозиції).

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Данчевська І.Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів / І.Р. Данчевська // Інтелект. – 2017. - №4. – С. 107-110.

2. Закон України «Про Рахункову палату України» від 2 липня 2015 року №576-VIII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» від 3 лютого 2016 року №43 (з змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>.

4. Open Budgets. Transform Lives. The Open Budget Survey 2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/downloads/>

5. Open Budgets. Transform Lives. The Open Budget Survey 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/downloads/>

### ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

**Любенко А. М.**

*доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку і оподаткування  
Львівського навчально-наукового інституту  
ДВНЗ «Університет банківської справи»*

Інтеграція України у світове економічне і правове співтовариство передбачає, що вітчизняна система контролю повинна відповідати

положенням Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої 1977 року IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (англ. INTOSAI) [ 1 ].

Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом в 2014 році визначило необхідність реформування контролю в державному секторі економіки до міжнародних стандартів. Зокрема, Угода визначає необхідність забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності [ 2 ]. Особливу увагу в Угоді звернуто на імплементацію стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), обмін найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з акцентом на незалежності відповідних органів, подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами та методологіями, а також найкращу практику ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах. Реалізацію даних положень з реформування публічних фінансів та системи контролю в державному секторі економіки передбачено в Коаліційній угоді депутатських фракцій Верховної Ради України восьмого скликання.

Незважаючи на прогалини і недоліки вітчизняної системи фінансового контролю, слід зазначити, що вона розвивається в напрямку урахування норм, сформованих у відповідній міжнародній практиці. Поряд з цим, на даному етапі становлення вітчизняної системи держфінконтролю пріоритетом має стати розробка національних стандартів на основі міжнародних уніфікованих положень контролю і аудиту публічних фінансів.

Для виконання цього непростого завдання система державних органів контролю повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють всю сукупність бюджетних ресурсів, які забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з іншого боку - істотно підвищить їхню ефективність.

В свою чергу, крім впровадження вітчизняних стандартів контролю публічних фінансів, не менш важливим є розробка підходів до оцінки діяльності органів державного фінансового контролю, та визначення ефективності загалом.

На даний час оцінка діяльності ДФК проводиться за показниками, які умовно можна поділити на *кількісні* (кількість проведених контрольних заходів, обсяг охоплених контролем бюджетних коштів, сума виявлених і

відшкодованих фінансових ресурсів за видами порушень, кількість посадових і матеріально-відповідальних осіб притягнутих до адміністративної та дисциплінарної відповідальності за результатами контрольних заходів, кількість публікацій/згадувань у ЗМІ результатів ревізій та аудитів тощо); та *якісні* (відсоток відшкодування фінансових ресурсів за видами порушень, відсоток врахування пропозицій за результатами аудитів та інших контрольних заходів, ефективність діяльності органу ДФК як співвідношення видатків на утримання та відшкодованих і поновлених сум за результатами контролю тощо).

Очевидно, що вага якісних (відносних) показників при оцінці ефективності діяльності вітчизняних органів ДФК повинна бути більш пріоритетною та мати вищу вагу. На даний час ці показники діяльності, зокрема в Державній аудиторській службі України за 2018 рік, мають досить низьке значення, а саме відсоток відшкодування до виявлених порушень фінансової дисципліни – 42,7%, ефективність діяльності (тобто окупність, співвідношення видатків на утримання органу та відшкодованих і поновлених сум за результатами контролю) лише 129,2%, або 1,3 рази [ 3 ] (рисунок 1). Для прикладу, американські державні аудитори GAO (Government Accountability Office), маючи загальну чисельність 3000 працівників [ 4 ], що відповідає чисельності Державної аудиторської служби, за 2018 рік досягли ефективності (окупності) своєї діяльності в 124 рази [ 5 ](рисунок 2), тобто практично в 100 разів більше ніж вітчизняні аудитори.



Рис.1 Загальна ефективність заходів контролю Державної аудиторської служби України за 2016-2018 роки [3]

Крім цього, досить часто вітчизняні органи ДФК, в доказ своєї результативності приводять ріст виявлення фінансових порушень на один об'єкт контролю у порівнянні з минулим періодом (у 2017 році – 1,2 млн. грн., у 2018 році – 1,5 млн. грн., ДАСУ), що є досить дискусійним досягненням, може свідчити про те, що ДФК не в повній мірі досягає свої мети, адже державний контроль, поміж іншого, повинен виконувати аналітичну, попереджувальну та стимулюючу функції, а саме, з'ясувати причини та передумови, що сприяють виникненню фінансових порушень і розробляти комплекс заходів, який би унеможливив їх у майбутньому.



Source: GAO. | www.gao.gov

Рис.2. Результати роботи державних аудиторів GAO (США) за 2018 рік [5]

Важливим аспектом в підвищенні ефективності державного фінансового контролю, розумінні його мети і місії, поруч з розробленням і ухваленням національних стандартів контролю публічних фінансів, має стати прийняття Кодексу професійної етики працівників контролю публічних фінансів та визначення основних етичних принципів, якими слід керуватися. В їх основу можуть лягти принципи, визначені незалежними професійними організаціями, які регулюють діяльність бухгалтерів та аудиторів, а саме Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), INTOSAI, ACCA та CPA.

Зокрема, до Кодексу професійної етики працівників контролю публічних фінансів варто включити наступні етичні принципи:

- Доброчесність;
- Об'єктивність;
- Професійна компетенція;
- Професійна поведінка;
- Конфіденційність та публічність;
- Незалежність (для органу зовнішнього аудиту Рахункової палати).

Реалізація цих принципів в діяльності органів державного контролю публічних фінансів, а також моніторинг експертним та громадським середовищем повноти їх дотримання, сприятиме не лише високій професійності державних аудиторів, а й ефективності їх діяльності загалом.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] : – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836).

2. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [Електронний ресурс] : – Режим доступу:

<https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist/yeuropejska-integraciya/ugoda-pro-asociacyu>.

3. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>.

4. A Conversation with U.S. Comptroller General Gene L. Dodaro [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <https://www.cpajournal.com/2017/04/21/conversation-u-s-comptroller-general-gene-l-dodaro/>.

5. Performance and Accountability Report Fiscal Year 2018 [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <https://www.gao.gov/products/GAO-19-1SP>.

## **ПОДАТКОВА БЕЗПЕКА ДЕРЖАВИ ЯК ФАКТОР ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

**Магопець О. А.**

*кандидат економічних наук, доцент,*

*завідувач кафедри аудиту та оподаткування*

*Центральноукраїнського національного технічного університету*

Стійкість економічної системи держави значною мірою залежить від її податкової безпеки, оскільки саме податкова безпека забезпечує можливості виконання покладених на державу функцій, сприяє розвитку національної економіки, гарантує захист національних інтересів та протидію внутрішнім і зовнішнім загрозам і ризикам, що обґрунтовується наступним:

1. Стабільність податкових надходжень до дохідної частини бюджету дозволяє державі виконувати свої функції: впродовж останніх років близько 80% дохідної частини державного бюджету України (у 2014 р. – 78,46%, у 2015 р. – 76,57%, у 2016 р. – 81,76%, у 2017 р. – 79,06%, у 2018 р. – 81,22% [1]) формується за рахунок податкових надходжень.

2. Податкова система є сполучною ланкою між реальним сектором економіки і бюджетною системою, через яку здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту між окремими суб'єктами господарювання, громадянами та державою.

Проте, слід враховувати, що функціонування податкової системи має дуальний характер: з однієї сторони виступає засобом забезпечення стійкості економічної системи і безпеки держави (за умови ефективного її функціонування), а з іншої – чинником виникнення загроз і ризиків для держави (за умови неналежного її функціонування, низького рівня податкової культури в суспільстві). Отже, якісною характеристикою чинної в

державі податкової системи та фактором оцінки її ефективності є податкова безпека, що з урахуванням інституційно-правових, організаційно-структурних, інформаційно-аналітичних компонентів її забезпечення, зумовлює дотримання наступних домінант формування системи податкової безпеки:

- чітке визначення повноважень органів державної виконавчої влади та їх участі у регулюванні податкових відносин;

- чітке, однозначне та повне визначення основних понять в системі податкового законодавства;

- визначення процедур та основних напрямів удосконалення податкового контролю (аудиту);

- визначення порядку оскарження рішень і дій контролюючого органу;

- визначення прав і обов'язків платників податків;

- визначення відповідальності за порушення податкового законодавства та повноважень контролюючих органів;

- підвищення якості довгострокового и короткострокового податкового прогнозування і планування;

- підвищення рівня податкових надходжень;

- створення прозорої системи податкової безпеки шляхом автоматизації процесу збору фінансово-економічної інформації щодо діяльності платників податків, спрямованої на ефективне управління оподаткуванням;

- розробка та впровадження автоматизованої системи податкової безпеки, спрямованої на забезпечення успішної реалізації податкової політики та безперервний моніторинг виконання планових показників податкових надходжень й оперативне їх корегування за необхідності;

- створення комплексної системи виявлення та управління податковими ризиками (визначення переліку факторів податкових ризиків, їх оцінка та аналіз, розробка заходів щодо нейтралізації податкових ризиків та/або зниження їх негативного впливу);

- зниження рівня податкових правопорушень.

Слід вказати на те, що більшість з означених домінант визначені на законодавчому рівні, проте рівень їх регламентації далекий від ідеалу, що потребує їх перегляду й уточнення. Наприклад, щодо чіткого, однозначного та повного визначення основних понять в системі податкового законодавства, не можемо погодитися навіть з трактуванням одного з основних понять – «податкова система». Так, згідно п. 6.3. Податкового Кодексу України, податкову систему України становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим Кодексом порядку [2]. Проте, дане тлумачення податкової системи є занадто звуженим, оскільки не відображає всієї глибини змісту означеної категорії й характеризує суто практичний підхід на



рівні безпосереднього сприйняття форм реалізації відносин між державою та платниками податків, що не дає можливості в повній мірі розкрити зміст податкової системи, визначити взаємозв'язок між її елементами та представити як певну сукупність, підпорядковану єдиній ідеї. Згадуючи історію становлення податкової системи України та чинний у період з 1991 року до початку 2011 року Закон України «Про систему оподаткування» [3] слід вказати на те, що даний нормативний документ під сукупністю податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, визначає систему оподаткування (ст. 2, абз. 4), а не податкову систему, як вказано нині у Податковому кодексі. Тобто це слід розуміти так, що навіть сам законотворець не бачить різниці між поняттями «податкова система» та «система оподаткування», хоча це зовсім не так. Податкова система – це сукупність податкових відносин, побудованих з урахуванням відповідних принципів, функцій, елементів і методів оподаткування, що ґрунтуються на законодавчо закріпленій комбінації видів і форм податків та зборів, установленому механізмі їх нарахування і сплати (механізмі оподаткування), визначеному порядку адміністрування та діяльності уповноважених державних органів і платників податків спрямованих на забезпечення повного та своєчасного надходження податків та зборів до бюджетів різних рівнів [4, с. 184].

Забезпеченню належного функціонування системи податкової безпеки сприятимуть: виявлення критичних ситуацій при яких прогнози та реальні показники податкової системи досягають або виходять за межі «порогових» значень; розробка заходів щодо виведення податкової системи із зони податкового ризику та усунення наслідків реалізації загроз; проведення експертизи проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування та рішень з питань управління оподаткуванням на предмет дотримання податкової безпеки держави. В той же час, досягнення податкової безпеки можливо лише в умовах належної податкової культури в суспільстві, усвідомлення та розуміння кожною особою свого громадянського обов'язку щодо сплати передбачених Податковим кодексом податків та зборів за наявності відповідного об'єкта оподаткування та фактів, що породжують обов'язок сплати податків та зборів.

Одним з недоліків чинного податкового законодавства України є те, що питанням податкової безпеки взагалі не приділяється належної уваги, а постійні його зміни є фактором податкових ризиків. Тому нагально необхідним є внесення змін до Податкового кодексу України в частині включення до нього спеціального розділу «Податкова безпека», в якому доцільно передбачити пріоритетні цілі і завдання, принципи та засади забезпечення податкової безпеки, визначити об'єкти і суб'єктів податкової

безпеки, особливості функціонування системи податкової безпеки на різних рівнях економічної системи, шляхи та методи досягнення податкової безпеки.

Таким чином, податкова безпека характеризує такий стан податкової системи держави, який забезпечує можливості виконання покладених на державу функцій та її стабільний соціально-економічний розвиток, гарантує захист національних інтересів та спроможний протидіяти внутрішнім і зовнішнім загрозам і ризикам.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Доходи державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>
2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Закон України «Про систему оподаткування» (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>]
4. Магопець О.А. Економічні категорії в системі податкових відносин: взаємозв'язок, взаємозалежність та змістовні відмінності у сутності понять / О.А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КГТУ. – 2014. – Вип. 30. – С. 181-188.

### **ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА, ФІНАНСОВИЙ РИНОК І ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: НАПРЯМИ ДОТИЧНОСТІ ТА УЗГОДЖЕННЯ**

**Онишко С. В.**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри фінансових ринків*

*Університету державної фіскальної служби України*

Проблематика забезпечення економічної безпеки національної економіки, внаслідок урізноманітнення та ускладнення економічної діяльності завжди відносилася до актуальних проблем. Перманентна складова забезпечення економічної безпеки в сучасних реаліях в силу низки відомих причин, пов'язаних із анексією Криму та військовими діями, набула особливої актуальності. Сьогодні забезпечення економічної безпеки національної економіки все більше перетворюється в необхідну умову забезпечення національної безпеки загалом, виходячи за межі національної

економічної безпеки, покликаної бути фундаментом стабілізації соціально-економічного стану в державі. Тому позицію про те, що «...економічна безпека національної економіки в сучасних умовах є фундаментальною основою економічної безпеки держави» [1, с. 15] існують підстави продовжити, додавши «та національної безпеки загалом». Хоча в окремих трактуваннях економічної безпеки держави, а саме «...як стан захищеності найважливіших економічних інтересів особи, суспільства і держави, розвиток достатнього оборонного потенціалу...» [2, с. 10] і міститься вказівка на більш широке розуміння завдань, що стоять перед економічною безпекою держави, проте, на наш погляд, на разі зазначений акцент на національній безпеці особливо значимий.

Інтегральний індекс економічної безпеки, передбачений Методичними рекомендаціями щодо розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджених наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [3], як відомо, складається з 9 середньозважених субіндексів, в переліку яких - фінансова безпека, яка, в свою чергу, включає такі складові як банківська безпека, безпека небанківського фінансового ринку, боргова, бюджетна, валютна та грошово-кредитна безпека.

У контексті нашого дослідження зазначимо наступне. По-перше, очевидним є зв'язок усіх перелічених складових фінансової безпеки, з системою державного фінансового контролю як «особливої управлінської функції держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій та здійснення заходів щодо компенсації збитків, заданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам» [4].

По-друге, практично всі (за виключенням боргової та бюджетної безпеки) перелічені складові фінансової безпеки, в узагальненому підході можна ідентифікувати і як окремі сегменти фінансового ринку, ефективність функціонування якого посідає винятково важливе значення у забезпеченні фінансової безпеки. Фінансовий ринок, який внаслідок свого сутнісного призначення, а саме як механізму трансформації тимчасово вільних фінансових ресурсів в інвестиційний капітал отримав статус рушійної сили соціально-економічного розвитку. Відтак, завдання переходить у площину найповнішого задіяння потенціалу фінансового ринку. Його основні функції полягають в акумулюванні, русі й трансформації фінансових ресурсів в економіці держави. Будучи оптимальним розподільчим механізмом, фінансовий ринок здатен забезпечити зниження фінансових ризиків і витрат руху капіталу, підвищити ефективність інвестиційних вкладень в умовах

невизначеності та в підсумку стимулювати економічне зростання країни [5, с.32]. Саме фінансовий ринок, який створює потужну фінансову базу для розбудови національної економіки, вирішальним чином здатен впливати на забезпечення фінансової, економічної та, зрештою, національної безпеки.

На жаль, сьогодні у цій царині не спостерігається належної узгодженості. На фінансовому ринку у багатьох випадках на перший план вийшла короткострокова максимізація прибутків без забезпечення його реальної довгострокової стійкості та активізації інвестиційних процесів в економіці. Сьогодні світові фінансові потоки у рази перевищують обсяги світового валового продукту внаслідок їх віртуалізації. Без сумніву, це зумовлює потребу оптимізації використання засобів державного регулювання для сприяння належному соціально-економічному розвитку країни, як важливого чинника забезпечення належного рівня національної безпеки. Не можна спростувати твердження про значну роль фінансового ринку в постійному зростанні тіньового сектора економіки, обсяги якого за різними оцінками в Україні становлять від 35 до 50% ВВП. Одночасно досить поглянути на рівень валового державного боргу до ВВП (який перевищує 80% за оптимального рівня  $\leq 35$ ) та відношення витрат на його обслуговування до доходів зведеного бюджету (становить понад 12% за оптимального рівня  $\leq 7$ ). До цього слід додати й висновки науковців щодо стиснення (майже втричі) кредитного капіталу та зростання дефіциту власного капіталу корпоративного сектора (у 4,2 рази упродовж 2012-2016 рр.), які паралізували фінансову систему і створили надвисокі системні ризики [6].

Таким чином окреслюється необхідність всебічного комплексного управляючого впливу з боку держави на фінансову політику в контексті досягнення фінансової безпеки. Зокрема, мова йде не просто підвищення темпів розвитку фінансового ринку, а забезпечення його нової якості. Тобто, постає завдання розробки нової архітектури державного регулювання, поза яких не може залишатися осторонь і державний фінансовий контроль у його різноманітних формах, в тому числі й такої специфічної його форми як фінансовий моніторинг. Саме таким чином останній визначений у Фінансовій енциклопедії [7]. Узагальнення взаємозв'язків між суб'єктами та об'єктами фінансового моніторингу на двох його рівнях: державному фінансовому моніторингу та первинному фінансовому моніторингу формує основу для здійснення державного фінансового контролю.

Стосовно дотичності до цих завдань до фінансового ринку може свідчити вже перелік суб'єктів первинного фінансового моніторингу, визначений законодавчо, в якому переважають суб'єкти фінансового сектора: банки, фінансові та нефінансові установи, біржі, торговці цінними паперами тощо та об'єкти фінансового моніторингу – різноманітні фінансові операції,

що забезпечують рух фінансових потоків між різними суб'єктами господарювання.

Наприклад, якщо звернути увагу до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [8], то вона розглядає фінанси підприємств і організацій, залишаючи поза межами такого розгляду діяльність на фінансовому ринку. У Концепції фінансової безпеки України [9] також не приділено достатньої уваги до фінансового ринку, а саме увага до руху капіталу не простежується на рівні обігу капіталу, тобто фінансового ринку, не розглядаючи можливості його регулювання.

Відтак, методологічно забезпечити позитивний взаємозв'язок економічної безпеки, фінансового ринку та державного фінансового контролю можливо лише на засадах цілісності і системності. Кожна з означених сфер перетворюється у природну детермінанту іншої, проте за умови їх власного розвитку. Вузька прикладна спрямованість та безсистемний характер змін у цих сферах не виправдають тих очікувань, що покладаються на ці феномени із зворотними зв'язками. Це спонукає до більш детальної уваги при формуванні їх цілей і задач до їх зв'язку. Однак, на сьогодні досить часто проблематика вищезначених залежностей залишається поза межами наукового пошуку незважаючи на те, що досить складно спростувати їх значимість для спільного генерування очікуваного результату, зокрема й на найвищому рівні – забезпеченні національної безпеки. Тому очевидною є важливість екстраполювати окремі елементи функціонування і завдань розвитку державного фінансового контролю, фінансового ринку на рівень формування безпекового середовища і навпаки.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Загрози економічній безпеці України: сутність, оцінювання та механізм упередження [монографія] / С.В.Онищенко, О.А.Пугач. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – 337 с.
2. Мунтіян В.І. Економічна безпека України / В.І.Мунтіян. – К.: КВІЦ, 1999. – 464 с.
3. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України [Електронний ресурс] / Наказ Мінекономрозвитку України від 29.10.2013 р. № 1277 // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>
4. Державний фінансовий контроль: Ревізія та аудит / [Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін.]. – К.: НВП «АВТ», 2005. – 424 с.
5. Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів: [ монографія] / за заг. ред. д.е.н., професора С.В.Онишко. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2016. – 452 с.

6. Зимовець В.В. Про вплив макрофінансових дисбалансів на інвестиційну активність в Україні // Доповідь на Третій міжнародно-практичній конференції «Фінансово-кредитний механізм активізації інвестиційного процесу». К., КНЕУ .10.11.2017 р.

7. Фінансова енциклопедія / [О.П.Орлюк, Л.К.Воронова, І.Б.Заверуха та ін. ]; за заг. ред.. О.П.Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 472 с.

8. Про схвалення Концепції розвитку державного фінансового контролю на період до 2017 року / Розпорядження від 24 травня 2005 р. № 159-р [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>

9. Концепція фінансової безпеки України [Електронний ресурс] Режим доступу: [www.ufin.cjm.ua/konsercia/008.doc](http://www.ufin.cjm.ua/konsercia/008.doc)

## **РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ: ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ**

**Пашко П. В.**

*доктор економічних наук, професор,  
заслужений діяч науки і техніки України,  
ректор Університету державної фіскальної служби України,*

**Пашко Д. В.**

*доктор економічних наук, доцент  
Національний університет внутрішніх справ*

Нині в Україні відбувається процес вдосконалення податкової та митної складових, які є механізмом наповнювання державного бюджету.

Ключовою проблемою тут є відсутність контролю за рухом товарів усередині країни від моменту ввезення на митну територію України до моменту їх продажу (відсутність можливості порівняння кількості та вартості товарів, які імпортовано, офіційно й неофіційно вироблено в країні, з вартістю та кількістю товарів, проданих у країні). Це має наслідком створення схем мінімізації та ухилення від оподаткування.

На державні проблеми формування та реалізації фінансової політики накладено проблеми, пов'язані з формуванням та реалізацією суміжних політик – податкової та митної. Важливими при цьому стали труднощі в керуванні об'єднаною структурою податківців і митників у рамках як Міністерства доходів і зборів, так і Державної фіскальної служби України.

Керування цими структурами – Міністерством доходів і зборів України та Державною фіскальною службою України (далі – ДФСУ) – планувалося, зокрема, як шлях до вдосконалення форм контролю за рухом товарів та

коштів з боку держави. З урахуванням різнопланової діяльності двох структур, не завжди пов'язаної з виконанням виключно фіскальної; наявності великої кількості територіальних підрозділів, якими необхідно оперативно керувати та механізми й методи досягнення якими поставлених завдань потрібно своєчасно контролювати. Важливим фактором є недосконалість на сучасному етапі інформаційного контролю за своєчасністю та повнотою виконання підприємствами й громадянами своїх фіскальних обов'язків, що також тягне до великого обсягу контрольних та аудиторських функцій на місцях.

Ці фактори потрібно було враховувати під час формування нових державних інститутів. Але, як показав досвід, об'єднання двох структур в одну без урахування їх особливостей не дало очікуваного ефекту. При тому, що існувала та існує інституційна можливість досягнути нових синергічних ефектів, які поки що залишилися лише в деклараціях.

Із врахуванням Постанови КМУ від 18.12.2018 №1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» можлива бути створена і інша структура, наприклад, Державна економічна адміністрація України (за прикладом обласних державних адміністрацій з підпорядкуванням їй окремих юридичних осіб).



Для реалізації схеми пропонується визначення рівнів відповідальності й прав різних структур і, відповідно, їх керівників.

**Міністерство фінансів** визначає необхідний рівень забезпечення національних інтересів та доводить показники Державній економічній

адміністрації України (ДЕАУ). Подає пропозиції Кабінету Міністрів про призначення Голови ДЕАУ. Призначає керівників Державної податкової служби (ДПСУ) та Державної митної служби (ДМСУ), правоохоронної структури фінансових розслідувань (у подальшому, наприклад, фінансової поліції або служби фінансових розслідувань).

**ДЕАУ** як головний орган:

- формує та доводить стратегічні завдання для податкової та митної служб, фінансової поліції;

- координує діяльність податкової, митної служб та фінансової поліції.

У такому разі може бути впорядкований розподіл функцій: ті, що дублюються, можуть бути залишені у ДЕАУ;

- готує подання Міністерству фінансів про призначення керівників податкової та митної служб, начальника фінансової поліції;

- призначає заступників керівників податкової та митної служб, заступників начальника фінансової поліції;

- супроводжує та адмініструє єдину Центральну бази даних;

- встановлює єдині обґрунтовані прогностичні показники для податкових та митних органів, формує об'єднані підрозділи статистики, розробляє методики прогностичних оцінювань дохідної частини бюджету на основі інформації єдиної бази даних, готує кадри, розробляє науково обґрунтовані перспективи розвитку тощо;

- контролює роботу підлеглих, організує оперативну роботу антикорупційних підрозділів власної безпеки тощо.

**Податкова та митна служба** виконують податкову та митну справу. Вони повинні мати визначений державою статус, який дозволяє в рамках єдиної ДЕАУ бути окремою юридичною особою з керівником, який має право мобільності та самостійності в прийнятті рішень, віддаванні наказів, вирішенні кадрових питань, у тому числі щодо керівників відповідних територіальних органів, прийнятті кінцевих рішень з питань податкової чи митної справи. Йому безпосередньо повинні підпорядковуватися відповідні територіальні органи.

Створення як окремої юридичної структури фінансової поліції (або служби фінансових розслідувань на основі податкової міліції й частини підрозділів по організації боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил митної служби) з керівником, який підпорядкований голові ДЕАУ, передбачає надання фінансовій поліції права на:

- а) здійснення оперативно-розшукової діяльності;

- б) проведення слідчих дій за статтею «контрабанда» та статтями, віднесеними до компетенції податкової міліції;



в) збирання та реалізацію інформації про порушення законодавства під час виконання і податкових, і митних зобов'язань платників податків, під час переміщення товарів через митний кордон України тощо.

Створення фінансової поліції як окремої незалежної структури, виведеної з підпорядкування податковій та митній службам, сприятиме поліпшенню правоохоронних функцій, підвищенню показників її діяльності. Надання такому органу функції контролю за діями податківців та митників буде основою для попередження корупційних дій працівників податкових і митних органів.

Запропонована схема може влаштувати всіх: і МВФ, і податківців, і митників, і підприємства, до яких буде наближене кінцеве прийняття рішень.

У Меморандумі про економічну і фінансову політику України передбачається створення двох окремих юридичних осіб – Податкової служби та Митної служби; перетворення податкової міліції на службу фінансових розслідувань при Міністерстві фінансів; посилення ролі Міністерства фінансів у нагляді за податковою та митною службою шляхом зміцнення його функцій нагляду та контролю; підвищення ефективності вказаних служб; оцінка їх діяльності по КПЕ показникам; поліпшення інформаційних послуг для платників податків; боротьбу з шахрайством та корупцією тощо. Запропонована схема повністю відповідає і духу, і змісту цього документу.

**Усі ці завдання краще виконувати спільно, під єдиним стратегічним (Міністерство фінансів) та оперативним (ДЕАУ) керівництвом.**

Завдяки створеній Кабміном робочій групі з реформи ДФС та схваленій концепції реформ можна підготувати розумне, виважене рішення.

## **НЕОБХІДНІСТЬ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ПРИ БУДІВНИЦТВІ ТИМЧАСОВИХ СПОРУД**

**Половинець Д. В.**

*аспірантка Університету державної фіскальної служби України*

Фінансові зловживання – це проблема, яка постійно супроводжує будь-яке будівництво. Одним із засобів, що мінімізує збитки від несумлінності підрядників є постійний контроль за термінами та якістю будівництва об'єкта, адже фінансування і терміни та якість робіт тісно пов'язані між собою: затягування термінів збільшує бюджети і збитки інвестора, якість матеріалів і робіт через недотримання норм і стандартів значно збільшують потенціал ризиків, і, як наслідок, також приводять до збитків.

Зростання обсягів здійснення різного роду будівельних або ремонтних робіт прямо пропорційно пов'язано зі збільшенням використання товарів і послуг під час будівництва. У результаті цього значні суми коштів проходять через банківські рахунки, платіжні доручення, у готівковій та безготівковій формі; на будівельних об'єктах акумулюють значну кількість будівельних матеріалів різного призначення, інструменту, устаткування, будівельної техніки тощо. Тому не дивно, що сфера будівництва дедалі частіше піддається злочинним посяганням, адже є привабливою через наявність постійного обороту значних сум коштів, а також не менш значних обсягів будівельних матеріалів і техніки [8, с. 3]. Особливо привабливим

Практика свідчить, що злочини у сфері будівництва спричинені прогалинами в організації будівельного виробництва, його фінансуванні, обліку виконуваних робіт й оплаті праці робітників. З огляду на зазначене, докази цієї злочинної діяльності слід шукати в документації, пов'язаній із будівельною організацією [9, с. 131]. Особливу увагу при цьому слід звертати на будівництво тимчасових будинків і споруд, адже, з метою приховування крадіжки матеріалів, викрадачі до загальної вартості виконаних робіт іноді додають вартість матеріалів, які було тимчасово використано на будівництві. Відомі випадки, коли в документах було вказано витрати матеріалів на тимчасові будівлі, передбачені проектом і кошторисно-фінансовими розрахунками, а насправді на їх спорудження матеріалів було затрачено менше або взагалі не витрачено [8, с. 43].

Все це підтверджує необхідність фінансового контролю при будівництві, у тому числі, й тимчасових споруд, оскільки контроль – один із основних способів забезпечення законності й дисципліни у сфері будівництва [7, с. 190]. А фінансовий контроль – це функція державного управління. Його призначення полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів у всіх ланках фінансової системи.

На сьогодні питання механізмів фінансового контролю будівництва є предметом дискусій серед вітчизняних вчених і практиків, а саме: А.В. Матвійчук, А.П. Запотоцький та інші. Однак спірним залишається питання вибору найменш ризикованого механізму залучення грошових коштів для фінансування будівництва, а також ролі та ефективності механізмів фінансового контролю у вітчизняній системі його фінансування [6, с. 253].

До видів фінансового контролю у залежності від суб'єктів, які його здійснюють, належать: державний, відомчий, внутрішньогосподарський, громадський і аудиторський (незалежний).

Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, покликана виявляти відхилення від установлених

норм, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, оцінювати їх вплив на господарську діяльність, визначати причини їх появи та давати рекомендації органам державного управління. У вузькому розумінні метод фінансового контролю являє собою сукупність прийомів і способів його здійснення. У широкому розумінні він характеризується системою теоретико–пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, регулятивних принципів організації.

Відомчий фінансовий контроль застосовується тільки по відношенню до підвідомчих підприємств та організацій будівельної галузі і проводиться контрольно-ревізійними підрозділами міністерств і відомств. В останні роки у зв'язку з ліквідацією великої кількості міністерств, появою підприємств нових форм власності масштаби відомчого фінансового контролю значно скоротилися.

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюють власники підприємств та організацій згідно з чинним законодавством з метою запобігання та викриття перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів, незаконного їх спрямування, використання та виявлення.

Громадський фінансовий контроль – здійснюють громадські організації (партії, рухи, профспілкові організації).

Аудиторський (незалежний) фінансовий контроль – незалежний зовнішній фінансовий контроль, заснований на комерційних засадах. Його розвиток обумовлений: неефективністю відомчого контролю; наявністю підприємств нових форм власності, для яких немає відомчого підпорядкування, тобто управляючих організацій, які здійснюють контроль за їхньою діяльністю; неможливістю загальнодержавними органами фінансового контролю охопити регулярними і глибокими перевітками всі суб'єкти господарювання будівельної галузі.

Актуальність посилення фінансового контролю також зумовлена необхідністю протистояти негативним явищам у економічній сфері. Як показала практика, зростання економічних злочинів у конкретних сферах свідчить про слабкість у них фінансового контролю. Починаючи з 2000 року кількість виявлених злочинів зростає в галузі зовнішньоекономічної діяльності, у кредитно–фінансовій сфері, на ринку товарів і послуг, на банківському й валютному ринках, крім того, почастишали випадки хабарництва та комерційного підкупу у будівельній галузі.

Отже, необхідність посилення контролю взагалі й фінансового зокрема зумовлюється тим, що вітчизняна економіка розвивається в умовах постійного дефіциту фінансових ресурсів, зростання державного боргу, тож ефективно управління використання останніх не можливе без відповідного контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти). Дис. д.наук з держ.управління: 25.00.02. // О.В. Дмитренко. – К.: 2010.
2. Косинський Р.В. Фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами. Дис. канд. наук з держ управління: 25.00.02. // Р.В. Косинський. – К.: 2011.
3. Міняйло В.П. Аналіз і контроль закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // В.П. Міняйло. – К.: 2014.
4. Разумцев В.В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // В.В. Разумцев. – Луганськ: 2009.
5. Слободяник Ю.Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Ю.Б. Слободяник. – Одеса: 2014.
6. Матвійчук А.В. Поняття і механізми фінансового контролю у будівельній галузі : бібліографія / А. В. Матвійчук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України : Серія: Право. - 2014. - Вип. 197, ч. 3. - С. 252-263. - Библиогр.: с. 262-263.
7. Матвійчук А.В. Правові форми фінансового контролю у будівництві: бібліографія / А. В. Матвійчук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України : Серія: Право. - 5015. - Вип. 213, ч. 1. - С. 187-195. - Библиогр.: с. 194-195.
8. Запотоцький А.П. Розслідування привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем у сфері будівництва [Текст] : метод. рек. / [А.П. Запотоцький, А.А. Вознюк, С.В. Кучменко]. – Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. – 78 с.
9. Запотоцький А.П. Особливості тимчасового доступу до речей і документів під час досудового розслідування злочинів у сфері будівництва. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. 2017. № 2 (103). С. 131–148.

## ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

**Поснова Т. В.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри економічної теорії*

*Університету державної фіскальної служби України*

На сучасному етапі розвитку економіки забезпечення економічної безпеки, а саме досягнення стійкого економічного стану та подальшого

економічного зростання, є однією з основних цілей кожної держави. Забезпечення стабільності та стійкого економічного зростання потребує налагодженості, а також чіткої організації різних сфер діяльності держави. Зокрема, однією із складових економічної безпеки є податкова безпека.

Осмилення ролі податків у системі забезпечення економічної безпеки проявляється через їх як позитивний вплив на макроекономіку (зростання податкового потенціалу держави), так і негативний - у вигляді ненадходження податкових доходів до бюджетів усіх рівнів, криміналізації податкових відносин, зростання податкового нігілізму, кризи податкової системи, руйнуючи соціально-політичні основи державності та позбавляючи органи влади фінансових ресурсів [4].

Податкову безпеку варто розглядати як інтегровану підсистему фінансової безпеки, яка впливає на забезпечення всіх її складових: інноваційно-технологічної, інвестиційної, енергетичної, сировинно-ресурсної, продовольчої, соціальної, експортної, імпоротної та міжнародно-інтеграційної безпеки [1, с. 10].

Автори монографії «Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави» розглядають податкову безпеку як стан податкової сфери держави, для якого характерним є захищеність інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкість і економічна незалежність податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства; здатність податкової системи до розвитку і вдосконалення, спроможність своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування та здатність системи оподаткування в повній мірі реалізовувати усі функції податків як фіскальної так і регулюючої та соціальної з метою максимального узгодження інтересів держави та платників податків [3].

Основними характеристика податкової безпеки є те, що вона є чинником ресурсного забезпечення держави, чинником впливу на соціально-економічні процеси, а також чинником взаємозалежності та зворотного зв'язку держави та платників податків.

Для забезпечення податкової безпеки, у першу чергу, має бути сформована ефективна податкова система як основне і достатнє джерело бюджетних коштів для здійснення державних функцій, для здійснення виваженої податкової політики, яка стимулює підприємницьку діяльність, а також для підтримки податкового тягаря на рівні, що сприятиме економічному зростанню [2]. Загрози економічній безпеці з боку хиткої податкової політики створюються через дестимулюючий вплив оподаткування на економічну активність в країні, а також через незаплановані втрати бюджету від недоотримання податкових надходжень.

Головними наслідками невиваженої податкової політики, які можуть генерувати загрози економічній безпеці держави є: тіньова економіка,

наявність та збільшення суми податкового боргу; незаконне використання податкових пільг; незаконне виготовлення і збут підакцизних товарів; приховування і зниження об'єктів оподаткування; проведення сумнівних зовнішньоекономічних операцій [2].

Варто відзначити, що існуюча податкова система України у значному ступені являє собою фактор виникнення загроз економічній безпеці, ніж є її ресурсним забезпеченням. З метою коригування даної ситуації необхідним вважається, в першу чергу, удосконалення нормативно-правової бази до такого стану, за якого можливість знаходження законних шляхів несплати податків буде мінімальним. По-друге, формування у суспільстві податкової моралі та культури. По-третє, розробка та осучаснення методів боротьби з тіньовою економікою, удосконалення роботи податкових органів, а також формування комплексу правових та організаційних заходів щодо попередження та контролю уникнення від оподаткування.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Іванов Ю.Б. Податкова безпека: сутність та умови забезпечення / Ю. Б. Іванов, Ю. В. Бережна // Економіка розвитку: науковий журнал. – 2010. – № 2(54). – С.9-11.
2. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави / В. В. Іщенко // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2012. - Вип. 37. - С.35-40. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2012\\_37\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2012_37_8)
3. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави: [кол. монографія] / за заг ред. О.В. Кендюхова // Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. – Донецьк: ДВНЗ «ДонНТ», 2013. – Т.2. – 392 с.
4. Подік І.І. Податкова безпека як складова частина економічної безпеки національної економіки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1540/1/686\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1540/1/686_IR.pdf)

### **РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ НАПОВНЕННЯ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

**Рубан Н. І.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
директор Департаменту аудиту ДФС України*

В умовах розвиненої економіки застосовуються такі форми фіскального регулювання соціально економічних процесів:

- мобілізація доходів бюджету через систему обов'язкових платежів;
- акумуляція державних фінансів через неподаткові форми;
- фінансування видатків, субсидій, дотацій;
- фінансові санкції за порушення фінансової дисципліни за допомогою процедури контролю;
- надання пільг, тощо.

Найважливішим елементом фіскальної системи є доходи Зведеного бюджету, які не лише формують фіскальну основу покладених на державу функцій.

Вони виступають засобом перерозподілу фінансових ресурсів у суспільстві, зокрема, регулювання процесів відтворення, безпеки, розвитку.

У розвинених країнах сьогодні **80-95%** урядових доходів забезпечують податки.

За даними аналізу показників виконання Зведеного бюджету України протягом 2008 - 2018 років, в середньому **86 %** урядових доходів також забезпечують податки.

При цьому **питома вага податків у ВВП у країнах-членах ОЕСР** досить різна (дані сайту ОЕСР за період з 2000 по 2017 рік: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>).

Зокрема, найбільша – у Швеції (48,98 % у 2000 році), Данії (48,53 % у 2014 році, 48,01 % у 2005 році, 46,39 % у 2004 році), Франції (46,23 % у 2017 році, 45,45 % у 2014 році), Фінляндії (45,82 % у 2000 році).

Найменша - у Мексиці (11,36 % у 2005 році, 11,46 % у 2000 році), у Чилі (17,33 % у 2009 році, 20,16 % у 2017 році), у Ірландії (22,84 % у 2017 році), у Турції (23,06 % у 2007 році), США (23,02 % у 2009 році, 27,14 % у 2017 році).

**Що стосується України**, то даний показник має досить **стале значення біля 30%** (у 2008 році він склав 28,1 %, коливання протягом 10 років в межах 3%, а у 2018 році - 31,8%). При цьому валовий внутрішній продукт України (**номінальний**) збільшився протягом цього періоду у 3,5 рази (від 990,8 млрд.грн. у 2008 році до 3 558,7 млрд.грн. у 2018 році).

По-суті, податкова система стає єдиним гнучким засобом державного впливу на стан соціальної безпеки країни, активність громадян, розвиток інфраструктури та інше.

Вплив податків на рівень життя населення через реалізацію їх фіскальної функції має опосередкований характер і відображається у фінансовому забезпеченні виконання державою її функцій, в тому числі соціальної.

Якщо проаналізувати роль податкових надходжень у формуванні бюджетів як основного ресурсу для економічної безпеки держави, то можна зробити висновок, що держава не має рівноцінних джерел фінансового забезпечення, крім податків.

Водночас, прагнення держави максимізувати податкові надходження може призвести до надмірного податкового навантаження, що пригнічує економічний розвиток та звужує податкову базу.

Тому визначення ставок і бази оподаткування є **надзвичайно важливим інструментом державного регулювання.**

**Структура доходів Зведеного бюджету** в частині податкових платежів за 10 років змінилася. Так, з 2009 року по 2015 рік найбільші надходження до бюджету у номінальному виразі складала надходження з **ПДВ (з вироблених в Україні товарів)**. Однак, у зв'язку з підвищенням у 2016 році ставок оподаткування **ПДФО** з 15 % до 18% та значним збільшенням (у 2 рази) з 01.01.2017 розміру мінімальної заробітної плати, надходження з ПДФО до бюджету у 2016 році були майже на рівні з ПДВ, а починаючи з 2017 року – вже перевищують ПДВ.

В той же час, якщо у 2008 році найбільші надходження до бюджету у номінальному виразі складала надходження з **податку на прибуток**, роль цього податку протягом цих десяти років постійно зменшувалась, а з урахуванням суттєвої зміни порядку обчислення цього податку з 2015 року – складала менш, ніж половину від номінальної суми надходжень по ПДВ або ПДФО.

Отже, внаслідок регулювання ставок та бази оподаткування суттєво змінилась структура бюджету. Так, з урахуванням зменшення ставок **податку на прибуток** підприємств, який є прямим податком, з 25% у 2008 році до 18% у 2018 році, його питома вага у надходженнях бюджету за цей період зменшилась з 26,2 % до 14,1 % у 2018 році, тобто більш ніж на 12 відсоткових пунктів.

В той же час питома вага надходжень від **ПДФО** збільшилась з 25,1 % у 2008 році до 30,5% у 2018 році. Крім того, порівняльний аналіз структури податкових надходжень до бюджету свідчить про поступове перенесення податкового тиску з бізнесу на плечі кінцевих споживачів через збільшення рівня сплати непрямих податків, зокрема, таких як **ПДВ (з вироблених в Україні товарів)** з 24,6 % у 2008 р. до 27,9 % у 2018 році та **акцизний податок (з вироблених в Україні товарів)** з 5,6 % у 2008 році до 9,6 % у 2018.).

Основні зміни податкових нормативів та покращення процедур адміністрування податків дозволили в Україні **щорічно збільшувати доходи Зведеного бюджету**. Так, у 2008 році до Зведеного бюджету контролюючими органами було мобілізовано 278,9 млрд. грн., у 2014 році – 425,0 млрд. грн., а за результатами роботи у 2018 році – 1130,8 млрд. грн. Отже, доходи по платежах, закріплених за ДФС, протягом 2008 - 2018 років зросли більш ніж у 4 рази (від 278,9 млрд.грн. у 2008 році до 1 130,8 млрд.грн. у 2018 році *(це номінальні показники, без прорахунку рівня інфляції та інших факторів)*).

Дуже важливу роль в системі фіскальних інструментів регулювання економічної безпеки країни відіграє **податковий контроль.**



Він є одним із інтегруючих та стабілізуючих факторів соціального розвитку, оскільки **контролює дотримання таких принципів** як обов'язковість, загальність оподаткування та рівність платників перед Законом, а також рівнонавантаженість сплати платежів у визначених сферах діяльності.

Розвиток економіки країни залежить від ставлення суб'єктів господарювання до виконання своїх обов'язків перед державою, зокрема сумлінного відношення до сплати податків і зборів, митних та інших платежів, з яких складається дохідна частина бюджету України.

Це питання важливе, як для наповнення бюджету, так і для формування позитивної «податкової історії» платника податків, і воно є запорукою економічної стійкості та фінансової безпеки країни.

Важливою складовою податкового контролю є заходи, що здійснюються контролюючими органами **з метою упередження порушень.**

Зокрема, на сьогодні в органах ДФС існує **електронна система попереднього контролю** (як попереджувальний захід щодо можливих порушень), який здійснюється під час реєстрації платників ПДВ, акцизного податку, спеціальних режимів оподаткування, а також шляхом запровадження системи електронного адміністрування ПДВ, системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків через блокування реєстрації податкових накладних з ПДВ, ведення Єдиного реєстру акцизних накладних, на етапі подання декларацій, звітності тощо.

Крім того, органами ДФС здійснюється також **електронний поточний контроль** шляхом проведення камеральних перевірок щодо правильності, достовірності і своєчасності подання податкової звітності, здійснення контролю за відповідністю податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів (система співставлення), моніторингу та аналізу діяльності суб'єктів господарювання на підставі наявної в інформаційних ресурсах органів ДФС податкової інформації.

Такий контроль здійснюється **за допомогою таких методів**, як аналіз та співставлення даних, порівняння даних з базами ДФС, обрахунок ступеня ризиків платника податків, моніторинг фактів наявності в його діяльності ризиків, що потребують негайного втручання (наприклад, блокування податкових за умови наявності в нього ризиків, що відповідають критеріям Системи моніторингу критеріїв ризиків (СМКОР)), та інших методів.

**В той же час з метою дотримання принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності** у разі порушення податкового законодавства, **вживаються заходи системи послідуючого фінансового контролю, який реалізується через документальні перевірки.**

Протягом останніх років робота підрозділів аудиту органів ДФС була спрямована на впровадження ризикоорієнтованих підходів до здійснення податкового контролю. Це призвело до послаблення тиску на сумлінних

платників та підвищення ефективності контролю за найбільш ризиковими платниками податків.

Зокрема, за останні 5 років у **3,8** разів зменшено кількість візитів до платників для документального підтвердження виявлених ризиків.

За рахунок удосконалення відбору ризиків в операціях з ПДВ суттєво зменшено кількість зустрічних та позапланових перевірок з одночасним вектором на збільшення планових заходів, у ході яких комплексно відпрацьовувалися всі ризики у діяльності платників.

Про це свідчать дані про охоплення платників податків податковим контролем у 2018 році.

Так, кількість платників, які знаходяться на обліку в органах ДФС та повинні сплачувати податки складала у 2018 році **1 181,6 тис. СГ**, з них на загальній системі оподаткування перебували **950,6 тис. СГ**, а користувалися спрощеною системою оподаткування **231 тис. СГ**.

Так, за 2018 рік підрозділами аудиту було охоплено документальними перевірками (як плановими так і позаплановими) лише 19,3 тисячі платників податків – юридичних осіб, що складає лише 1,6 % від зареєстрованих.

Всього у 2018 році підрозділами аудиту зафіксовано порушень законодавства на суму **34 млрд. грн.** Тобто, в середньому (абсолютне порівняння), кожен перевірений платник не доплатив до бюджету **1,8 млн. грн.**

Отже, статистика свідчить про **спірність** тези щодо «значного тиску на бізнес» контролюючими органами, оскільки перевірками охоплено менше ніж **2 відсотка** перевірених СГ, в той час як порушення виявляються майже у кожній перевірці, та свідчить про **передчасність відмови від документального контролю** держави за повнотою сплати податків.

Незважаючи на те, що дотримання вимог податкового, митного та іншого законодавства є однією з важливих складових ведення бізнесу, підрозділами аудиту під час вжиття заходів податкового контролю виявляються схеми діяльності суб'єктів господарювання, які використовуються ними для несплати або зменшення платежів до бюджету.

Лише за минулий рік підрозділами податкового аудиту органів ДФС було встановлено застосування суб'єктами господарювання схем ухилення від оподаткування та схем мінімізації податків, прораховані втрати бюджету по яких склали більше ніж **20 млрд. грн.** Лєвова частина схем – це маніпулювання податковими зобов'язаннями з ПДВ та податку на прибуток.

**Такі схеми умовно можна поділити на дві категорії.**

***По-перше, це схеми ухилення від оподаткування.***

На сьогодні, у переважній більшості схем ухилення від оподаткування найбільш розповсюдженими є оформлення нереальних (без фактичного здійснення) господарських операцій по ланцюгах від «вигодо формуючих» суб'єктів до вигодо набувачів – підприємств реального сектора економіки, саме

які й зацікавленні в ухиленні від сплати податків та завдяки залученню до цих ланцюгів «транзитерів» – створюють передумови для уникнення відповідальності (правового «відбілювання») за ці дії.

Найпоширенішим на сьогодні видом «вигодо формуючих» суб'єктів є так звані «скрутки», або як ми їх називаємо – «зустрічні транзити». Діяльність такого суб'єкта спрямована виключно на формування (акумулювання) і поширення схемного податкового кредиту за номенклатурою товарів і послуг, у якій зацікавлені вигодонабувачі.

Щомісячно до підрозділів аудиту передаються для опрацювання автоматизовано відібрані ризикові СГ із сумами схемного податкового кредиту понад 1,0 млрд. грн. Лише сьогодні на контролі у підрозділах аудиту на сьогодні перебуває 1,8 тисяч СГ – ймовірних «вигодо набувачів», визначена по яких сума втрат бюджету у вигляді схемного ПДВ складає за 2018 рік **5,8 млрд. грн.**

**Застосовується така схема у різних галузях діяльності** (виробництво та продаж сільськогосподарської продукції, машин, обладнання, непродовольчих товарів, продуктів харчування, будівельно-монтажних та інших робіт та послуг, газу, паливно-мастильних матеріалів, тощо).

*Друга категорія* схем податкової поведінки окремих суб'єктів господарювання, які використовуються ними для несплати або зменшення платежів до бюджету, включає в себе:

**1). Безпосередню мінімізацію (тобто декларування у зменшеному розмірі) податкових зобов'язань**

**2). уникнення від заходів податкового контролю та від своєчасної сплати донарахованих сум до бюджету шляхом використання певних норм, які наявні у податковому законодавстві.**

Оскільки мінімізація податкових зобов'язань має законодавче підґрунтя, скориставшись ним платники податків без достатньої міри відповідальності мають можливість зменшувати або зовсім не сплачувати податкові зобов'язання протягом певного періоду.

Така ситуація стала можливою завдяки тому, що законодавець при прийнятті певних норм не міг передбачити тих наслідків, які виникли при практичному їх застосуванні.

Зокрема, виведення коштів, що підлягають оподаткуванню, на користь інших СГ, що мають пільги зі сплати податку на прибуток по цих доходах та по яких у Податковому кодексі не встановлено відповідних податкових різниць.

Так, за результатами перевірок, проведених у 2018 році, було виявлено цілий ряд СГ, які мінімізували свої податкові зобов'язання за допомогою «залучення» до схем діяльності інститутів спільного інвестування (ІСІ), кошти яких звільняються від оподаткування відповідно до підпункту 141.6.1 пункту 141.6 статті 141 Кодексу. Інститути спільного інвестування були створені з

метою залучення та ефективного розміщення фінансових ресурсів інвесторів, збільшення зростання інвестицій в економіку України, а також захисту прав інвесторів – учасників таких ІСІ.

Проте, було виявлено використання окремими СГ таких ІСІ для мінімізації своїх податкових зобов'язань шляхом укладення договорів та **виплати роялті** у значних розмірах на користь ІСІ, що дозволило зменшити фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток на ці суми.

Крім того, при дослідженні схем **фінансування будівництва** також встановлено непоодинокі факти заниження реалізаційної вартості об'єктів будівництва та виводу прибутків до інститутів спільного інвестування, які, як ми говорили, податок на прибуток з цих коштів не сплачують.

Виявлені лише у 2018 році втрати бюджету з податку на прибуток по таких схемах склали майже 3,0 млрд. грн.

Перевірками виявляються факти мінімізації податків шляхом надання **безповоротної фінансової допомоги** іншим підприємствам в рамках однієї фінансово-промислової групи, які також є платниками податку на прибуток, проте не сплачують його, оскільки є збитковими (виявлені лише у 2018 році втрати бюджету по таких схемах склали більше ніж **0,8 млрд. грн.**)

Також суттєвим фактором втрат бюджету є поширене використання в господарській діяльності суб'єктів господарювання схем мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ та податку на прибуток при оформленні операцій з **реалізації продукції нижче собівартості.**

Користуючись тим, що детальний алгоритм чи методика визначення «звичайної ціни» при здійсненні обрахунку бази оподаткування ПДВ не визначені, платники податків проводять маніпулювання показниками податкової звітності в частині мінімізації навантаження, що має безпосередній вплив на рівень нарахувань податкових зобов'язань.

Широко розповсюджена схема дій окремих несумлінних платників податків шляхом уникнення ними **заходів податкового контролю**, а також уникнення **своєчасної сплати донарахованих сум** через довготривалі процедури **оскарження** прийнятих контролюючими органами рішень, затягування перевірок, користуючись схемою вилучення чи втрати документів, для **обмежень щодо строків давності** нарахування платежів та інше.

Наведу приклад, як несумлінний платник може протягом дуже короткого часу може провести маніпуляції «паперових» продаж та уникнути контролю, використовуючи законодавчі прогалини. Приклад наведено.

Так, на сьогодні є можливість за короткий час зареєструвати суб'єкт господарювання (навіть **за відсутності активів**, на безхатченків, або на непричетних осіб за винагороду), отримати **свідоцтво платника ПДВ**, відкрити рахунок у Системі електронного адміністрування ПДВ.

В той же місяць платник податків може здійснювати (або лише оформити на папері) операції з придбання та продажу товарів, робіт/послуг, які контролюючий орган зможе відстежити лише через 2 тижні при реєстрації ним податкової накладної в ЄРПН (за умови відсутності підстав для її блокування). Обов'язок задекларувати ці операції у нього виникає лише станом на 20 число наступного місяця.

У разі виявлення невідповідності задекларованих показників та ризиків щодо цих операцій платнику податків направляється запит про надання ним пояснень та документального підтвердження реального проведення цих операцій, їх якості та обсягу. На такий запит платник податків має право надавати відповідь протягом 15 робочих днів, тобто 3 тижнів. Лише після цього у контролюючого органу можуть виникнути підстави для проведення позапланової документальної перевірки цього платника.

Отже, з моменту реєстрації такого СГ до можливості виходу за його місцезнаходженням та проведення документальної перевірки проходить більше ніж 3 місяці. За цей час платник, який без реального проведення операцій належним чином оформив податкові накладні на значну суму, за короткий проміжок часу може отримати максимальну вигоду від застосування таких схем, може зникнути та без будь-яких негативних для себе наслідків уникнути відповідальності за вчинені дії.

*В Україні виходом з цієї ситуації може бути хоча б надання контролюючому органу права після взяття на облік платника податків здійснювати контроль або моніторинг за достовірністю відомостей, інформації та документів, які надходять до контролюючих органів. Такий контроль (моніторинг) доцільно здійснювати не лише у контролюючому органі, а і шляхом виходу за місцезнаходженням платників податків-юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність, обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.*

*Під час зазначеного виходу необхідно досліджувати питання щодо наявності приміщень, обладнання, рухомого та нерухомого майна платника податків, трудових ресурсів, наявності дозвільних документів та ліцензій тощо, необхідних для здійснення передбаченого установчими та іншими документами платника податків виду господарської діяльності.*

Аналогічно, поширеним явищем на сьогодні стало **ухилення несумлінними платниками податків від перевірки** з використанням можливостей, передбачених законодавством.

Оскільки план-графік проведення перевірок оприлюднюється на офіційному сайті ДФС до 25 грудня попереднього року, та за 10 календарних днів до виходу на планову перевірку платнику направляється повідомлення та копія наказу про її проведення, а позаплановій перевірці передують направлення платнику податків письмового запиту про надання пояснень та документального підтвердження, недобросовісний суб'єкт має достатньо часу для уникнення контролю.

Зокрема:

- ✓ Відсутність за місцезнаходженням, зміна місць обліку;
- ✓ Оскарження наказу щодо призначення перевірки у судовому порядку протягом тривалого часу (по декілька років).
- ✓ Не допуск посадових осіб до перевірки (стаття 81 Податкового кодексу України), при цьому передбачений на сьогодні статтею 94 Кодексу адміністративний арешт активів неефективний;
- ✓ Не надання документів для перевірки:
- ✓ втрата, пошкодження документів (пункт 44.5 статті 44 Кодексу) та їх відновлення протягом 90 календарних днів по декілька разів за перевірку;
- ✓ вилучення документів правоохоронними органами (пункт 85.9 статті 85 Кодексу) та відсутність доступу до них протягом тривалого часу.

Для прикладу, у 2018 році 345 СГ були відсутні за місцезнаходженням, 53 СГ не допустили до проведення перевірки, 60 СГ повідомили про втрату документів, а у 138 СГ документи були вилучені правоохоронними органами. При організації позапланових перевірок, де завідомо відомо конкретні факти порушень, ситуація з допусками ще складніша. При перевірці реальності операцій 303 платників, якими було відображено суму ПДВ більше 1,7 млрд. грн., по операціях із скрапленням газом, з яких 138 СГ (або половина), зникли зі свого місцезнаходження (а це майже 1,0 млрд. грн. ПДВ).

За той час поки розшукують посадових осіб платника, спливає визначений статтею 102 ПКУ термін 1095 днів для проведення перевірки та донарахування податків (за весь період, що підлягав перевірці, або його частину), виводяться активи платника податків, які необхідні для забезпечення сплати податків.

***Виходом з цієї ситуації може бути внесення на законодавчому рівні норм щодо підвищення відповідальності платників податків за ненадання документів для перевірки, за не допуск до проведення перевірки, а також зупинення перебігу строку давності на період, протягом якого контролюючий орган не може провести перевірку та визначити податкові зобов'язання платника за незалежних від нього обставин.***

Найбільш поширеною схемою уникнення покарання або відстрочення сплати донарахованих за результатами перевірок сум грошових зобов'язань, є **затягування платниками податків процедури оскарження** прийнятих

податкових повідомлень - рішень та **виведення власних активів** за час її проведення. Як наслідок, по завершенню оскарження для сплати сум вже відсутні активи.

Наприклад, на момент проведення документальної перевірки звичайне підприємство – платник податків здійснював діяльність та мав власні активи. За результатами проведення цієї перевірки контролюючим органом було складено акт документальної перевірки, до якого платником податків протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання цього акта, були надані заперечення. Розгляд заперечень контролюючим органом тривав до 7 робочих днів, за днем їх отримання.

Протягом 3 робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень контролюючим органом було вручено платнику податків податкове повідомлення - рішення.

**На цьому етапі платник податків може зупинити сплату податків по податковому повідомленню - рішенню шляхом подання скарги на нього до контролюючого органу вищого рівня.**

Розгляд скарги платника податків контролюючим органом вищого рівня триває до 60 календарних днів.

Після проходження процедури адміністративного оскарження платник податків може також оскаржити це податкове повідомлення - рішення у суді. Процедура оскарження податкового повідомлення - рішення у суді може тривати до 3-х і більше років.

Відповідно до діючого законодавства можливість пред'явлення платнику податків donарахованих сум до сплати виникає у контролюючого органу лише після завершення процедури оскарження та узгодження donарахованих сум. Тобто у прикладі, наведеному у слайді, при виявленні порушення та складанні акту перевірки 11.02.2019 можливе стягнення donарахованих сум до бюджету лише після 27.05.2022 року, тобто майже через 3,5 роки!

**На цей момент платник податків може розпродати всі свої активи.**

**НАСЛІДКИ!!! Станом на 01.05.2019 загальна сума непогашеного податкового боргу по країні складає 107,7 млрд. грн., з них сума узгоджених donарахувань за результатами контрольної-перевірочної роботи – 43,9 млрд. грн.**

Це доведені судами факти ухилення від оподаткування за попередні роки, однак вже не реальні до стягнення через відсутність активів.

До речі, на дану неоднозначність та нерівноправність (одні платять всі податки, а інші маніпулюють), вказували неодноразово міжнародні експерти. Є практика розвинених країн – застава, гарантія, примусове стягнення, повернення програних сум з компенсацією, та інше. У більшості країн подання скарги не зупиняє сплату податків по оскаржуваному рішенню.

*На сьогодні виходом з цієї ситуації для України може бути хоча б внесення на законодавчому рівні норм щодо запровадження на період оскарження платниками податків прийнятих за результатами перевірки податкових повідомлень-рішень права податкової застави на активи платника податків, вартість яких відповідає оскаржуваним сумам.*

Отже, застосування обох категорій схем призводить до негативних наслідків, які суттєво впливають на повноту виконання доходів бюджету. Нажаль кількість таких випадків з кожним роком має тенденцію до збільшення. І це слугує доказом того, що на сьогодні дане питання є своєчасним і дуже актуальним.

Зважаючи на це, ДФС постійно виходить з пропозиціями до Міністерства фінансів України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів.

Виконання контрольної функції фіскальних органів полягає саме в тому, щоб здійснювати перевірки за дотриманням законодавства, застосовувати заходи, що передбачають відповідальність за встановлені порушення. Робота в цьому напрямку триває постійно. Водночас, слід враховувати, що функції аудиту полягають і в упередженні платників податків від вчинення ними в подальшому порушень законодавства, контроль за яким покладено на ДФС, та стимулюванні їх до добровільного декларування податкових зобов'язань задля наповнення бюджету.

## **ЗНАЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ РОЗВИТКУ ФІЗИЧНОЇ КУЛЬТУРИ І СПОРТУ**

**Рябчук О. Г.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

Українськими науковцями все більше уваги приділяється питанням державного фінансового аудиту бюджетних програм, що виконуються у різних сферах. Особливої уваги потребує соціальна сфера, тому що саме тут формується так званий «людський капітал», що є основою не тільки власне людського розвитку, а і розвитку суспільства і держави в цілому.

І саме фізична культура і спорт відіграють важливу роль у формуванні, зміцненні і збереженні здоров'я громадян, підвищенні працездатності та збільшенні тривалості активного життя.

На сучасному етапі розвитку суспільства фізична культура – це



самостійна галузь загальної культури, яка спрямована головним чином на зміцнення здоров'я людини, продовження її творчої активності та життя, а також на зростання і вдосконалення її всебічного й гармонійного розвитку і використання набутих якостей у суспільній, трудовій та інших видах діяльності. Таким чином можна вважати, що фізична культура – це сукупність досягнень суспільства у створенні та раціональному використанні спеціальних засобів, методів і умов цілеспрямованого вдосконалення людини.

Зараз в Україні виникає потреба у розв'язанні таких проблем, як:

- складне соціально-економічне становище українського суспільства;
- демографічна криза, що зумовлена зменшенням кількості населення України з 51,4 мільйона у 1994 році до 42,9 мільйона у 2014 році;
- знецінення моральних та патріотичних переконань громадян України у зв'язку з пропагандою жорстокості, насильства, зокрема через засоби масової інформації;
- погіршення стану здоров'я населення у зв'язку з прогресуючими хронічними хворобами серця, гіпертонією, неврозом, артритом, ожирінням тощо, що призвело до збільшення на 40 відсотків порівняно з 2007 роком кількості осіб, віднесених за станом здоров'я до спеціальної медичної групи;
- невідповідність вимогам сучасності та світовим стандартам ресурсного забезпечення сфери фізичної культури і спорту, зокрема організаційного, кадрового, науково-методичного, медико-біологічного, фінансового, матеріально-технічного, інформаційного;
- відсутність сталих традицій та мотивації щодо фізичного виховання і масового спорту як важливого фактора фізичного та соціального благополуччя, поліпшення стану здоров'я, ведення здорового способу життя і збільшення його тривалості.

Крім того, пріоритетом реалізації державної політики є впровадження в Україні європейських стандартів життя.

Таким чином, зважаючи на наявність цілого ряду проблем у зазначеній сфері, розробляється велика кількість бюджетних програм з метою їх вирішення. Проте ефективність виконання багатьох із них є надто низькою. І саме державний фінансовий аудит надає можливість виявити проблеми та «слабкі місця» у їх реалізації.

Наприклад, Управлінням у справах сім'ї, молоді та спорту виконавчого комітету Бердичівської міської ради ініційовано розробку Програми розвитку фізичної культури і спорту на 2011-2015 роки, яка була затверджена рішенням сесії Бердичівської міської ради від 29.11.2011 №311 [1] та Програми розвитку фізичної культури і спорту на 2016-2018 роки, затвердженої рішенням сесії Бердичівської міської ради від 26.01.2016 №27 [2].

Основною метою цих програм є створення умов для залучення широких верств населення до масового спорту, популяризації здорового способу життя, реалізації здібностей обдарованої молоді у дитячо-юнацькому спорті, виховання її в дусі олімпійських принципів.

Проте, в ході державного фінансового аудиту встановлено, що узагальнений підхід з боку Управління до розробки програм, відсутність чітко визначених результативних показників, передбачених Методичними рекомендаціями щодо порядку розроблення регіональних цільових програм, моніторингу та звітності про їх виконання, затвердженими наказом Міністерства економіки України від 04 грудня 2006 року № 367 [3], не дозволяє об'єктивно контролювати та оцінювати їх виконання. Так, прийнятими Програмами взагалі не визначено показники витрат, продукту, якості та ефективності.

Крім того, пунктом п. 2.2.6 Методичних рекомендації визначено, що напрями діяльності програми – це конкретні дії, спрямовані на виконання завдань програми, з визначенням шляхів витрачання коштів відповідного бюджету [3]. При цьому, напрями діяльності повинні відповідати завданням і функціям відповідального виконавця програми. Однак, аналіз заходів програм засвідчив, що ряд з них носять узагальнюючий та формальний характер, і фактично дублюють статутні повноваження та функції інших розпорядників коштів бюджету міста.

Державним фінансовим аудитом встановлено, що рішеннями Бердичівської міської ради на 2015 та 2016 роки застосування програмно-цільового методу при виконанні міського бюджету не запроваджено, відповідно, паспорти бюджетних програм не склалися.

Фінансування Програми розвитку фізичної культури і спорту на 2016-2018 роки в 2016 році забезпечено на рівні 101,6% (4494,0 тис. грн із запланованих 4421,6 тис. грн), в 2017 році на рівні 99,4% (10387 тис. грн із запланованих 10452 тис. грн). У 2015 році кошти на виконання програми не виділялись [4].

Щодо виконання показників продукту, існує негативна тенденція щодо зменшення кількості людино-днів, навчально-тренувальних зборів, змагань, кількості відвідувачів спортивних споруд та учасників заходів.

На рахунок виконання показників ефективності програми має місце негативна тенденція в 2016 році по 5-ти показниках з 12-ти, за 11 місяців 2017 року по 3-х, з них: зменшення середніх витрат на проведення одного заходу, який проводиться безпосередньо центром «Спорт для всіх», витрат на один людино- день навчально-тренувальних зборів з олімпійських видів спорту з підготовки до змагань, тощо [4].

Враховуючи негативну тенденцію щодо зменшення результативних показників (показників продукту та ефективності) програми, має місце

погіршення окремих показників якості програми, а саме прослідковується негативна динаміка кількості заходів, які здійснюються на території регіону безпосередньо центрами «Спорт для всіх», кількості спортсменів міста, які взяли участь у всеукраїнських змаганнях з олімпійських видів спорту, тощо.

Таким чином, передбачені фінансові ресурси не в змозі у повному обсязі забезпечити виконання основних показників бюджетних програм. Крім того, програмами не передбачалися фінансові ресурси на видатки розвитку, фактично всі фінансові ресурси були спрямовані на видатки споживання, що унеможлиблює повноцінний розвиток фізичної культури і спорту будь якого міста.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Про затвердження Програми розвитку фізичної культури і спорту на 2011-2015 роки: Рішенням сесії Бердичівської міської ради від 29.11.2011 №311. URL: <http://www.berdychiv.com.ua/>
2. Про затвердження Програми розвитку фізичної культури і спорту на 2016-2018 роки: Рішенням сесії Бердичівської міської ради від 26.01.2016 №27. URL: <http://www.berdychiv.com.ua/>
3. Методичні рекомендації щодо порядку розроблення регіональних цільових програм, моніторингу та звітності про їх виконання: Наказ Міністерства економіки України від 04 грудня 2006 року № 367. URL: <http://meold.kmu.gov.ua/minec/control/uk/>
4. Аудиторський звіт виконання Управлінням у справах сім'ї, молоді та спорту виконавчого комітету Бердичівської міської ради бюджетних програм за період з 01.01.2015 по 01.12.2017. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131400>

### **ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ З ПОЗИЦІЙ ВЗАЄМОВІДНОСИН СУБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

**Шалімова Н. С.**

*доктор економічних наук, професор,  
декан факультету обліку та фінансів,*

*Центральноукраїнського національного технічного університету*

Однією з найважливіших умов ефективного функціонування вітчизняної економіки, обов'язковим елементом управління економічними процесами та операціями в цілому й бюджетними ресурсами зокрема, є фінансовий контроль, який водночас є формою реалізації контрольної

функції фінансів. Важливу роль в забезпеченні ефективності державного фінансового контролю відіграють його інституційні форми та організаційні складові, які забезпечують впорядкування, узгодженість, координацію дій суб'єктів контролю, особливо в умовах соціально-економічної нестабільності.

Загальноприйняте визначення системи контролю включає три елементи: суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах і саме з урахуванням єдності цих трьох елементів розглядається сутність контролю [3, с. 18; 5, с. 13]. Включення до системи контролю об'єкта означає, що система має бути унікальною, створюватися для кожного конкретного об'єкта контролю, тому при створенні різних систем визначальним критерієм виступає об'єкт контролю.

З.В. Гуцайлюк вважає, що з позицій теорії систем економіку слід віднести до класу динамічних, слабо структурованих систем великої складності [1, с. 8]. Так само і систему контролю не можна розглядати як просту систему. Складність системи контролю визначається тим, що в процес її функціонування можуть бути втягнуті кілька суб'єктів, які розподіляють між собою елементи контрольних функцій. Використання та розуміння терміну «контроль» тісно пов'язано з представленням про ієрархічність людських відносин.

І.К. Дрозд зазначає, що суб'єкт контролю – це той, хто безпосередньо виконує контрольні дії [3, с. 91], пропонує досить широку скелетну побудову елементів контролю та їх можливих взаємодій [3, с. 47–50] і наголошує, що на стадії наслідків контролю залежно від повноважень суб'єкта контролю та мети перевірки реалізація результатів контролю може відбуватися «...або лише як констатація суттєвості відхилень та їх оцінки (незалежний аудит формулює думку про стан фінансової звітності підприємства), або виявлення та оцінка контрольних відхилень поєднується з прийняттям рішень про здійснення регулятивних дій (приписи про застосування штрафних санкцій під час перевірки податкових інспекцій) тощо» [3, с. 46]. В.О. Шевчук та І.К. Дрозд, розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний системоутворюючий критерій, розподіляють суб'єктів контролю на ініціаторів і виконавців, виділяючи прямий (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори, та представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців [2, с. 23].

Слід зазначити, що чітке і цілеспрямоване виконання системою контролю інформаційної та коригуючої функцій можливе лише за наявності владних повноважень, під якими слід розуміти можливість видачі наказу, висунення вимоги, яким притаманні такі риси, як імперативний характер,

тобто обов'язковість виконання, та наявність примусу, за допомогою якого суб'єкт контролю спонукає об'єкт до необхідної поведінки, дії або до утримання від заборонених дій.

Отже, суб'єкти контролю можуть відрізнятися обсягом владних повноважень, правовою регламентацією їх діяльності, характером вжитих заходів впливу. З огляду на комплексність системи заходів, які можуть бути введені до змісту контрольного процесу, суб'єкти контролю мають поєднувати весь комплекс функцій: контрольні дії (процедури зіставлення фактичних даних про діяльність об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних різниць); прийняття рішення за результатами контрольних дій, а точніше інформації, отриманої в результаті їх здійснення; корегування поведінки підконтрольних суб'єктів з метою усунення негативних явищ та/або застосовує до них штрафні заходи.

Розглядаючи контроль як сполучний елемент між управлінськими циклами, вважаємо, що типовий механізм будь-якого з видів контролю, і в першу чергу державного, має обов'язково включати такий комплекс системи заходів, які б давали змогу суб'єктам контролю: своєчасно та в повному обсязі отримувати необхідні відомості про стан діяльності підконтрольних органів; виявляти відхилення від установлених нормативів у процесі здійснення діяльності підконтрольними органами; застосовувати заходи, спрямовані на попередження та припинення порушень, відновлення й реалізацію порушених вимог та невиконаних рішень; застосувати заходи для притягнення до відповідальності осіб, винних у здійснених (допущених) порушеннях, адекватні до виявлених порушень та передбачені законодавством.

Останні дві групи повинні в обов'язковому порядку входити до певного механізму, який можна з упевненістю назвати системою контролю, а суб'єкт контролю має бути наділений владними повноваженнями щодо їх реалізації. Інакше втрачається зворотний зв'язок в управлінському циклі, не простежується відмінність контролю від таких видів діяльності як аналіз, оцінка тощо, які можна віднести до «пасивних», оскільки їх суб'єкти позбавлені права втручатися в процес коригування діяльності об'єкту, крім виконання функцій зі збору й оцінки інформації.

Зроблені висновки підтверджуються визначенням контролю, який наведено в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів: «Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що давало б змогу у кожному конкретному випадку

внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому» [4]. Саме така позиція якнайточніше характеризує суб'єктів контролю, до яких повинні належати лише ті особи (суб'єкти), які мають певні владні повноваження на застосування коригуючих дій.

Система контролю обов'язково виконує дві функції: по-перше, забезпечує суб'єкта контролю інформацією, що дає йому змогу передбачати можливі відхилення від установлених стандартів; по-друге, здійснює коригувальні дії на основі отриманої інформації. Кожна система контролю повинна містити засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, які виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції. Наявність зв'язків між переліченими елементами і необхідність здійснення аналітико-інформаційної роботи переконують у тому, що система контролю багато в чому є інформаційною системою, яка ґрунтується на переробці значних масивів інформації, тому до важливих чинників підвищення ефективності контролю слід віднести повноту і достовірність вихідних даних про об'єкт контролю (інформаційне забезпечення контролю). У цьому аспекті проявляється така важлива складова соціально-економічних відносин, як розподіл праці, оскільки розподіл функцій і в системі управління, і в системі контролю може бути неповним. Проте чим глибше в процесах управління, прийняття рішень та контролю розподіл праці, тим більше функцій починають делегуватися для виконання спеціально створеними для них суб'єктами, а самі суб'єкти управління та контролю починають виступати в ролі координатора всіх цих функцій

Отже, головною ознакою суб'єкту контролю є наявність владних повноважень, тобто повноважень здійснити вплив, при якому існують можливості встановлення або зміни поведінки суб'єктів, навіть всупереч їх волі, з метою дотримання певних норм. Безумовно, суб'єкти контролю можуть відрізнитися обсягом владних повноважень, правовою регламентацією їх діяльності, характером застосованих заходів впливу. Визначаючи системи контролю в економічній науці та практиці, слід виходити з того, що вони є великими та складними системами, які не можуть бути зведені до простих трьох елементів (об'єкт, суб'єкт, контрольні дії). Мета системи контролю полягає в забезпеченні суб'єкта контролю контрольною інформацією, що дозволяє йому передбачати можливі зриви та відхилення від запланованого ходу робіт і вчасно здійснювати коригувальні дії. Отже, системи контролю повинні включати в себе засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, які виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуцайлюк З.В. Економічні ризики в інформаційній системі бухгалтерського обліку / Зіновій Володимирович Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №7. – С. 8–13.
2. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. / І.К.Дрозд, В.О. Шевчук. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
3. Дрозд І.К. Контроль економічних систем : Монографія. / Ірина Кузьмівна Дрозд. – К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
4. Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 1 жовтня 1977 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>
5. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : Монографія. / Володимир Олександрович Шевчук. – К. : Київ.держ.торг-екон.ун-т, 1998. – 371 с.

## РОЗШИРЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ВСТАНОВЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА НЕОБХІДНОСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ РЕГІОНУ

**Шалімов В. В.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування  
Центральноукраїнського національного технічного університету*

Суб'єкти господарювання та фізичні особи беруть участь у формуванні фінансових ресурсів місцевих органів влади сплачуючи місцеві податки і збори. Це має важливе значення для розвитку місцевої інфраструктури, яка забезпечує реалізацію соціальної та економічної політики. Місцеві податки і збори є невід'ємною частиною податкової системи держави, тому особливу увагу при здійсненні податкової реформи приділяють правовому регулюванню місцевому оподаткуванню, що є одним з основних джерел формування бюджетів місцевого самоврядування. Існування місцевих податків і зборів відповідає, в першу чергу, інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, оскільки такі платежі є виключно їх фінансовою базою. Виходячи з цього, метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами,

необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що перебувають у їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах. Разом з тим, податкові преференції можуть стати додатковими вливаннями, що можуть допомогти підприємствам в їх інноваційній діяльності та інноваційному розвитку регіону в цілому.

Отже, система місцевого оподаткування повинна не лише забезпечувати потреби місцевих бюджетів у надходженні коштів, а й враховувати необхідність стимулювання інноваційної активності суб'єктів господарювання регіону. Відповідно і проблеми забезпечення ефективності місцевого оподаткування та, в першу чергу, використання їх як важеля впливу на активізацію інноваційної та інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання регіону за умов проголошення стратегічного курсу державної політики в напрямку гармонізації з європейськими цінностями територіального самоврядування та бюджетної децентралізації підсилюються.

Згідно із Податковим кодексом України [4] до місцевих податків відносять два податки та два збори: податок на майно, який складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю; єдиний податок, в тому числі і IV групи для сільськогосподарських товаровиробників; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. Законодавче регулювання місцевого оподаткування базується на наступних принципах: податкова система України має два рівні: державний та місцевий; розмежування сфери дії державної та місцевої податкової системи здійснюється на основі конституційного закріплення та законодавчого регулювання основних принципів; принципи, за допомогою яких відбувається розмежування сфери дії державної та місцевої податкових систем, підлягають неухильному дотриманню в рамках реалізації податкової дисципліни; податкова політика, яка проводиться органами державної влади та місцевого самоврядування, є основою забезпечення єдності податкової системи [3, с. 434-435].

Фактично механізм місцевого оподаткування може бути охарактеризований такими вимогами Податкового кодексу України:

1) передбачено чіткий перелік місцевих податків і зборів, а установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Кодексом, забороняється;

2) до повноважень Верховної Ради України належить визначення переліку місцевих податків та зборів і їх основних елементів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад,

2) передбачено, що місцеві ради обов'язково устанавлюють єдиний



податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) й вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору;

3) до повноважень сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів, зокрема, належить встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених Податковим кодексом;

4) не дозволяється сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

Ефективність місцевого оподаткування має визначатися виходячи з принципів оподаткування. Серед принципів, передбачених Податковим кодексом [4], відсутній принцип стимулювання, але беззаперечним є факт, що податки в цілому та місцеві податки та збори зокрема як фіскальні інструменти мають сприяти стимулюванню та активізації економічної діяльності.

При реформуванні системи місцевого оподаткування в контексті стимулювання інноваційної активності підприємств регіону доцільно розглянути можливість застосування таких інструментів податкового стимулювання, як: податкові знижки, податкові канікули, застосування диференційованих ставок або їх зменшення, введення податкового інвестиційного кредиту. Саме доцільність введення останнього інструменту та межі його застосування активно обговорюються в економічній літературі.

Серед основних проблем місцевого оподаткування у контексті необхідності стимулювання інноваційної діяльності варто відзначити відсутність права органів місцевого самоврядування на встановлення власних податкових преференцій на своїй території.

На даний час, місцеві органи самоврядування позбавлені права впливу на елементи місцевих податків, що звужує потенціал місцевого оподаткування, особливо в сфері стимулювання інноваційної активності суб'єктів господарювання регіону з метою посилення інноваційного та інвестиційного потенціалу регіону.

Органи місцевого самоврядування об'єктивно змушені посилювати дієвість місцевих податків і зборів як інструментів регулювання за допомогою розширення кількості їх платників та збільшення об'єкту оподаткування, що досягається в основному за рахунок підвищення ефективності адміністрування вказаних податків і зборів.

Основні принципи формування фінансових ресурсів місцевих та

регіональних органів самоврядування визначені у Європейській хартії місцевого самоврядування [1] та рекомендаціях Ради Європи [5].

У пункті 3 статті 9 хартії зазначено, що хоча б частина фінансових засобів органів місцевого самоврядування має надходити за рахунок місцевих податків чи зборів, ставки яких ці органи визначають у межах закону, а органи місцевого самоврядування мають право в межах закону самостійно визначати ставки місцевих податків і зборів [1].

Рекомендації Ради Європи, серед іншого, передбачають: наділення органів місцевого самоврядування правом встановлювати розміри ставок в певних, але суттєвих межах, достатніх для забезпечення фінансування місцевих програм; визначення пільг та звільнень щодо місцевих податків та зборів виключно рішеннями представницьких органів місцевого самоврядування, а не законом [5].

Закон України «Про місцеве самоврядування» [2] в складі повноважень сільських, селищних та міських рад передбачає загальні положення: встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України, прийняття рішень щодо надання згідно чинного законодавства пільг по місцевих податках і зборах, а також земельному податку. Отже, ці повноваження є обмеженими.

Відсутність у органів місцевого самоврядування можливості впливати на визначення пільг та ставок місцевих податків і зборів з метою активізації інноваційної діяльності не сприяє підвищенню конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості регіонів. Україна повинна здійснювати податкове стимулювання на державному та регіональному рівнях.

Для цього необхідно вирішити питання, по-перше, розширення повноважень місцевих органів самоврядування, місцевих органів влади та територіальних громад щодо встановлення елементів місцевих податків і зборів, по-друге, розробки механізму інвестиційно-інноваційних податкових кредитів та інших видів податкових пільг, які б сприяли активізації інноваційної діяльності регіону.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Європейська хартія місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_036](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036)
2. Закон України «Про місцеве самоврядування» від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>
3. Податкове право України: Кредитно-модульний курс: Навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. Л.К.Воронової, М.П.Кучерявенко. – К.: Правова єдність, 2009. – 485 с.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VII (зі

змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Recommendation Rec (2005) 1of the Committee of Ministers to member states on the financial resources of local and regional authorities [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=812131>

## **КОНТРОЛЬ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ МОДЕРНИХ СУСПІЛЬСТВ: ПРИРОДНИЧІ ЗАСАДИ БЕЗПЕКИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**Шевчук В. О.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри аудиту і підприємництва  
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

Відповідно до існуючих визначень контроль (фр. controle) тлумачиться переважно як перевірка діяльності кого-н., чого-н.; нагляд за кимось, чимось, спостереження з метою перевірки [1, с. 320; 2, с. 884].

Безпека являє собою "стан, коли кому, чому-небудь ніщо не загрожує" [2, с. 83]. Відповідно економічна безпека - це "комплекс дієвих заходів офіційних державних органів, які забезпечують стійкість до зовнішніх та внутрішніх загроз, характеризують здатність національної економіки до розширеного самовідтворення та задоволення потреб громадян, суспільства і держави на певному визначеному рівні та часовому проміжку" [3].

У той же час наведених визначень вже недостатньо для з'ясування сутності контролю, в т.ч. державного фінансового контролю, здійснюваного з метою дотримання безпеки національної економіки. Поєднання терміну "державний фінансовий контроль" з предметним контекстом економічної безпеки країни також не гарантує розкриття глибинної змістовності досліджуваного поняття. Необхідне з'ясування структури економічного знання, теоретичну та прикладну функцію якого має розкривати контроль.

Звернення до новітньої світоглядної парадигми, якої дотримується автор, свідчить про утвердження в національній науковій думці масштабної картини загальнолюдського економічного надбання, яку наочно зображають два напрями. Перший із них має природничі підвалини, другий заснований на політичних засадах [5, с. 381-382].

Основоположну складову загальноекономічного надбання людства нині формують європейська фізіократія, національна наукова школа фізичної економії (як уособлення питомо українського економічного знання) та сучасна

світова фізико-економічна думка. Політичній економії належить похідна, вторинна роль: вона впливає з фізичної і має підпорядковуватись їй.

Завдяки характеристиці сучасної світової економічної науки як такої, "від якої залежить життя на Землі", стає можливим досягнення значущості цієї складової загальноекономічного надбання для долі теперішньої України і світу [4, с. 481]. Призначенням безпеки, в т.ч. економічної, стає принципово новий ступінь її відповідності вимогам сталого розвитку, а саме - захист життя на Землі як вищий рівень захищеності інтересів власних і загальнолюдських нащадків.

Упродовж уже тривалого часу ми інтерпретуємо контроль в онтологічному, гносеологічному та кібернетичному вимірах, розглядаючи його в управлінні економікою перехідних суспільств як функцію, підсистему та процес менеджменту [5, с. 12-13]. Водночас викладені вище теоретико-економічні положення змінюють чинну парадигму контролю. Дотримання його природничих підвалин ми розглядаємо як становлення фізико-економічної компаративістики (від лат. *comparativus*) [1, с. 311].

З погляду фізичної економії фундатор її української школи доктор Сергій Подолинський одним із перших виокремив живе, неживе й розумне із навколишнього буття і розкрив важливість їх господарського освоєння для загальнолюдського прогресу. А створені академіком Володимиром Вернадським вчення про біо-, гео- і ноосферу довели, що господарюючі суб'єкти, господарські системи, модерні суспільства і земне людство загалом здатні прогресувати виключно в умовах органічної взаємодії сфер живого, неживого й розумного. Отже, за Подолинським та Вернадським належить вести мову про місію контролю у забезпеченні захищеності сфер живого, неживого й розумного: їх господарське освоєння формує фундаментальні основи реальної економіки, похідним від якої є фінансовий сектор.

Основоположним, як показав сучасний український мислитель, письменник і правозахисник Микола Руденко, є захищеність господарського освоєння сфери живого. Адже результатом цього освоєння є абсолютне багатство: абсолютним воно іменується завдяки безальтернативній здатності забезпечувати людей істотною енергією. Адже саме від нього походять відносні та інтелектуальні багатства як результати відповідного освоєння сфер неживого й розумного.

З метою забезпечення захищеності реального та монетарного секторів економіки нині необхідні об'єктивація й "опредмечування" контролю на природничих засадах. Це потребує докладного розбору вказаних сфер, насамперед – з'ясування складу благ, із сукупності яких складається кожна із них. Метою контролю стає з'ясування структури ресурсів, процесів та результатів освоєваних сфер, дотримання норм контролю, вивчення

причинно-наслідкових зв'язків між цими сферами, а також бачення їхніх взаємовпливів тощо для забезпечення їх захищеності.

З погляду управління економікою фактографічним джерелом цього типу компаративістики має слугувати облік, спроможний виконувати місію фізико-економічного рахівництва. Досліджуваний тип компаративістики покликаний охоплювати сукупність контрольних функцій, здатних забезпечувати захищеність сучасних господарюючих суб'єктів, господарських систем і модерних суспільств - аудит, експертизу, інспектування, моніторинг та інші форми нагляду і стеження за перебігом контрольованих економічних процесів. Продовженням досліджуваного типу компаративістики має бути фізико-економічна аналітика, яка включає новітні складові аналітичної методології, здатні істотно збагатити існуючий потенціал економічного аналізу, - проектний аналіз, функціонально-вартісний аналіз та ін.

Фундаментальні природничі засади надають контролю, інтерпретованому у складі фізико-економічної компаративістики, принципово нову методологічну спрямованість. Вони перетворюють його на життєствердний інструмент забезпечення захищеності сучасних господарюючих суб'єктів, господарських систем і модерних суспільств.

Пропонований підхід дає змогу з'ясувати структуру вказаних благ і складає основу господарювання у кожній із досліджуваних сфер. Викладений підхід також перетворює бачення статички господарюючих суб'єктів, господарських систем і модерних суспільств на фізико-економічне, що, зокрема, дозволяє по-новому розглядати і тлумачити структуру ресурсів і результатів освоєння вказаних сфер.

Керована розумним проекція живого на неживе - так виглядає вибудована за Володимиром Вернадським узагальнена модель, за якою у даний час та у віддаленішій перспективі мають розвиватися процеси діяльності господарюючих суб'єктів, господарських систем і модерних суспільств. За цією моделлю суспільно-господарський розвиток полягає у неруйнівному освоєнні і забезпеченні захищеності сфер живого, неживого й розумного. Дотримання або порушення цієї самодостатньої моделі спричиняє проблему здатності господарюючих суб'єктів, господарських систем і модерних суспільств до подолання руйнівних тенденцій і виходу на гармонійну траєкторію свого розвитку.

Викладені положення надають поштовх подальшій трансформації чинної парадигми контролю в управлінні економікою господарюючих суб'єктів, господарських систем і модерних суспільств. Існуюче дослідження їх динаміки змінюється на фізико-економічне. Відповідно це спричиняє зміну підходів до розгляду структури ресурсів, процесів та результатів освоєваних сфер, дотримання норм контролю, вивчення причинно-наслідкових зв'язків у

сферах живого, неживого й розумного та між цими сферами, а також бачення їхніх взаємовпливів одна на одну.

Об'єктом фізико-економічної компаративістики стають ресурси, процеси та результати суспільно-господарського освоєння сфер живого, неживого й розумного, а предметом - керована розумним проекція живого на неживе. Безпековий контекст дослідження відкриває перед сукупністю охоплених нею контрольних функцій управління економікою принципово нові дослідницькі можливості.

Основоположний характер природничих засад істотно збагачує методологічний потенціал фізико-економічної компаративістики. Навіть традиційно усталені контрольні пріоритети (з'ясування структури ресурсів, процесів та результатів освоєваних сфер живого, неживого й розумного, дотримання норм контролю, вивчення впливів на досліджувані явища тощо) отримують принципово нове "наповнення".

Завдяки цим засадам фізико-економічна компаративістика стає функцією рятівного знання, виконує місію забезпечення захищеності ресурсів, процесів та результатів, а відтак - адекватних управлінських рішень і регулятивних дій. Вивчення досліджуваних явищ дає змогу з'ясувати структуру абсолютних, відносних та інтелектуальних багатств, якими диспонують економічні системи модерних суспільств, їхню статику і динаміку, даючи їм здатність окреслювати перспективи свого розвитку. Пропоноване бачення фізико-економічної компаративістики стає передумовою життєствердного окреслення перспектив розвитку господарюючих суб'єктів, господарських систем, модерних суспільств і людства загалом.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Новий словник іншомовних слів / За ред. Л. І. Шевченко. – К.: АРІЙ, 2008. – 672 с.
2. Новий тлумачний словник української мови. Том 1. - К.: Аконіт, 2007. - 926 с.
3. Економічна безпека - Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://uk.m.wikipedia.org/wiki/Економічна\\_безпека](https://uk.m.wikipedia.org/wiki/Економічна_безпека).
4. Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології / М. Руденко. – К.: Кліо, 2015. – 680 с.
5. Шевчук В.О. Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. - К.: КДТЕУ, 1998. - 371 с.

## РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ КРАЇНИ

**Шевчук О. А.**

*доктор економічних наук, професор,  
перший проректор з навчально-методичної  
та виховної роботи Університету державної  
фіскальної служби України*

Забезпечення соціально-економічного розвитку, підвищення ефективності виробництва, конкурентоспроможності базових галузей національної економіки, розв'язання проблем життєдіяльності держави, зниження рівня тінізації економіки і корупції неможливі без адекватного сучасним реаліям дієвого й ефективного державного фінансового контролю (ДФК).

Повноцінне виконання ДФК свого функціонального призначення можливе лише за умови реального створення його дієвої системи. Як свідчить сучасна практика здійснення ДФК в Україні, він проводиться розрізненими органами контролю за відсутності логічно завершеного розроблення теоретико-методологічних засад, єдиного організаційно-правового і методичного забезпечення та інформаційно-комунікативної інфраструктури формування його системи, належної координації діяльності державних контролерів і їх співпраці з правоохоронними органами. Це негативно впливає на результативність ДФК, основними завданнями якого є попередження та припинення фінансових правопорушень і, відповідно, підвищення ефективності формування й використання фінансових ресурсів у державному і корпоративному секторах національної економіки і домашніх господарствах.

Серед найбільш проблемних питань у цій сфері те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього і внутрішнього ДФК, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень і належної узгодженості і координації дій. Це в свою чергу, на наш погляд, спричиняє:

- протиріччя між декларованою державою політикою щодо фінансового контролю, статус-кво в цій сфері, об'єктивною потребою суспільства в більш повній реалізації ДФК своїх функцій, підвищенні його ролі в соціально-економічних перетвореннях;

- функціональну і змістовну роздрібненість, дублювання функцій різних контролюючих органів у сфері ДФК, що спричиняє нераціональне використання бюджетних коштів на їх утримання, породжує конкуренцію між ними (прагнення розширити повноваження, збільшити штати, фінансове

і матеріальне забезпечення), знижує дієвість контролю за обґрунтованістю бюджетної політики, законністю і ефективністю формування бюджетів і використання бюджетних коштів;

- недостатню співпрацю органів державного відомчого та незалежного фінансового контролю, координацію їх дій, відсутність механізму зворотного зв'язку, що гальмує формування їх повноцінної системи;

- превалювання в діяльності контролюючих органів наступного контролю (зі значним часовим лагом з моменту прийняття управлінських рішень), що негативно позначається на оперативності ДФК, своєчасному реагуванні на його результати;

- невиконання органами ДФК політикозабезпечувальної, аналітичної, правоохоронної і антикорупційної функцій, що значною мірою зумовлює недосконалість сучасної політики держави в сфері ДФК, недостатній рівень його транспарентності, величезний рівень корупції, а відтак і тіньової економіки в нашій країні;

- нерозвиненість незалежного ДФК дохідної частини державного і місцевих бюджетів, що зумовлює зростання втрат бюджету, непрозорість формування бюджетних доходів, відсутність незалежного фінансового контролю за цією дуже важливою для життєдіяльності держави сферою.

Суттєвим недоліком чинного механізму взаємодії органів ДФК в Україні є те, що він розрахований на її разові епізоди і не передбачає регулярного інформаційного обміну. Наочно проявляється низький рівень інформаційно-комунікативного та статистичного забезпечення формування системи ДФК.

Отже, в Україні існує потреба у формуванні цілісної та структурованої системи ДФК, обґрунтуванні стратегії її подальшого розвитку, напрацюванні методологічних засад та методичних підходів щодо підвищення ефективності функціонування вищого органу ДФК, удосконаленні форм і методів здійснення, результативності, ефективності і якості контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів, які здійснюють органи контролю.

Системний підхід дозволяє вплести державний фінансовий контроль у живу тканину соціально-економічного життя суспільства, аналізувати і враховувати всі значущі чинники розвитку економіки країни, кваліфіковано оцінювати і прогнозувати наслідки рішень, що зачіпають фінансово-матеріальну сферу. Системний підхід до державного фінансового контролю передбачає, насамперед, пошук шляхів конструктивної взаємодії контрольних органів різних рівнів, законодавче забезпечення їх організації і функціонування, єдину методологію спільної діяльності, створення єдиного інформаційного простору.



На наше переконання, найоптимальнішим варіантом формування системи державного фінансового контролю з огляду на притаманний більшості світових держав принцип розподілу влад є трирівнева модель:

1 рівень – Вищий орган фінансового контролю;

2 рівень - ОрганиДФК президента та центральних органів виконавчої влади;

3 рівень - Внутрішній ДФК розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Не можна погодитися з позицією окремих науковців які ототожнюють поняття «державний фінансовий контроль» і «бюджетний контроль», оскільки ДФК за своєю сутністю є значно ширшим за бюджетний, так само як і фінанси – за бюджет. На нашу думку, ДФК, крім бюджетного, включає також податковий, митний, валютний контроль, контроль грошового обігу і державного боргу, банківської сфери і учасників страхового ринку, контроль за професійними учасниками фондового ринку, а також контроль за системою ціноутворення в країні і економічною концентрацією (антимонопольний контроль), контроль інвестиційної сфери, а також контроль в сфері протидії (запобігання) легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму.

З огляду на вищезазначене запропонований конструкційний підхід до формування цілісної системи державного фінансового контролю, що базується на трирівневій моделі її організації, імплементації й інтеграції її окремих елементів і підсистем забезпечує завдяки консолідації можливостей і матеріальних, трудових, фінансових, інтелектуальних і інформаційних ресурсів її суб'єктів та гармонізації їх контрольних відносин синергетичний ефект (що перевищує сукупний ефект в разі їх розрізненого функціонування) формування й використання бюджетних коштів і коштів загальнодержавних фондів, державних запозичень, офіційних золотовалютних резервів, іноземних інвестицій в країну і за її межі, державної власності; використання податкових і митних пільг. Такий синергетичний ефект як наріжний критерій організації державного фінансового контролю врешті-решт полягає не лише в класичній економії контролюючих органів, які утворюють систему державного фінансового контролю за змішаною моделлю, на масштабах, поліпшенні самоорганізації такої системи, а й в підвищенні результативності й ефективності суспільних послуг, які надаються в усіх сферах, що характеризують об'єкти державного фінансового контролю, а відтак – підвищенні економічної безпеки держави загалом і ефективності руху державних фінансів, функціонування суб'єктів господарювання і зростанні добробуту населення зокрема.

## **ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

**Шерстюк О. Л.**

*доктор економічних наук, доцент,  
провідний науковий співробітник  
відділу обліку та оподаткування  
ННЦ «Інститут аграрної економіки»  
Національної академії аграрних наук України*

Впровадження концепції сталого розвитку призвело до змін якісних та кількісних характеристик діяльності окремих суб'єктів господарювання. Причиною таких змін обумовлені, насамперед, є зміни параметрів, за допомогою яких економічні суб'єкти визначають свої стратегічні, поточні та оперативні цілі. Іншим чинником змін у поведінці економічних суб'єктів, на нашу думку, можуть бути визнані зміни в характеристиках інформації, яка є основою прийняття рішень, реалізація яких сприятиме досягненню відповідних цілей.

Отже, в умовах сталого розвитку зазнають змін і вимоги, що висуваються користувачами до інформації, яка може бути використана для формування, обґрунтування та реалізації відповідних рішень.

Вважаємо, що такі вимоги можуть стосуватися загальноприйнятих (універсальних) параметрів інформації, зміст яких визначається обставинами функціонування суб'єктів прийняття рішень. Насамперед, це може стосуватися вимог нормативно-правових документів, рішень суб'єктів управління та регулювання щодо відповідних параметрів інформації й порядку її формування, тлумачення та використання.

Особливої актуальності набуває можливість оцінювання відповідності даних, що формуються та використовуються для прийняття відповідних рішень, низці критичних значень (критеріїв). Такі критерії, на наше переконання, мають визначатися сукупністю параметрів, зміст яких дасть підстави визначити ступінь надійності даних та їх здатність сприяти реалізації очікувань користувачів інформації.

Одним з механізмів оцінювання такої відповідності є здійснення заходів контролю.

Зміна інтересів користувачів інформації у власну чергу впливатиме на їхні стратегічні, тактичні та оперативні цілі.

З урахуванням уточнення цілей користувачів інформації можуть бути визначені їх очікування щодо неї. Як свідчать результати проведеного дослідження, очікування користувачів інформації мають стосуватися заходів щодо її формування, змісту та можливостей використання.

Очікування користувачів щодо формування інформації стосуються наявності певним чином ідентифікації, реєстрації, систематизації та розкриття відповідних даних. При цьому, варто брати до уваги, що кожен окремий користувач, як і окремі їх групи, можуть бути зацікавлені в різних обсягах даних, які можуть бути узагальнені різними способами на основі застосування різних підходів. Зважаючи на це, користувач має отримати обізнаність щодо застосованих підходів до формування інформації. Водночас, створюючи дані на основі єдиного підходу, відповідальні за це особи мають уникати навмисного чи не навмисного ігнорування певного набору вимог. Саме зазначені вимоги обумовлюють зміст критеріїв оцінювання інформації в інтересах користувачів.

Очікування користувачів стосовно змісту інформації ґрунтуються на необхідності визначення ступеня деталізації окремих даних, послідовності їх викладення та наявності певних узгодженостей та взаємозв'язків між окремими даними та їх групами. Саме тому особливого значення набуває необхідність дотримання певного набору вимог щодо форми розкриття інформації та її подання користувачам. Виходячи з цього, може бути сформована окрема група критеріїв оцінювання інформації, яка використовується для формування та обґрунтування на її основі відповідних рішень.

Очікування користувачів щодо можливості використання інформації, на нашу думку, може стосуватися способів тлумачення як самих показників, так і результатів їх обробки. При цьому, застосування окремих показників, їх сполучень, а також виконання попередніх дій щодо обчислення додаткових значень (зокрема – коефіцієнтів) дають можливість оцінювати якісні та вартісні характеристики результатів діяльності суб'єктів господарювання. Тому, відповідна група критеріїв оцінювання інформації має враховувати наявність (чи відсутність) критичних значень показників, можливість оцінювання даних на основі їх співвідношення, динаміки та структури, а також – існування чи відсутність обмежень можливості використання певних даних чи їх сукупності для формування та обґрунтування адекватних рішень.

Отже, одним з чинників впливу на формування критеріїв оцінювання інформації, які використовуються під час контролю, є елементи формалізації інтересів користувачів, ідентифікації їх цілей та визначення відповідних очікувань. Проте, зазначені заходи зазнають власних змін під впливом обставин, які за своєю сукупністю характеризують умови сталого розвитку. Таким чином, є підстави констатувати, що будь-який вплив середовища сталого розвитку змінює характеристики чинників, що визначають критерії оцінювання інформації, зокрема – в процесі контролю. Отже, наслідком такого впливу є зміни у характеристиках самих критеріїв.

Варто відзначити, що зміст критеріїв може визначатися на основі власного, суб'єктивного розуміння користувачем інформації її характеристик. Таке розуміння є наслідком певних уподобань користувача, його особистого ставлення до параметрів використовуваних даних. Зазначений вплив може бути охарактеризований як такий, що визначається залежністю поведінки користувачів інформації від середовища, зокрема в умовах сталого розвитку. Поведінка користувача в умовах сталого розвитку є джерелом формалізації критичних значень даних, на відповідність яким має оцінюватися інформація. Зазначені критерії можуть бути визначені як такі, що є результатом впливу внутрішніх обставин сталого розвитку.

Іншим напрямом впливу середовища сталого розвитку є безпосередньо діяльність суб'єктів господарювання, інформація про які має бути оцінена. Зокрема, такі елементи середовища, як нормативно-правове регулювання, можуть визначати певний набір критеріїв, які не залежать від користувачів. Це стосується також і становища суб'єкта господарювання, інформація про стан якого має оцінюватися, на ринках ресурсів і збуту. Виходячи з цього, наведені види критеріїв можуть бути ідентифіковані як результат зовнішнього впливу в умовах сталого розвитку.

Водночас, вважаємо за доцільне відзначити, що будь-який економічний суб'єкт, в тому числі й користувачі інформації, функціонує в умовах постійної зміни середовища та його впливу. Зазначені зміни можуть бути характерними, зокрема і для умов сталого розвитку. Кожен економічний суб'єкт під впливом зміни середовища зазнає власних змін, що призводить до його особистого впливу на інших учасників економічних процесів. Зважаючи на це, інші суб'єкти у своїй діяльності мають враховувати як сам факт змін в середовищі, так і їхній вплив на власну діяльність. Виходячи з цього, змінюватимуться й характеристики інформації, яка використовується суб'єктами для формування та прийняття відповідних рішень, що, у власну чергу, призведе до зміни критеріїв її оцінювання. Тому, такий вплив середовища функціонування суб'єктів економічної діяльності на критерії оцінювання інформації, зокрема в умовах сталого розвитку, може бути визначений як інтегрований або рефлексивний.

Отримані результати дослідження дозволяють вирішити проблему систематизації та алгоритмізації процесу формування критеріїв, які можуть бути використані суб'єктами фінансового контролю для оцінювання інформації. Водночас, на практичному рівні зазначені результати дозволять суб'єктам контролю адекватно оцінити зміст інтересів та очікувань користувачів результатів своєї роботи, що сприятиме підвищенню рівня її якості.

**ПАНЕЛЬ 2**  
**ЗОВНІШНІЙ ТА ВНУТРІШНІЙ ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ**  
**КОНТРОЛЬ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА**  
**ПЕРСПЕКТИВИ**

**STATE FINANCIAL CONTROL FOR THE FORMATION OF LOCAL**  
**BUDGETS INCOME: ORGANIZATIONAL ASPECTS**

**Valeriia Volenko**

*Ph.D. student of the University of the  
State Tax Service of Ukraine*

According to the management theory, control is one of the functions of administration, in this regard, for the effective management and operation of any system, it is necessary at all stages of its operation. In the management of the national economy and its separate units, control plays an important part; in particular, it performs important functions in the process of budget regulation of the socio-economic development of the combined territorial communities and regions.

Nowadays, state financial control is realized through a variety of techniques and tools. In order to strengthen the socio-economic development of regions, the scope of state financial control is more local. Thus, financial control is carried out with the help of a certain set of forms and means, as well as specific levers, through which the controlling bodies have the ability to check the progress of the implementation of program (planned) budget measures of regional development. Therefore, state financial control at the regional (local) level has a certain characteristic, namely, it can act as an element of the budget mechanism for regulation of regional development (in the narrow sense).

The Government proclaimed the reform of the budget system that aims at decentralizing the budget funds through redistribution of spending powers between levels of the government, sources of funding and ensuring the financial sustainability of local budgets. This is an important step towards creating the necessary conditions for the decentralization of power, which further will be closer to the European standards of administrative and financial independence of local self-government bodies [2]. It is the way of decentralization and in the process of creating united territorial communities that have direct relations with the state budget, it is necessary to ensure proper financial control both at the state and at the regional level.

Ihor Stefaniuk notes that the system of state financial control functions at the macro and micro levels [3]. Thus, at the macro level, financial control is a tool for improving the efficiency of the economy, ensuring the circulation of financial resources in accordance with the parameters specified by the law, the completeness of payment of taxes and compulsory payments (which fill the revenue part of the budget), the blocking of activities that threaten national security, affecting the interests of large groups of citizens violates the legitimate interests of the state, business entities and society as a whole. At the micro level, the same financial control is a tool for ensuring compliance with the rules of accounting and financial reporting, social guarantees and timely payment of wages, pricing standards and tariff setting, payment discipline, prevention of false financial transactions and money laundering, prevention of illegal, inappropriate and ineffective using of the budget funds, ensuring the order and procedures of the state and municipal procurement, etc. [1, c. 100].

The filling of local budgets, which constitute the financial basis of the local self-government, is extremely important for providing local authorities with the financial resources necessary to implement budget investments in priority areas and support the social sector. Given the intensification of the budget decentralization process from 2015, which continues to this day, financial control at the stage of filling local budgets becomes of paramount importance. The main bodies that are authorized to exercise the state financial control over the filling of budgets are the tax and customs control authorities. It is the tax and customs authorities that constantly monitor the observance of the current tax and customs legislation, the correctness of the calculation and payment of taxes and duties, customs payments, as well as to provide local communities with financial resources. In the scientific literature, the main bodies that carry out the state financial control are the Accounting Chamber and the State Audit Office of Ukraine, which emphasize the control of expenditure powers. However, it should be noted that for the policy of stimulating regional development, one of the most important directions is the revenue base of local budgets. Consequently, control over the accumulation of funds for the development of regions is required; responsibility for filling the budgets is borne solely by the tax and customs authorities. In addition, the bodies of the State Treasury service at this stage are keeping records of the incomes, and the local authorities and their financial bodies analyze the deviations of the actual indicators from the plans, find out the reasons and, in accordance with the current legislation, make adjustments to the expenditure plans, in particular, the budget sequestration - in this case the corresponding underperformance of the revenue side - leaving funding for those programs that appear to be the most socially and economically significant.

The Ministry of Finance of Ukraine, as the central executive body in the field of public finances, occupies a leading position in the system of state financial

control and is directly involved in the formation and implementation of the state budget, tax, customs, and policy in the field of state financial control. The Ministry of Finance's powers in the field of financial control are primarily applied to the State Budget, but also the Ministry plays an important role in controlling the planning process and the direct implementation of operations at the local level. For example, control at the regional level at the expense of the State Fund for Regional Development, aimed at stimulating a simple and expanded reproduction.

So, after analyzing the subjects of the state financial control, which carry out budgetary regulation of socio-economic development of regions, we see that responsibility for filling and using the budget funds lies in many structures. The objects of the state financial control may be individual economic entities (the private sector through taxation and the budget sphere) with their economic operations, as well as analysis of cash flows, assets held in the state or communal ownership. The levers of influence on the objects of the state financial control can be divided into negative and positive. Negative levers include penalties of controlling bodies, such as financial, administrative, criminal and disciplinary sanctions. Positive levers have a recommendatory nature, namely, the supervisory authorities during the audit provide an explanation of how to improve the efficiency and effectiveness of the business entity.

However, at the current stage of the Ukrainian development, it can be argued that subjects of the financial control operate in a scattered, uncoordinated, under imperfect and sometimes controversial regulatory framework regulating their activities, its development by increasing regulatory requirements and control pressure that does not give the expected effect. It is precisely preventive measures that play an important role in regulating the activities of business entities, since clarifying certain consultations and assistance from controlling bodies to control objects will promote their development and increase the efficiency of the latter.

Thus, the state financial control by the national and local institutions allows monitoring and evaluating the process of filling budgets, the progress of planned programs aimed at stimulating development, timely detection of deviations, quantifying them, identifying the causes of their occurrence, developing response measures, adjust plans and make changes to strategic goals and benchmarks. Financial control is an indicator that helps to determine whether the right path (through financing) is chosen to achieve regional development goals, or whether these goals are effectively achieved. It also presents itself as a kind of fuse for unlawful, inefficient spending of resources, the use of assets, and the implementation of corruption component.

## **REFERENCES**

1. Dyachenko M. The state financial control in the context of the strengthening of operability of budgetary policy of stimulation of regional

development. Herald of the Kiev National University. T. Shevchenko. 2014. 1 (154). P. 99-104.

2. On amendments to the Budget Code of Ukraine on the reform of intergovernmental fiscal relations (2014), Law of Ukraine dated December 28, 2014, No. 79-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>.

3. Stefanyuk I. B. Methodological principles of functioning of the system of state internal financial control in Ukraine. Finance of Ukraine. 2011. No. 6. P. 84-102.

## **СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ**

**Гупаловська М. Б.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів ім. С. І. Юрія  
Тернопільського національного економічного університету*

Динамізм та багатовекторність процесів соціально-економічного розвитку України, за умов обмеженості фінансових ресурсів актуалізують питання щодо підвищення ефективності, прозорості і підзвітності діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, а також суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності. Адже ефективна система державного фінансового контролю за управлінням та використанням фінансових ресурсів є дієвим механізмом для забезпечення фінансової стабільності і досягнення стратегічних цілей України, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення.

Курс на модернізацію економіки України потребує кардинальної зміни підходів до здійснення контролю у сфері управління державними фінансами. Зміст такого контролю має полягати не лише у фіксації фактів порушень під час отримання і використання бюджетних коштів, а й у попередженні та недопущенні неефективного використання державних коштів.

Механізми державного фінансового контролю, які передбачають тільки здійснення перевірки дотримання чинного законодавства, фіксацію фактів порушення та накладання штрафних санкцій на порушників фінансової дисципліни не сприяють зростанню ефективності та результативності державного фінансового контролю.

Формування ефективної системи державного фінансового контролю в Україні вимагає широкого застосування у практиці дієвих форм контролю, які мають на меті попередити фінансові порушення і шахрайства, а також оперативно реагувати на них у випадку їх вчинення.



Нові економічні умови потребують системного удосконалення існуючих форм державного фінансового контролю, шляхом приведення функцій переважно до превентивно-регулювального стану. Такий підхід повинен унеможливити його сприйняття як суто фіскального чи управлінсько-розпорядчого інструменту.

Світовою теорією та практикою доведено, що ефективна система державного фінансового контролю має включати такі взаємопов'язані компоненти, як внутрішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий державний аудит, зовнішній аудит [1, с.5].

Державний фінансовий аудит є важливою формою державного фінансового контролю, метою якої є встановлення законності та ефективності використання державних/комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю, то цей вид контролю спрямований на налагодження фінансово-бюджетної дисципліни та попередження порушенням. Тобто він не є фіскальним заходом.

Таким чином, однією із сучасних дієвих форм контролю, яка орієнтована на майбутнє, є державний фінансовий аудит.

Основними критеріями державного фінансового аудиту є економічність, результативність та ефективність [2, с. 819].

В умовах реформування системи державного фінансового контролю та, відповідно, акцентування основної уваги на попередженні та недопущенні порушень у фінансовій сфері за останні роки спостерігається зростання частки аудитів у загальній кількості заходів контролю з 4,6% у 2013 році до 19,2 % у 2018 році. У 2018 році працівниками органів Державної аудиторської служби України проведено 382 державних фінансових аудити, якими охоплено майже 679,5 млрд. грн. фінансових ресурсів. За результатами аудитів виявлено порушень та недоліків загалом на 15,9 млрд. грн., у тому числі: фактів неефективного витрачання коштів та майна на суму 7,5 млрд. грн. потенційних втрат та упущених вигод на понад 8,0 млрд. грн., порушень, що спричинили втрати ресурсів та незаконне їх використання, на 340,7 млн. грн., порушень, що можуть спричинити втрати у подальшому на 68,9 млн. грн. Разом з тим, упереджено втрат, допущених через неефективні управлінські дії чи рішення, на 463,0 млн. грн., а також поновлено таких втрат на 82,9 млн. грн. [3].

Проведений аналіз свідчить, що в Україні державний фінансовий аудит динамічно розвивається. Разом з тим, існує низка чинників, які перешкоджають реалізувати всі його функціональні завдання в повному обсязі. Зокрема, це: недосконалість законодавчо-нормативних актів, які регламентують здійснення державного фінансового аудиту; відсутність специфічних методик та процедурних стандартів його проведення;

незлагодженість механізму моніторингу і обліку стану впровадження пропозицій за результатами проведених державних аудитів; незабезпечення відповідності попереднього, поточного та наступного аудиту, що призводить до безсистемності та хаотичності у підходах щодо трактування правопорушень і визначення відповідальності за них; незначний практичний досвід працівників контролюючих органів; недостатнє розуміння сутності та мети превентивних контрольних заходів підконтрольними об'єктами.

Подолання недоліків організації та вирішення проблем здійснення державного фінансового аудиту в Україні можливе шляхом послідовної реалізації заходів, спрямованих на побудову сучасної моделі державного фінансового аудиту європейського зразка, яка б відповідала потребам національної економіки. Побудова прогресивної та результативної моделі державного фінансового аудиту в Україні сприятиме підвищенню ефективності використання державних (комунальних) фінансових та матеріальних ресурсів, забезпеченню держави і суспільства якісною та об'єктивною інформацією, необхідною для підвищення ефективності державного управління й прийняття важливих управлінських рішень на всіх рівнях влади.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Городянська Л. Державний фінансовий аудит або аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 1. – С. 3-15.
2. Табенська Ю.В. Державний фінансовий аудит як перспективна форма фінансового контролю / Ю.В. Табенська // Економіка і суспільство. – 2018. – Випуск № 16. – С. 818-821.
3. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>

### **ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ МИТНОГО ПОСТАУДИТУ В УКРАЇНІ**

**Гуцаленко Л. В.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку та оподаткування  
Національного університету біоресурсів  
і природокористування України*

Інтеграція України у світове господарство й імплементація міжнародних норм і стандартів у галузі митної справи сприяють скороченню

термінів та обсягів митних процедур, зокрема митного оформлення та митного контролю, проте такі трансформації не повинні вплинути на ефективність їх проведення, що зумовлює пошук нових підходів до організації та здійснення контрольних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності. За таких умов особливої актуальності набуває така форма митного контролю, як проведення документальних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності після здійснення процедури митного оформлення, тобто перенесення значної частки контрольних заходів з митного кордону України до підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Процес реалізації таких заходів називають “митний пост-аудит”, який передбачає, що частина контрольних заходів має здійснюватися після випуску товарів у вільний обіг на території України.

Проблемам пост-митного контролю присвячено праці вітчизняних вчених, зокрема: О. О. Берзан, О. М. Вакульчик, О. А. Гончарук, О. О. Кнішек, О. Е. Кудрявцевої, У.О. Марчук, В. В. Соловйової, П. В. Пашко та інші.

Лімська декларація керівних принципів контролю зазначає, що контроль не є самоціллю, а невід'ємною складовою системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушення принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії заради наявності можливості приймати коригуючі рішення, притягувати до відповідальності винних осіб, отримувати компенсацію за нанесену шкоду або заради здійснення заходів щодо недопущення або зменшення таких порушень у майбутньому [7].

Кіотська конвенція виокремлює окремий вид митного контролю – контроль на основі методів аудиту, за допомогою яких митні органи переконуються у правильності заповнення декларацій на товари та достовірності зазначених у них даних, перевіряючи наявні у причетних до декларування осіб відповідні книги обліку рахунків, документи, облікову документацію та комерційну інформацію [9].

Відповідно до ст. 4 Митного кодексу України (далі – МКУ), митний контроль - сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм МКУ, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку.

Митний контроль у науковій літературі розглядається як сукупність заходів, що здійснюються фіскальними органами України в межах компетенції з метою дотримання норм митного законодавства, міжнародно-правових актів з питань митної справи усіма суб'єктами митних правовідносин. [4] У світовій практиці система митного контролю складається з двох частин (Рис. 1):

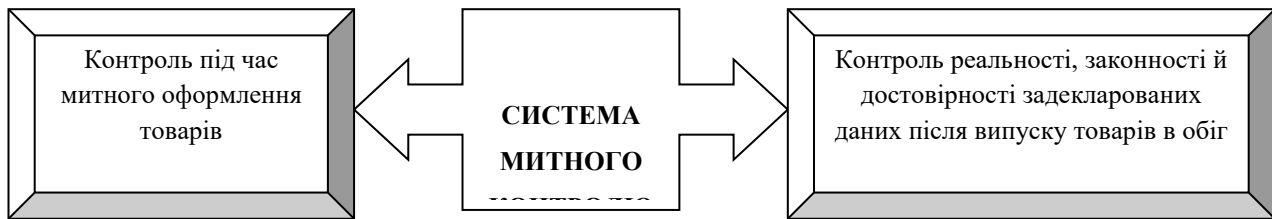


Рис. 1. Складові системи митного контролю [ 4 ]

Саме здійснення заходів контролю після випуску товарів в обіг отримало назву «пост-аудит», тобто перевірка суб'єкта ЗЕД митними органами після проведення торговельних операцій та їх митного оформлення. [ 4 ]

В Україні вчені по різному трактують сутність поняття «пост-аудит», ототожнюючи його із «митний пост-аудит» «пост-митний контроль», тощо (таблиця 1)

Таблиця 1

Підходи вчених до сутності поняття «митний пост-аудит»

Вчені-економісти	Віокремлені ознаки	система заходів, методів та прийомів	комплекс взаємопов'язаних заходів	форма митного контролю	система обов'язкових контрольних дій	є різновид зовнішнього загальнодержавного контролю	частина системи митного контролю	перевірка діяльності учасників зовнішньої економічної діяльності
О. М. Вакульчик та О. О. Кнішек [2, с.52 ].		+						
О. О. Берзан [1, с. 74].			+					
О. Е. Кудрявцева, В. В. Соловйова та І. В. Соловйової [6, с. 97].				+				
О. А. Гончарук [3, с. 166].					+			
Л. М. Івашова, Т. С. Єдинак та В. Ю. Єдинак, [5, с. 16].						+		
Є. П. Луньова [8].							+	
І. В. Співак [11, с. 148].								+

Як свідчать дані таблиці серед вчених немає єдиного підходу щодо сутності митного пост-аудиту. Окремі автори вважають, що його системою заходів і дій, інші формою чи видом контролю.

Формування незалежної суверенної держави зумовлює необхідність здійснення незалежної зовнішньої політики. Україна визначила своє прагнення інтегрувати до Європейської спільноти, що передбачає приведення законодавства України відповідно до міжнародних стандартів та проведення низки заходів економічного характеру. Тому, зовнішньоекономічні зв'язки – це об'єктивно обумовлена необхідність, важливий фактор економічного зростання.

Якість інформаційного забезпечення має велике значення для правильності прийняття управлінських рішень, а основна інформація про зовнішньоекономічну діяльність суб'єкта підприємницької діяльності має формуватись саме з даних бухгалтерського обліку. Однак особливістю аналізу і контролю експортно-імпорتنих операцій є певна неузгодженість бухгалтерського законодавства з питань зовнішньоекономічної діяльності, зокрема існує багато проблем з відображенням експортних операцій у бухгалтерському обліку і побудови ефективної системи її оцінки, аналізу та прогнозування [10, **Ошибка! Источник ссылки не найден.** с. 185].

Із впровадженням ринкової економіки в державі змінилась і митна політика. Значно збільшилась номенклатура товарів, які експортуються і імпортуються, та вимагають швидкого опрацювання масиву інформації.

Спрощення процесів митного оформлення в бізнесі дедалі більше впливає на процеси митного оподаткування. Щоб мати можливість відстежувати дотримання чинного законодавства України по операціях зовнішньоекономічної діяльності та здійснювати контрольні заходи при перевірці товарів, що пересікли кордон доцільно використовувати можливості митного пост-аудиту. Такий контроль має базуватись на праві доступу фіскальних органів контролю до бухгалтерських документів не тільки імпортера, але й транзитних суб'єктів та кінцевих продавців товарів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Берзан А. А. Развитие методических основ посттаможенного контроля : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.05. М., 2007. 151 с.
2. Вакульчик О. М., Кнішек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмит них перевірок суб'єктів ЗЕД. *Вісник академії митної служби України*. 2009. № 2. С. 46–54.
3. Гончарук О.А. Формування та розвиток системи пост митного контролю в Україні. Форум права. 2011. № 3. С. 163–167.
4. Гуцаленко Л.В. Митний пост-аудит. [текст]:навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко., У.О. Марчук, В.Ю. Фабіянська – К.: Центр учбової літератури, 2018. – 388 с.
5. Івашова Л.М., Єдинак Т.С., Єдинак Ю.В. Основи митного пост-аудиту : навч. посібник. Дніпропетровськ: АМСУ, 2011. 200 с.

6. Кудрявцев О. Е., Соловьев В. В., Соловьева И. В. Выбор объектов таможенного аудита с использованием системы анализа и управления рисками : пособие. Ростов-н/Д : РИО Ростовского филиала РТА, 2005. 105 с.

7. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977. URL : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001) (дата звернення: 26.06.2015)

8. Луньова, Є. П. Методичні та організаційні основи митного аудиту експортно-імпортних операцій учасників зовнішньоекономічної діяльності: монографія / за заг. ред. д. е. н., професора Л. А. Поповой. М.: РІО РОТА, 2003. 234 с.

9. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур (у змінній редакції). URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_643](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_643) (дата звернення: 20.09.2016)

10. Співак І.В. Технології митного контролю доцільно удосконалити. Вісник Нац. тех. ун. України «Київський політехнічний інститут». 2010. № 2 (6). С. 146–150.

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ОЦІНЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**Дорош Н. І.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку та аудиту*

*Київського національного університету ім. Т. Шевченка*

В сучасних умовах все більшої актуальності набувають питання контролю та оцінювання якості управлінської діяльності, інструментів управління, ступеня досягнення суб'єктами господарювання поставленої мети та завдань, визначення реальної ефективності їхньої діяльності. Такий контроль здійснюється за допомогою аудиту, орієнтованого на дослідження управлінської діяльності за критеріями ефективності, економічності та результативності.

Функціонування державного аудиту управлінської діяльності необхідне також через ряд проблем пов'язаних із компетентністю керівників, забезпеченням виконавської дисципліни, зокрема через зловживання під час використання державних ресурсів тощо. Безвідповідальність окремих державних службовців та працівників, неналежне виконання ними своїх обов'язків, основних завдань та функцій, визначених законодавчими та нормативно-правовими актами, посадовими інструкціями, сприяє розвитку корупції та фінансових порушень, зниженню якості послуг тощо.

Аудит управлінської діяльності практично є тим механізмом, який здатний комплексно дослідити проблеми у роботі керівників різних рівнів.

Першим нормативним актом, який законодавчо встановлював проведення аудиту ефективності став наказ Головного контрольно-ревізійного управління від 02 квітня 2003 року N 75 «Про затвердження методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми», який втратив чинність від 15.12.2005. У 2004 році постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. N 1777 було затверджено «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ», який втратив чинність від 17.06.2015.

Сучасне тлумачення державного фінансового аудиту забезпечується «Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм», затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту [2].

Доцільно виділити такі основні завдання державного фінансового аудиту як перевірка: законності та ефективності управління і використання бюджетних коштів, досягнення їх економії, цільового використання і результативності; правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів; функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту. Метою проведення аудиту ефективності є розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Відповідно до «Положення про Державну аудиторську службу України», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 основними завданнями Державної аудиторської служби є: забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних

коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [3].

Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2940-XII від 26.01.93 визначається, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [1].

Отже, в центрі уваги аудиту ефективності знаходяться питання, пов'язані з бюджетно-фінансовою діяльністю. Окрім контролю за дотриманням законодавства та відповідності й достовірності бухгалтерського обліку та звітності, посилюється інший вид контролю, який спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності управління ресурсами, які об'єкт аудиту використовує для виконання своїх обов'язків.

Аудит ефективності порівняно з традиційним фінансовим аудитом включає нові цілі та завдання і значно розширює предмет державного фінансового контролю.

У ході аудиту ефективності здійснюється перевірка ефективності використання трудових, фінансових, матеріальних та інших ресурсів, систем інформації, оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів, ужитих для усунення виявлених недоліків. Під час аудиту визначається рівень економічності, досягнутий в управлінні завдяки застосуванню дієвих управлінських принципів, практик та впровадженню ефективної управлінської політики, перевіряється результативність діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналізуються фактичні наслідки діяльності у порівнянні із запланованими.

В основі аудиту ефективності знаходиться теорія економічності та ефективності, а також успішності управління державними ресурсами. Економічність характеризує ощадливість, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукції (робіт, послуг), ефективність – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення кінцевого продукту; результативність – дієвість, успішність, рівень досягнення мети. При цьому результативність характеризує досягнення поставлених цілей, а економічність – ресурси, які використовуються для досягнення цілей.

Поняття аудиту управлінської діяльності є досить широким і може бути комплексним заходом, який забезпечує оцінювання якості механізмів управління на всіх рівнях, аналіз обґрунтованості та своєчасності



управлінських рішень, сприяє підвищенню ефективності діяльності органів державної влади та суб'єктів господарювання.

Аудит управлінської діяльності досить часто розглядається як процес вивчення й оцінки господарських явищ та фактів, що проводиться з метою надання рекомендацій суб'єкту господарювання щодо удосконалення управлінської діяльності, економнішого й ефективнішого використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого фінансового результату і програмних цілей.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні » № 2940-ХІІ від 26.01.1993 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

2. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Положення про Державну аудиторську службу України. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

### **НЕОБХІДНІСТЬ ІСНУВАННЯ УРЯДОВОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

**Завистовська Г. І.**

*ст. викладач кафедри фінансів  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет ім. Вадима Гетьмана»*

Ефективність управління фінансовими ресурсами держави є однією з найгостріших проблем у сучасній Україні. Важливу роль у забезпеченні такого управління відіграє урядовий фінансовий контроль, який є складовою системи державного внутрішнього фінансового контролю та інструментом державного управління.

Необхідність існування в Україні урядового фінансового контролю, порівняно із іншими країнами, зумовлена практикою діяльності українського уряду, який використовує ручне управління економікою, а також слабкістю децентралізованого внутрішнього фінансового контролю, громадського контролю за роботою міністерств та інших органів виконавчої влади,

неналежного користування їх результатами та результатами державного зовнішнього фінансового контролю.

Причинами зберігання ручного управління в економіці низка вітчизняних економістів називають такі фактори:

1. Неякісна система прогнозування показників доходної частини державного бюджету (прогноз макропоказників часто розраховується практично «під бюджет» або для задоволення вимог МВФ).

2. Політичні фактори (прийняття популістських рішень про підвищення соціальних стандартів і виплат в цілому і витрат для окремих галузей в період перед парламентськими і президентськими виборами).

3. Недоліки казначейської системи виконання бюджету (попри створення Казначейства і зосередження всіх бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку, фінансовий ринок країни є нерозвинутим, що не дозволяє гнучко керувати ліквідністю казначейського рахунку: на ньому або накопичується лишок, або утворюється дефіцит коштів. Такі коливання негативно впливають як на макроекономічну стабільність, так і на довіру до держави, яка несвоєчасно виконує свої зобов'язання або не виконує їх зовсім).

4. Неналежна якість державного фінансового контролю і аудиту (як показує практика, система внутрішнього аудиту в бюджетних установах не забезпечує попередження порушень в бюджетному процесі). Причини цього як суб'єктивні (нерозуміння керівників бюджетних установ суті внутрішнього контролю і аудиту, практика «взаємовиручки»), так і об'єктивні (недосконалість нормативної бази з питань внутрішнього контролю, в т. ч. відповідальності і підзвітності керівників бюджетних установ).

5. Існування корупційних схем і недостатня прозорість виконання бюджетів. Існування виключень із базового закону для закупівлі окремих товарів (робіт, послуг) і суб'єктів, недоліки в проведенні тендерів (високий рівень застосування неконкурентних процедур) і низький рівень конкуренції створюють умови для суб'єктивних рішень[1].

Допомогти уряду розв'язати зазначені проблеми покликаний урядовий фінансовий контроль, зокрема:

- за допомогою урядового фінансового контролю уряд одержує та/або досліджує необхідну інформацію про якість вжитих ним заходів регулювання, а саме дані про своєчасність, достатність, адресність і затратність застосованих регуляторів. На підставі цього можна оцінити, чи досягнуто економічного ефекту регулюванням економіки для суспільства та здійснити коригування заходів державного регулювання з метою підвищення їх ефективності;

- за допомогою урядового фінансового контролю реалізується контрольна функція фінансово-економічного регулювання, тобто приноситься інформація про стан дотримання об'єктами фінансово-економічного регулювання встановлених правил формування і використання фінансових ресурсів.

Отже, одним з пріоритетних завдань в роботі уряду є підвищення ролі урядового фінансового контролю.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Ручное управление бюджетом: причины и последствия. URL: <http://biz.liga.net/ekonomika/all/stati/3458208-ruchnoe-upravlenie-byudzhetom-prichiny-i-posledstviya.htm>

2. Концепція оптимізації системи центральних органів виконавчої влади, Розпорядження КМУ від 27.12.2017 №1013-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013-2017-%D1%80>

## **STATE FINANCIAL CONTROL AND DIRECTIONS OF ITS IMPLEMENTATION IN UKRAINE**

**Kreminskyi O. V.**

*postgraduate student, The University of the state fiscal service of Ukraine*

One of the main problems that governments across the world are likely to face is the lack of budget resources for the state to fully fulfil its functions and to ensure the provision of constitutionally mandated civil rights. This sets a task before all the state structures, which involved in the budget process: ensuring the targeted and efficient allocation of budget funds. The strengthening of financial control from the state for rational and efficient use of financial and material resources by budget institutions is becoming a top priority in recent years, as the number of violations in the budget sphere remains so significant that it requires continuous monitoring of the budget funds management efficiency. The growth of the constructive role of public financial control in management is a logical consequence of the modernization of the established system of state financial control and necessitates an update of the ideology and paradigmatic principles of state financial control. A retrospective review of the theoretical and practical aspects of the methodology and organization in the state financial control of Ukraine suggests that in the scientific environment these issues are studied extensively [1]. Particularly important in this area are the works of I. Basantsov, who deals with the issues of independent external audit in the system of public

administration, as well as strategic directions of modernization of state financial control; F. Butynets, in the field of view of which the economic basis for the organization and implementation of economic control and audit at enterprises of all forms of ownership; O.Chul ,who explores the general theory of control, fundamentals of state financial control methodology and organization in Ukraine, conducts an analysis of theoretical and methodological and practical principles of the functioning of the system of state financial control in Ukraine, as well as directions of its development in conditions of economic transformations[3]. However, despite the scientific and practical value of these works, the question of the possible modernization of the modern system of state financial control in the conditions of civilization and formation transformation of society through the establishment of paradigmatic principles of public audit, which are already typical of most highly developed countries of the world, remain in Ukraine today finally unresolved and still the subject of lively discussions. The objective of the research is to analyse results of the state financial control in order to increase the efficiency of using budget funds in Ukraine and ways to improve it [2].

The main tasks of the state financial control body are: implementation of state financial control over the use and protection the state financial resources, non-current and other assets, accuracy of demand determination in budgetary funds and liabilities incurrence, effective use of funds and property, the state and reliability of accounting and financial accountability in government departments and other executive bodies, state funds, funds of statutory state social insurance, budgetary authorities and economic entities of the public sector of the economy as well as enterprises, institutions, and organizations receiving (received during the period audited) funds from budgets of all levels, state funds and funds of compulsory state social insurance, or use (used in the period audited) public or communal property, in compliance with budget laws, statutory compliance on public procurement, economic entities activities, irrespective of forms of ownership, which are not assigned by law to the controlled institutions, according to judicial decisions, adopted in criminal proceedings. In accordance with the Law of Ukraine of 26.01.1993 No. 2939-XII “On Basic Principles of the State Financial Control Implementation in Ukraine” (as amended) and the Regulation on the State Audit Service of Ukraine, approved by the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine on February 3, 2016 No. 43, the main tasks of bodies of the State Audit Service of Ukraine are the implementation of state financial control aimed at assessing the effective, lawful, targeted, efficient use, and preservation of public financial resources and budget savings achievement. During the implementation of the state financial control measures, there are a number of cases of excessive need for budget funds, implementation of budget expenditures, which with the Budget Code and the Law on State Budget are assigned to other levels of the budget (non-transferable proper authorisation), financing without approved budgets, etc. The

implementation of such operations leads to excessive allocation of funds from budgets of all levels and, as a result, causes significant budget losses. Thus, in the course of the state financial control implementation, the facts are established as for the overstatement the demand for budgetary funds, conducting expenditures out of public funds, which by Budget Code and the State Budget Law was taken to the budgets of another level (without the transfer of respective powers), financing without approved estimates, etc. The implementation of such operations leads to an unnecessary allocation of funds from budgets of all levels and, as a result, results in significant budget losses. This control covers such important areas for society as education, healthcare and social protection of the population, science and culture, housing and communal services, fuel and energy and agro-industrial complexes, transport, defence, etc.

The functioning of an efficient, high-quality, and transparent system of state financial control significantly increases the level of trust in the state both its own citizens and the foreign community, as well as creates the necessary conditions for the business development, economic growth of the country, the formation of a congenial investment climate, etc. In order to improve the state financial control, increase the level of efficiency of its implementation should be ensured: - development of common conceptual foundations of the organization of state financial control, standardization of forms and methods of control activities; - adoption of standards for the implementation of state financial control to create an effective mechanism to resist violations and excessive use of law in the sphere of use of budgetary funds, as well state and municipal property; - optimization of the organizational structure, clarification and delineation of the functions of the state financial control bodies; - compliance with international principles of financial control at the state and regional levels, adaptation of the system of state financial control to European requirements; - introduction of preventive forms of state financial control in the work of controlling entities; - staffing improvement of the system of state financial control (preparation of material-and-technical, scientific and information-analytical support for system functioning of state financial control).

The system of public financial control in Ukraine has a number of problems and disadvantages that make it ineffective, costly and opaque. Currently, there is not enough legal, informational, organizational, communicative, methodological, and personnel support for the implementation of state financial control. All these factors have a negative impact on the level of public confidence in the government, on the development of financial and budgetary relations in Ukraine, inhibiting a number of transformations in this area. In view of this, the necessity to improve the system of state financial control is particularly relevant and urgent. It is possible to solve the problems and overcome the weaknesses in the organization and functioning of state financial control in Ukraine through the consistent

implementation of measures aimed at constructing a modern model of state financial control that would meet the needs of the national economy and the requirements of the European Union.

Consequently, the state financial control over accounting in budgetary institutions should be considered as a multi-faceted and complex system of checking the legality, timeliness and completeness of the formation of items of income and expenditure, the targeted use of budget funds for the relevant items of expenditure, as well as the analysis of rational and their effective use. In particular, the state financial control should ensure proper (economic, effective, efficient, and transparent) public finance management. That is, state financial control is an integral part of budget institutions stimulus spending and is intended to ensure the process of creating reliable information on the state of accumulation and use of budgetary funds, as well as the effectiveness of fiscal regulation to take timely and appropriate measures. To date, in Ukraine, the following types of state financial control of budgetary institutions are used: financial and economic audit, state purchases and budget institutions inspection. The introduction of these types of financial control, taking into account the Standards for State Audit of Public Finances, contributed to increasing the efficiency of using budget funds. However, this analysis allowed revealing the main problems in the field of state financial control of budgetary institutions, which are the reason for a rather high level of violations of legislation. In order to increase the effectiveness of the state financial control of budgetary institutions, it is necessary, first of all, at the legislative level: to unite in a single system financial audit, checking the state purchases and budget institutions inspection; to develop a methodology for the above control measures implementation; to develop and implement a methodology for determining and assessing the risks of financial and economic activity of budgetary institutions in accordance with the fields of activity. Solving these issues will reduce violations in the financial and budgetary sphere, improve the management of financial, material and labour resources of budget institutions, as well as fulfil their functions and tasks to achieve socially important goals for society.

## REFERENCES

1. Basantsov, I. V. (2014). Modernizatsiya systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini [Modernization of state financial control in Ukraine]. *Ekonomichnyj chasopys*– XXI, vol. 1-2 (1), pp. 78-81.
2. Bovens, Ed. Goodins R. Schillemans, Th. (2014), *The Oxford Handbook Public Accountability*, Oxford University Press, Oxford, [Online]. Retrieved from: [http://fdslive.oup.com/www.oup.com/academic/pdf/13/9780199641253\\_chapter1.pdf](http://fdslive.oup.com/www.oup.com/academic/pdf/13/9780199641253_chapter1.pdf)
3. Chul O. (2011). The system of state financial control: function Problems, Optimization. *Economic space*. pp. 193-202.

4. Harasym, P., Loboda, N. (2013). Derzhavnyy finansovyy kontrol yak paradyhma natsionalnoho menedzhmentu [State financial control as a paradigm of national management]. Mechanisms of public administration (electronic journal). Retrieved from: <http://www.sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773>

5. Kholoshyn, M. (2015). Vyshchy morhanom audytu publichnykh finansiv mayestaty Rakhunkova palata [The supreme body of the audit of public finances should be a Accounting Chamber]. Matthew Holoshina's blog (electronic journal). Retrieved from: [blogs.lb.ua/.../297382\\_vishchim\\_organom\\_auditu\\_public](blogs.lb.ua/.../297382_vishchim_organom_auditu_public).

## **ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ**

**Мартиненко В. В.**

*кандидат економічних наук, доцент  
заступник директора ННІ обліку, аналізу та аудиту  
Університету державної фіскальної служби України*

В умовах децентралізації владних повноважень особливої актуальності набуває формування системи державного фінансового контролю. Ефективний державний фінансовий контроль дозволяє проектувати і розподіляти державні ресурси на пріоритетні для суспільства потреби, зокрема управління державними витратами, вдосконалення нагляду, але найперше – розвиток різних рівні органів державного фінансового контролю на основі міжнародних стандартів і регулювання взаємодії між ними.

Державний фінансовий контроль є динамічним процесом, який постійно вдосконалюється, тому він повинен посісти гідне місце в наукових економічних дослідженнях на перспективу, особливо в умовах реформи децентралізації владних повноважень, що реалізується в Україні останні 5 років. Варто зазначити, що в останні роки з'являються окремі дослідження, присвячені проблемам розвитку державного фінансового контролю в умовах фіскальної децентралізації. Так, Н. Д. Собковою визначено стратегічні детермінанти розвитку державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації [1]; І. Є. Труш визначено недоліки діючої системи державного фінансового контролю та надано пропозиції органам державного фінансового контролю в системі бюджетного регулювання, щодо вдосконалення окремих напрямів роботи [2]; І. Р. Данчевською обґрунтовано стратегічні напрями вирішення основних проблем державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів в частині правового, організаційного, кадрового, методологічного та інформаційного характеру

[3]; Х. І. Іваськевич здійснено аналіз ефективності фінансового контролю бюджетних установ в Україні в умовах децентралізації [4].

Аналізуючи наведені праці, слід зазначити, що роль державного фінансового контролю в умовах фіскальної децентралізації полягає не лише в комплексній оцінці правомірності розподілу та перерозподілу державних фінансових ресурсів на всіх рівнях (аудит бюджетної ефективності), але й в аналізі спроможності забезпечити місцеві бюджети додатковими джерелами фінансових ресурсів унаслідок прийнятих управлінських рішень (аудит ефективності публічного управління).

Державний фінансовий контроль регламентується Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Основними завданнями органів контролю за державними фінансами є контроль за дотриманням законодавства щодо правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності [5]. Ефективність контролю використання державних фінансів насамперед залежить від системи державної служби, що має бути аполітичною та професійною, завданням якої є перетворення політичних рішень в адміністративні та їх виконання відповідно до чинного законодавства [6, с. 7].

В діяльності органів державного фінансового контролю в умовах децентралізації, на думку Н. В. Корень та І. Р. Данчевської, варто здійснити наступні вдосконалення: ширше впроваджувати ризикоорієнтований підхід до проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності, що спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими; посилювати кадровий склад органів фінансового контролю, розроблення навчальних програм та програм сертифікації працівників за міжнародними зразками; забезпечити принцип незалежності експерта; покращувати матеріально-технічне і фінансове забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю; урегулювати питання належного відшкодування фінансових ресурсів за вчинені фінансові порушення, у тому числі за розтрату державних коштів; активізувати співробітництво з міжнародними спеціалізованими організаціями у сфері контролю за використанням державних фінансових ресурсів [7, с. 21; 8, с. 506].

Негативною стороною децентралізації, як вважає Х. І. Іваськевич, є те, що органи місцевого самоврядування отримали значний спектр нових повноважень і більший обсяг фінансових ресурсів для їх реалізації, у зв'язку з чим виникає об'єктивний ризик прийняття рішень, що знаходяться на межі законності або ж є протиправними (наприклад, фінансове шахрайство, корупція тощо). Дослідником виявлено, що нині в законодавстві відсутні



механізми впливу держави на недопущення таких рішень, а це потребує прийняття відповідної законодавчої бази [4, с. 113].

Отже, ефективний розподіл і перерозподіл бюджетних фінансових ресурсів на муніципальному рівні є однією з найважливіших сучасних фіскальних вимог. Правильне планування та ефективне виконання видаткової частини бюджетів усіх рівнів також потребує вдосконалення нормативної бази щодо регулювання державного фінансового контролю, зокрема посилення відповідальності за фінансове шахрайство і корупцію у фіскальній сфері.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Собкова Н. Д. Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах трансформації бюджетних відносин : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Наталія Дмитрівна Собкова. – Львів, 2016. – 21 с.
2. Труш, І. Є. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій / І. Є. Труш // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Випуск 14. – С. 141–144.
3. Данчевська, І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Ірина Романівна Данчевська. – Львів, 2018. – 20 с.
4. Іваськевич, Х. І. Аналіз проблем фінансового контролю в Україні в контексті децентралізації / Х. І. Іваськевич // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Випуск 28-2. – С. 111–116.
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ (зі змінами та доповненнями станом на 27.01.2018 р.). – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
6. Окисюк, А. Контроль за використанням державних фінансів в Україні / Анатолій Окисюк. – К. : Міжнародний центр перспективних досліджень (МЦПД), 2015. – 20 с.
7. Корень, Н. В. Концептуальні засади формування системи державного фінансового контролю в умовах економічних реформ / Н. В. Корень // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 8. – С. 21–25.
8. Данчевська, І. Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні [Електронний ресурс] / І. Р. Данчевська // Економіка та суспільство. – 2017. – Вип. № 11. – С. 503–507. – Режим доступу : [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11\\_ukr/81.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/81.pdf).

# ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ ОБ'ЄДНАНИХ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

**Мельник В. М.**

*доктор економічних наук,  
професор, професор кафедри фінансів  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет ім. В. Гетьмана»,*

**Щур Р. І.**

*кандидат економічних наук, доцент  
кафедри фінансів ДВНЗ «Прикарпатський  
національний університет ім. В. Стефаника»*

В умовах проведення адміністративно-територіальної реформи та створення нових інституційних утворень – об'єднаних територіальних громад (далі ОТГ), а також передача їм значних фінансових ресурсів, потребує ефективної організації та здійснення фінансового контролю за їх функціонуванням.

Фінансовий контроль на рівні місцевого самоврядування в цілому і ОТГ зокрема являє собою «систему спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкта з метою оцінки об'єктивності ухвалених управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, наявності відхилень і несприятливих ситуацій» [1, с. 240].

Варто відзначити, що не всі інституції, наділені контрольними повноваженнями, мають прямий стосунок до фінансового контролю за діяльністю ОТГ. Наприклад, законодавчі органи в цілому можуть реалізовувати контроль стосовно джерел бюджетних ресурсів, ефективності використання власності, використання коштів бюджету і позабюджетних фондів, законністю надання податкових пільг. Однак, їх практична діяльність у цьому аспекті не є на стільки розгалуженою, щоб охопити означені питання до рівня ОТГ. Навіть опосередковане контрольно-перевірочне функціонування через органи Рахункової палати і її регіональні представництва не дозволяє досягти такого ступеню охоплення – даються в знаки кількісна кадрова обмеженість, надзвичайна розгалуженість системи органів місцевого самоврядування, функціональна перевантаженість працівників, а також зосередженість повноважень цієї інституції переважно на проблематиці державного бюджету.

Варто проаналізувати, які з основних функцій органів фінансового контролю в Україні стосуються місцевого самоврядування в цілому та ОТГ зокрема. При цьому слід розрізняти органи, що мають повноваження

здійснювати попередній і поточний контроль, та органи, що мають право здійснювати і наступний фінансовий контроль діяльності ОТГ. До перших слід відносити структури самих ОТГ (їхні централізовані бухгалтерії та комісії місцевої ради), фінансові відділи районних державних адміністрацій, підрозділи управління Державної казначейської служби. До других – підрозділи Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України.

Централізовані бухгалтерії ОТГ здійснюють внутрішній фінансовий контроль за виконанням бюджету громади та фінансових планів підприємств комунальної власності, наявністю і рухом коштів, майна, використанням фінансових, матеріальних та нематеріальних ресурсів; правильністю і якістю підготовки документів, необхідних для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями), фінансовими, матеріальними і нематеріальними ресурсами; дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань.

Комісії місцевої ради створюються за рішенням ради. Їх перелік може бути різним, однак, як правило, повноваження з проведення внутрішнього фінансового контролю мають комісії з питань бюджету і ревізійні комісії. Вони, зокрема, аналізують обґрунтованість проекту бюджету місцевого самоврядування, звіти про виконання програм і бюджету, перевіряють хід виконання рішень ради, вивчають діяльність підзвітних і підконтрольних раді та її виконавчому комітетові органів, підприємств, установ і організацій, їх посадових осіб.

Фінансові відділи районних державних адміністрацій зосереджуються на контролі виконання фінансових планів підприємств, утворених місцевими органами влади і самоуправління, а також дотримання бюджетного законодавства при плануванні і виконанні бюджетів ОТГ.

Підрозділи Державної казначейської служби у контексті зазначеного питання здійснюють контроль за веденням обліку надходжень і видатків бюджету ОТГ, складанням і поданням бюджетної звітності усіма суб'єктами, бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень, відповідністю між кошторисами і розписом бюджету, бюджетними зобов'язаннями і бюджетними асигнуваннями та паспортами бюджетних програм, відповідністю платежів бюджетним зобов'язанням та асигнуванням, дотриманням вимог законодавства у сфері закупівель (однак тільки щодо наявності, відповідності та правильності оформлення документів).

Значно ширшими є контрольні повноваження другої групи органів, оскільки вони можуть здійснювати наступний (ретроспективний) фінансовий

контроль, який відрізняється більшою функціональною і методичною розгалуженістю та суб'єктно-об'єктним охопленням.

Поряд з цим, Рахункова палата України стосовно місцевого самоврядування в цілому та ОТГ зокрема, як уже зазначалося, має обмежені повноваження, хоч виконує контролюючі функції стосовно місцевого самоврядування. Так, вона може здійснювати заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо місцевих бюджетів та діяльності інших суб'єктів місцевого рівня лише за зверненням органів місцевого самоврядування. Щоправда, це не стосується аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам, який може здійснюватися без згаданих звернень. Щодо будь-яких трансфертів між державним та місцевими бюджетами Рахункова палата може здійснювати контрольні заходи на предмет правильності визначення та розподілу сум коштів, своєчасності і повноти їх перерахування, законності та ефективності використання.

Державна аудиторська служба України стосовно ОТГ здійснює контроль за такими питаннями:

- збереження фінансових ресурсів і активів, економність, ефективність та цільовий характер їх використання;

- достовірність визначення потреби в бюджетних коштах; відповідність взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми, затвердженим умовам закупівлі енергосервісу;

- дотримання фінансової та бюджетної дисципліни; дотримання бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу;

- дотримання законодавства про закупівлі;

- складення паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- стан і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності; управління об'єктами власності;

- стан внутрішнього контролю; реалізація інвестиційних проектів [2].

Контрольні заходи стосовно ОТГ підрозділи Державної аудиторської служби на плановій основі почали реалізовувати з 2017 року у формі аудиту виконання бюджету. У 2017 році було проведено перші 2 такі аудити – Комиш-Зорянської ОТГ (Запорізька обл.) і Великокучурівської ОТГ (Чернівецька обл.).

Всього було встановлено наявність втрат, недоотримання і неефективного використання коштів у сумі 2,9 млн. грн.. А вже за 9 місяців 2018 року було проведено 15 аудитів виконання бюджетів ОТГ (Волинська область – 3, Дніпропетровська область – 2, Донецька область – 1,

Житомирська обл. – 3, Запорізька обл. – 1, Одеська обл. – 2, Хмельницька обл. – 1, Чернівецька обл. – 2). Всього було встановлено наявність втрат, недоотримання і неефективного використання коштів у сумі 104,8 млн. грн..

Наведене свідчить про поступове розширення заходів державного фінансового контролю за діяльністю ОТГ. Однак, збільшення кількості контрольних заходів, обсягів охоплених ними коштів та встановлених фінансових порушень, втрат, неефективного використання ресурсів неповною мірою характеризує їх результативність.

На наш погляд, вирішення проблеми потребує досить тривалого періоду часу, протягом якого слід реалізувати низку заходів:

- створити карту ризиків для ОТГ, яка складалась би з двох частин: уніфікованої та індивідуальної. Перша має готуватися для всіх муніципалітетів і охоплювати загальні для них ризики втрат, недоотримання та неефективного використання ресурсів. Друга – розроблятися індивідуально на замовлення кожної громади і враховувати її особливості. При цьому можна передбачити, що за рішенням громади до розробки другої частини могли б залучатися приватні аудиторські компанії;

- розробити методику внутрішнього контролю та алгоритм дій кожної посадової особи, засновані на використанні відповідної карти ризиків, що дозволило б реалізувати перш за все попередній контроль шляхом управління ризиками та унеможливити прийняття неефективних чи незаконних управлінських рішень;

- передбачити часткове аудиторське супроводження поточної діяльності ОТГ шляхом створення консультативної системи, яка за окремими зверненнями оперативно надавала б відповідь щодо проблемних аспектів фінансових рішень, управління майном і ресурсами, обліку операцій. Дану систему можна утворити у складі Державної аудиторської служби за аналогією з податковим консультуванням у Державній фіскальній службі. Вона дозволяла б не лише унеможливити громади від неефективних управлінських рішень, ненавмисних порушень законодавства і спричинених ними втрат, а й частково здійснювати моніторинг фінансово-господарської і бюджетної діяльності та реалізовувати превентивну функцію контролю.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бондарук Т. Г. Місцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні / Т. Г. Бондарук. – К.: Інститут економіки та прогнозування НАН України, 2009. – 608 с.

2. Положення про Державну аудиторську службу України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

# ІМПЕРАТИВИ ЗОВНІШНЬОГО БЮДЖЕТНОГО АУДИТУ

**Пасічник Ю. В.**

*доктор економічних наук, професор,  
провідний науковий співробітник відділу  
фінансово-кредитної та податкової політики  
Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»*

Європейський вектор розвитку України зумовлює формування демократичних засад в усіх сферах суспільства, однією з яких є фінансова. За останні роки у фінансовій сфері накопичилось багато проблем і однією з найбільш вагомих є неефективне використання бюджетних коштів і тому одним із варіантів для вирішення цієї проблеми є імперативи зовнішнього бюджетного аудиту із застосуванням такого алгоритму (рис.1).

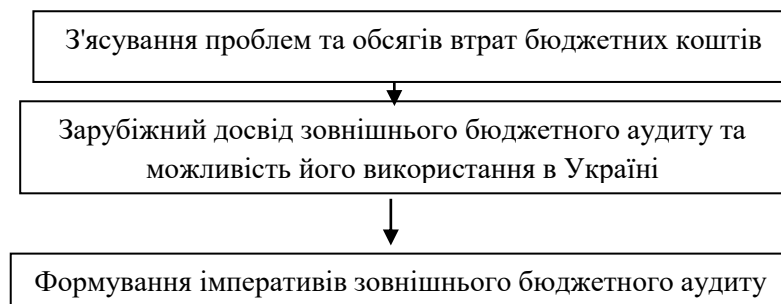


Рис. Алгоритм розробки схем зовнішнього бюджетного аудиту

Подамо факти про зловживання у бюджетній сфері. Згідно даних НАБУ станом на 31 грудня 2018 р.: було 635 проваджень у роботі; 176 справ, скерованих до суду; збитків від злочинів, які розслідують детективи НАБУ— 220,02 млрд грн., відшкодовано збитків — 452,347 млн грн.[1, с.21]. Державною службою фінансового моніторингу лише за період з 01.01. 2019 по 01. 04. 2019 було виявлено порушень та передано до НАБУ справ на загальну суму 960,59 млн грн. [2].

Інформація із звіту Рахункової палати за 2018 р. свідчить про таке: «Під час проведення аудиторами Рахункової палати заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і недоліків при використанні коштів Державного бюджету України на загальну суму 17 млрд 40,3 млн грн: порушення адміністрування доходів 6 млрд 834,7 млн грн.; порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів і порушення при плануванні 5 млрд 794,7 млн грн; неефективне управління коштами та їх неефективне використання 4 млрд 410,9 млн грн» [3].

Про факти масової корупції на українській митниці німецька газета *Süddeutsche Zeitung* пише у своєму розслідуванні, де стверджується,

що Україна внаслідок цього втрачає понад 10% надходжень до державного бюджету – понад 4,8 мільярда доларів США на рік [4].

Отже, значні фінансові ресурси не використовуються за призначенням, що є свідченням суттєвих «прогалин» у системі державних фінансів, зокрема у бюджетній сфері. Для покращення ситуації звернемось до зарубіжного досвіду. У Великобританії Національний аудиторський офіс (НАО) виконує завдання із зовнішнього аудиту за дорученням парламенту. Його основними функціями є проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності. Національний аудиторський офіс – це незалежна організація, котру очолює Генеральний аудитор (Comptroller and Auditor General, C&AG), який призначається на посаду Палатою громад, що є нижньою палатою парламенту Великобританії та має широкий спектр повноважень. Штат НАО налічує близько 800 співробітників: 480 фінансових аудиторів, 170 аудиторів ефективності та 150 осіб, які належать до допоміжного персоналу. НАО здійснює аудит близько 427 фінансових звітів, котрі готуються 355 державними органами (деякі з цих органів мають зобов'язання щодо подання більше одного фінансового звіту). Сукупні доходи й витрати державних органів, котрі перевіряє НАО, сягають близько 1 трлн ф. с [5].

У США функції аудиту виконує Головне бюджетно-контрольне управління (GAO), яке має широкі повноваження щодо перевірки використання бюджетних коштів. Окрім цього, функціонують професійні громадські об'єднання [6, с.8].

У Франції для контролю за використанням бюджетних коштів залучаються аудиторські фірми, які відповідно до Реєстру аудиторів, контролюються Національною компанією комісарів[6, с.11].

Ця інформація щодо аудиторської діяльності про використання бюджетних коштів за кордоном дає змогу виявити такі характерні риси: незалежність аудиторів; обумовлені вимоги до кваліфікації аудиторів; відповідальність аудиторських фірм за результати аудиту; всеохоплюючий характер зовнішнього аудиту; державний контроль за діяльністю аудиторських фірм. Як наслідок налагодженої схеми зовнішнього бюджетного аудиту — рівень тіньової економіки та корупційних проявів в декілька разів менший ніж в Україні.

Зважаючи на доцільність впровадження зарубіжного досвіду зовнішнього бюджетного аудиту пропонуємо такі імперативи.

1. Формування єдиної мережі для можливого аудиту бюджетних програм в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів за такою схемою: затвердження програми→виконання програми→звіт про виконання програми. Реалізація такої схеми дасть змогу виконувати аудит на будь-якій стадії реалізації програми.

2. Відкритість інформації про всі бюджетні програми, які реалізуються відповідними розпорядниками, яка оприлюднюється на певних сайтах з реєстрованим доступом з детальними даними щодо бюджетної класифікації, виконавців робіт. Це є нормою в демократичних країнах, проте в Україні саме закритість інформації від суспільства є основою для корупційних діянь.

3. Реорганізація структур, причетних до проведення зовнішнього державного аудиту. Нині в Україні функціонує багатопрофільна схема цього аудиту — прокурорські органи, відомчі структури, незалежні аудиторські організації, з дублюванням функцій, відсутності відповідальності за результати аудиту, визначених термінів перевірки, що суттєво зменшує ефективність аудиту.

4. Перехід на подвійну систему організації контролю та аудиту за витрачанням бюджетних коштів: аудиторські організації → інший аудитор. Реалізація цієї системи сприятиме відповідальності за результати аудиту, і у випадку приховування порушень, має бути обумовлена міра адміністративного та фінансового покарання.

5. Впорядкування нормативно-правового забезпечення щодо організації цього виду аудиту за такими напрямками: зменшення чисельності державних структур причетних до аудиту; обґрунтування повноважень аудиторів без дублювання функцій; обумовлення відповідальності за результати аудиту; врахувати схеми залучення громадськості; визначення термінів проведення аудиту.

Зазначимо, що запропоновані імперативи формують логічно визначену систему перманентного аудиту щодо бюджетних коштів, яка є єдиною структурою, де враховано передовий досвід зарубіжних країн, вітчизняні реалії та будуть сприяти, передусім, ефективності використання бюджетних коштів.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Звіт Національного антикорупційного бюро України за II півріччя 2018 року. URL: <https://nabu.gov.ua/sites/default/files/reports/zvit.pdf> (дата звернення 2.05.2019 р.).

2. Інформація щодо підготовлених Держфінмоніторингом та переданих до Національного антикорупційного бюро України узагальнених матеріалів (УМ) та додаткових узагальнених матеріалів (ДУМ) з 01.01.2019 по 01.04.2019 року. URL: [http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site\\_docs/2019/20190424/Informazia%20na%20sait%20po%20NABU\\_01.04.2019.pdf](http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2019/20190424/Informazia%20na%20sait%20po%20NABU_01.04.2019.pdf). (дата звернення 2.05.2019 р.)

3. Звіт Рахункової палати за 2018 р. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16760161/ZVIT%20RP%202018.pdf>. (дата звернення 2.05.2019 р.).



4. Корупцію на українській митниці виявили німецькі журналісти. Радіо Свобода. URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/29417781.html>. (дата звернення 2.05.2019 р.).

5. Голдсуорсі Д., Роджерс І. Роль сучасного вищого органу фінансового контролю: досвід Великобританії Ефективний зовнішній аудит, що проводиться незалежним вищим органом. "Фінанси України", 2014. № 8. С. 7-13.

6. Бондар В. П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу . 2008, т. 11, вип. 2. С. 5-20.

## **ПІДВИЩЕННЯ ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНОЇ ДИСЦИПЛІНИ ДЕРЖАВИ ЧЕРЕЗ ФУНКЦІЮ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**

**Піхоцький В. Ф.**

*доктор економічних наук, доцент,  
заслужений економіст України, начальник  
територіального управління Рахункової  
палати України по Львівській, Волинській,  
Рівненській та Тернопільській областях,*

**Піхоцька О. М.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
Національний університет "Львівська  
політехніка"*

Сьогодні в нових економічних, політичних, соціальних реаліях проблеми функціонування контролю потребують нових підходів, переосмислення та ефективних рішень. Контроль є складовою управлінської діяльності і важливою функцією діяльності органів виконавчої влади. Чим складніше вибудована система органів державної виконавчої влади, зв'язки з іншими державними й недержавними структурами, громадянами, тим більша повинна бути ц увага до функції контролю, що спрямована на перевірку виконання поставлених завдань виявлення тих факторів, які негативно впливають на їх реалізацію та відповідне реагування на виявлені порушення.

Контроль в умовах демократії є багатограним за своєю природою, змістом, формою, механізмом реалізації та призначенням явищем. Сьогодні застосовуються й інші форми контролю за виконавчою владою; Зокрема, Рахункова палата здійснює контроль за відповідною діяльністю уряду. І за будь-яких умов сенс парламентського контролю діяльністю виконавчої влади полягає в тому, що парламент уповноважений реагувати на дії

підконтрольного органу або посадової особи й застосовувати до них конституційно-правові санкції.

В умовах демократії застосовують широку концепцію контролю, що передбачає окрім державного контролю здійснення громадського та міжнародного контролю, як засобу забезпечення внутрішньодержавної демократії. Застосування широкого комплексного контролю має забезпечити рівновагу державних та суспільних інститутів, запобігти перевищенню і зловживанню повноваженнями, не завдаючи шкоди їх ефективній роботі і врешті-решт утвердженню демократії.

Сьогодні слід відмітити, що поглиблення демократичних процесів в розбудові держави, розвитку суспільства та закріплення євроінтеграційного курсу України об'єктивно загострює інтерес до феномену контролю, особливо щодо здійснення його за державною владою. В умовах демократії організація контролю та його рівень є визначальним чинником характеристики держави, напрямів її діяльності та її соціальної спрямованості. І усім стає зрозумілою проста істина, що через нього можливо забезпечити реалізацію проголошених цінностей: свободи, рівноправ'я справедливості тощо.

Контроль над владою гарантує недопущення виникнення негативних наслідків для життєво важливих інтересів громадянського суспільства і держави. У свою чергу, відсутність контролю може спричинити переродження, деградацію системи державного управління, згортання демократичних процесів. Будь-яка ефективна держава здійснює контроль і впливає на формування та розвиток суспільних відносин. В умовах демократії характер контролю, його заходи і механізми свідчать про характер державної влади, її спрямованість і мету діяльності.

Сучасний рівень розвитку економічних відносин в Україні, прагнення до постійного вдосконалення процесу управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій, однією з яких є контрольна.

Державний фінансовий контроль є однією із найважливіших функцій державного управління, значення якої дедалі зростає. Тільки належне використання контролю в управлінні державними фінансовими ресурсами дасть можливість створити необхідні передумови для здійснення в державі ефективної економічної політики. Тому розбудова цілісної системи фінансового контролю є важливим кроком у забезпеченні функціонування системи і державної влади й викликає особливе зацікавлення як у теоретичному, так і в практичному плані [4].

Для ефективного функціонування державних фінансів, раціонального розподілу і використання ресурсів, динамічного розвитку вітчизняної

економіки необхідним є проведення постійного фінансовою контролю з боку держави, який в сучасних мінливих економічних умовах набуває вирішального значення.

Зокрема, державний фінансовий контроль це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідним органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансові дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, і належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та кредиті отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [1].

А відтак, однією з найважливіших функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів є державний фінансовий контроль, який спрямований на забезпечення максимального надходження до бюджету коштів, оптимізацію їх використання та виявлення будь-яких відхилень від узгоджених стандартів, законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та власністю держави, а в разі виявлення таких відхилень, забезпечує своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів.

По суті, питання формування системи державного фінансового контролю в Україні набуває особливої важливості як у теоретичному, так і в практичному плані, оскільки вона є однією зі складових устрою влади в державі, особливим видом управління справами держави та суспільства, необхідним елементом демократичного керування суспільними, насамперед фінансовими ресурсами. Можна констатувати, що цілісна система державного фінансового контролю в Україні ще не склалася, хоча її основні елементи вже функціонують.

Однак, у своїй діяльності органи державного фінансового контролю стикаються з низкою проблем щодо ефективної організації фінансового контролю.

До основних проблем фінансового контролю належить:

- 1) відсутність єдиного погляду щодо визначення поняття державного фінансового контролю;
- 2) недосконалість нормативно-правового забезпечення діяльності суб'єктів контролю;
- 3) відсутність єдиної інформаційної та методологічної бази контролю, що ускладнює досягнення його загальної мети;

4) недосконалість організаційної структури контролю;  
5) відсутність системності контролю;  
6) недотримання принципу гласності контролю;  
7) невизначеність сутності та процедури контролю в діяльності органів державного і комунального сектору на законодавчому рівні;

8) втрачають статус бюджетних, переходять у розряд непідконтрольних для інспектування бюджетні кошти, які на момент перерахування з рахунків бюджетних установ за договорами цивільно-правового характеру;

9) законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних фінансів та належної відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни, строків зберігання або знищення фінансових документів, протидію контрольним діям. Тому однією з основних причин несформованості цілісної системи державного фінансового контролю можна назвати недосконале законодавство [3];

10) важливою проблемою у галузі державного фінансового контролю є те, що, незважаючи на значну кількість нормативно-правових документів, в даний час в Україні відсутній єдиний базовий нормативно-правовий акт, який узагальнює структуру, суб'єкти та об'єкти державного фінансового контролю. Варто звернути увагу на те, що більшість з існуючих нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю досить часто діють розрізнено, а методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти. Однією з причин виникнення проблем у цій сфері є невизначеність складових системи державного фінансового контролю.

На жаль, сьогодні система державного фінансового контролю, яка сформувалася в Україні, на жаль, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетної дисципліни як на державному, так і на регіональному рівні. Головна причина такого стану речей криється у недосконалому законодавстві, адже державний фінансовий контроль функціонує без існування базового закону, який би встановлював його основні поняття. Виявляється законодавчо не підкріплений розподіл завдань, функцій та повноважень між органами державної та місцевої влади. Не дивлячись на те, що в Україні є Бюджетний кодекс, проте він, на жаль, чітко не регламентує відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, не визначає відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб у нашій державі [4].

Таким чином, система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не забезпечує належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни як загалом у державі, так і на регіональному рівні зокрема. Варто зазначити, що проблемам державного фінансового контролю присвячена значна кількість робіт вчених-фінансистів та правознавців. Проте досить велика кількість проблем і досі залишається невирішеною, що призводить до

того, що залишаються поширеними факти нецільового використання державних фінансових ресурсів, що свідчить про недостатню ефективність існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього фінансового контролю, що не залежить від виконавчої влади і здійснюється стороннім органом, уповноваженим на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану додержання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин, та у процесі якого беруть участь органи як загальної, так і спеціальної компетенції у сфері фінансових відносин.

Нині фінансовий контроль з боку органів державного контролю носить каральний і виховний характер, але не має превентивного характеру щодо попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній сфері. В цьому проявляється відсутність системності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного і наступного контролю. З огляду на це одним із напрямів удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів ДФК в координації з органами виконавчої влади та державної фіскальної служби.

Відповідно, для цього органам влади необхідно здійснити низку системних заходів, таких як:

1. Створити єдину інформаційну базу у сфері державного фінансового контролю.

2. Розробити стандарти, що містять б інформацію стосовно організації та проведення різноманітних контрольних заходів та експертно-аналітичної діяльності.

3. Розробити єдину форму та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю для місцевих органів виконавчої влади.

4. Посилити відповідальність керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві.

5. Встановити відповідальність за ненадання чи неповне або несвоєчасне надання інформації та надання недостовірної інформації одними контролюючими суб'єктами іншим, так як це може негативно відобразитися на здійсненні контролю.

6. Створити умови з підготовки та перепідготовки кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик. Запровадити у відповідних навчальних закладах курс з підготовки державних ревізорів.

7. Розробити єдину форму та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю для місцевих органів виконавчої влади.

8. Ужити заходів для відшкодування незаконних витрат.

З усього вище зазначеного можна зробити висновок, що перспективи удосконалення фінансового контролю залежать від якості його проведення і своєчасності адекватного реагування фінансових органів, головних розпорядників бюджетних коштів та органів влади на виявлені факти

нецільового і ефективного використання бюджетних коштів шляхом ужиття заходів щодо відшкодування незаконних витрат, регулювання і обсягів фінансування і приведення у відповідність із нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес.

З урахуванням цього, основними завданнями реформування системи державного фінансового контролю мають стати: вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення якості державного управління; законодавче врегулювання питань формування системи державного фінансового контролю; створення єдиного правового поля для розвитку системи державного фінансового контролю як складової частини державного управління та внесення відповідних змін до законодавства [4].

Таким чином, можна зробити висновок про те, що на сучасному етапі в умовах неоднозначності та нестабільності економічної ситуації в Україні, побудова ефективної системи державного фінансового контролю для нашої держави має вирішальне значення та потребує розробки та впровадження заходів, щодо її вдосконалення.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
2. Казначейська Система. - Підручник / Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. - Тернопіль, 2002. - 394 с.
3. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>
4. Кудряшов В.П. Курс фінансів: Навч. посіб. - К.: Знання, 2008. - 431 с.

### **СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ ЗМІЦНЕННЯ РІВНЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ**

**Піхоцький А. В.**

*здобувач Львівського регіонального  
інституту державного управління  
НАДУ при Президентові України*

У сучасних умовах посилення процесів фінансової глобалізації, послаблення державного регулювання і контролю актуалізується проблема

захисту національних інтересів, зокрема у фінансовій сфері. Дотримання національних інтересів у фінансовій сфері, окреслення економічних пріоритетів та цілей, поживлення інвестиційної активності, надійний захист вітчизняної фінансової системи – ось ті напрями, досягти котрі можна в межах системного підходу, а реалізувати – з допомогою багатofункціонального механізму зміцнення фінансової безпеки.

Центральне місце у системі економічної безпеки посідає механізм зміцнення фінансової безпеки, внутрішня структура якого представлена економічними методами, важелями, засобами та сукупністю правових, економічних, управлінських, організаційних, і мотиваційних способів захисту національних інтересів у фінансовій сфері. Основне завдання механізму – протидіяти або ж запобігти прояву реальних і потенційних загроз, а відтак – забезпечити достатній рівень фінансової безпеки та сприяти формуванню позитивних умов для економічного і соціального розвитку, підвищення конкурентоспроможності національної економіки та зростання добробуту населення.

На сучасному етапі розвитку світової економіки забезпечення економічної безпеки держави стає однією з основних проблем, що потребують невідкладного вирішення. Ефективний розвиток економічної безпеки держави неможливий без досягнення необхідного рівня фінансової безпеки, яка формує умови розвитку економіки та безпосередньо впливає на макроекономічні процеси в країні, зокрема, на економічну динаміку, рівень і темпи інфляції, стан фінансового ринку. Складна економічна ситуація в Україні, спричинена військовими конфліктами, значним зростанням державного боргу, недовірою до банківської системи, нестабільністю національної грошової одиниці, призводять до зниження рівня фінансової безпеки. У цьому контексті пріоритетним напрямом є розроблення концептуальних засад формування та стратегічних пріоритетів зміцнення фінансової безпеки України.

Тенденції глобальної фінансової політики в XXI ст. характеризуються багатовекторністю, поліфункціональністю та складністю взаємозв'язків і взаємозалежностей між різними елементами фінансової системи держави. Динамічність макроекономічних процесів віддзеркалюється на параметрах фінансової безпеки, а забезпечення умов прозорості й передбачуваності для всіх економічних агентів є беззаперечною прерогативою державних інститутів. Розвиток України на найближче десятиліття, за прогнозами експертів, відбуватиметься в надзвичайно складних міжнародних відносинах та в умовах жорсткої конкуренції на фінансових ринках. Необхідність консолідації економічних і фінансових інтересів як на макро-, так і на мікрорівнях є невід'ємною умовою подальшого реформування фінансової сфери та забезпечення збалансованого розвитку національної економіки

загалом. З цією метою варто окреслити ключові напрямки реалізації фінансової політики та визначити стратегічні пріоритети зміцнення фінансової безпеки України.

Накопичені проблеми у сфері боргової політики, на нашу думку, виводять боргову безпеку в ранг пріоритетності порівняно з іншими видами фінансової безпеки.

Основними напрямками зміцнення боргової безпеки, на нашу думку, є:

- визначення оптимального співвідношення між зовнішнім та внутрішнім боргом, його структурою, вартістю, джерелами погашення, яке б відповідало поточній економічній ситуації та стратегічним інтересам України;

- введення обмежень на кредитування вітчизняними банками дефіциту державного бюджету шляхом поступового встановлення додаткового обов'язкового нормативу відношення ОВДП до загальної суми активів;

- нормативно-правове визначення переліку індикаторів боргової безпеки та їх граничних значень; апробація методики МВФ оцінки боргової безпеки, впровадження стрес-тестування;

- активізація ринку внутрішніх запозичень через розширення переліку фінансових інструментів, зокрема ОВДП із забезпеченням їх ліквідності; зниження вартості державних запозичень з одночасним розвитком ринкової інфраструктури; залучення інвесторів-нерезидентів до придбання державних цінних паперів;

- зниження обсягу зовнішнього боргу із одночасною диверсифікацією валют запозичення; нормативне закріплення прийнятного для України відношення обсягу боргу сектору державного управління до ВВП. Урядом встановлено граничний обсяг державного боргу на рівні, не більше ніж: 62 % ВВП на кінець 2018 р., 58 % ВВП – на кінець 2019 р., 55 % ВВП – на кінець 2020 р.; [1]

- розвиток вітчизняного фінансового ринку та зміщення акцентів із зовнішніх комерційних позик на внутрішні, що дозволить мінімізувати валютні ризики; запровадження практики визначення ринкової вартості ОВДП та підвищення їх дохідності;

- посилення боргової стійкості шляхом зниження частки державного боргу, номінованого в іноземній валюті, до прийнятного рівня 40 % (згідно з критеріями МВФ); узгодження процесів управління боргом та його ліквідністю за рахунок узгодження планів емісії короткострокових боргових цінних паперів та прогнозами руху коштів на єдиному казначейському рахунку та валютному рахунках Уряду;



- зміна умов реструктуризації заборгованості уряду перед НБУ для недопущення перетворення бюджету на інструмент демонетизації національної економіки;

- законодавче встановлення вимог щодо заборони надання державних гарантій на кредити бюджетним організаціям до досягнення фактичного рівня державного та гарантованого державою боргу безпечної позички 60 %;

- дотримання умов надання державних гарантій на кредити підприємницькому сектору на рівні стандартів ЄС; надання переваги інвестиційним проектам у системі державного гарантування запозичень; спрямування надходжень від реалізації державних цінних паперів у сфери державної інвестиційної діяльності та забезпечення погашення боргу в майбутньому;

- дотримання відповідного рівня золотовалютних резервів, що забезпечує поточну платоспроможність держави; нарощування кредитного та інвестиційного потенціалу фінансової системи України, забезпечення відповідності вітчизняної законодавчої бази, що регулює обіг цінних паперів Міжнародній організації комісій з цінних паперів.

Програма реформ у бюджетній сфері повинна бути спрямована на консолідацію бюджету за рахунок згладжування структурних диспропорцій між доходами і видатками, скорочення абсолютних і відносних показників державних витрат на утримання бюрократичного апарату, згортання соціальних програм за певними напрямками, скорочення дотацій, упорядкування системи державних закупівель, посилення фінансового контролю та боротьба з корупцією.[2]

Важливим інституційним нововведеннями, на нашу думку, має стати імплементація прогресивного європейського досвіду інклюзивного розвитку з метою гуманізації бюджетно-податкової системи. Успіх державної економічної політики з питань децентралізації залежить від характеру стратегічних пріоритетів та завдань, визначених планами соціально-економічного розвитку країни чи регіону і з урахуванням зовнішніх викликів. Організаційний механізм управління інноваційною модернізацією економіки повинен включати: розробку та обґрунтування концепції впровадження мережі інноваційного співробітництва, що складається з інноваційних центрів господарювання регіону й спеціалізованих центрів компетенцій; вибір та систематизацію інструментів інклюзивного розвитку; структурно-логічну схему реалізації механізму управління інноваційною модернізацією економіки регіону, що відображає порядок взаємодії основних компонентів системи управління, яка реалізує досягнення узгодження інтересів суб'єктів регіональної інноваційної системи відносно розвитку ядра інноваційної промисловості на інституційному рівні; уточнення стратегічних орієнтирів

інноваційної модернізації економіки, спрямованих на підвищення якості процесу управління інклюзивним розвитком на регіональному рівні в рамках реалізації політики децентралізації.

Електронне декларування, використання електронного цифрового підпису, запровадження електронного документообігу, захист даних, протидія хакерським атакам в умовах гібридної війни зміщують акценти в напрямі посилення інформаційної безпеки державних і місцевих фінансових органів. Автоматизація та оптимізація функціональних процесів з одночасним запровадженням ефективної моделі управління державними фінансами, забезпечення бюджетної консолідації, інтеграція системи ProZorro з порталом E-data та системою електронних платежів, а також інші нововведення сприяють підвищенню ефективності державних закупівель, скороченню державних витрат, узгодженню планових та фактичних показників використання бюджетних коштів, забезпеченню прозорості державного управління. Дієві кроки у напрямку реформування бюджетно-податкової сфери з дотриманням прийнятих законодавчих норм мають бути спрямовані на підтримку макроекономічної стабільності, соціально-економічний розвиток та зміцнення фінансової безпеки держави.

Відповідно до Закону України «Про Національний банк України» одним з пріоритетів грошово-кредитної політики в Україні визначено досягнення та підтримка цінової стабільності в державі. З цією метою НБУ впродовж найближчих років виходитиме з необхідності сприяння поступовому зниженню темпів інфляції, маючи на меті забезпечення досягнення середньострокової інфляційної цілі – 5 % з допустимим діапазоном відхилень  $\pm 1$  в.п. наприкінці 2019 року. Зазначені цільові показники інфляції до 2020 року не можуть бути змінені, а надалі, за умов поступового економічного зростання, можуть бути переглянуті лише в бік зниження. [3]

Узагальнюючи стратегічні орієнтири зміцнення фінансової безпеки України, наголосимо на необхідності:

1. Затвердити Верховною Радою України Стратегію фінансової безпеки держави, що визначатиме політичний та економічний курс діяльності фінансових органів державної влади, інвестиційних, фінансово-кредитних, банківських установ, спрямованих на забезпечення фінансової стабільності та економічне зростання.

2. Розробити та прийняти Банківський кодекс з метою приведення чинного банківського законодавства у відповідність до норм, правил і вимог ЄС, в якому передбачити відповідні статті з безпеки грошово-кредитного ринку. Такий інституційний крок дасть можливість посилити стабільність банківської системи України, забезпечити кращу її прогнозованість, а інтереси всіх учасників зробити більш захищеними.

3. Налагодити систему співвідношення бюджетів різних рівнів в рамках Бюджетного кодексу України, поступово збільшувати частку фінансових ресурсів місцевих бюджетів.

4. Чітко дотримувати визначені розміри дефіциту Державного бюджету у відсотках до ВВП, обсяги гарантованого державного боргу та граничні обсяги надання державних гарантій відповідно до схваленого проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2018–2010 роки. Оприлюднювати інформацію про використання коштів державного та місцевих бюджетів.

5. Активізувати політику управління державним боргом України, що передбачає мінімізацію ризиків державних і корпоративних запозичень шляхом збалансування структури державного і корпоративного боргів за видами валют, відсоткових ставок і термінів погашення боргу; ввести жорстокий контроль за цільовим використанням коштів, одержаних від міжнародних фінансових інститутів; змістити акценти в бік збільшення внутрішніх джерел фінансування, стимулювати населення України до трансформації неорганізованих заощаджень в інвестиційні ресурси.

6. Запровадити заходи із підвищення конкурентоспроможності національного фондового і страхового ринку, сприяти підвищенню рівня захисту інтересів споживачів страхових послуг та всіх учасників ринку цінних паперів. Забезпечити реалізацію пенсійної реформи, зокрема щодо розвитку та активізації процесів формування недержавних пенсійних фондів та системи особистого пенсійного накопичення.

7. Вітчизняним банкам проводити більш гнучку процентну політику з метою залучення коштів клієнтів у національній валюті, а Національному банку України сприяти нагромадженню валютних резервів.

8. Провести діагностику галузей національної економіки з метою відбору пріоритетних сфер, галузей, секторів, які в змозі забезпечити вихід на світові ринки та бути конкурентоспроможними; забезпечити належні умови для розвитку конкуренції.

9. Розробити та запровадити дієву систему фінансового контролінгу, що передбачає збирання й аналітичну обробку інформації, аналіз первинних загроз, постійний моніторинг показників фінансової безпеки, прогнозування умов і реалізацію конкретних заходів щодо підтримання належного рівня фінансової безпеки держави.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Про схвалення проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2018-2020 роки: Розпорядження КМУ від 14.06.2017 № 411-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/411-2017-%D1%80>.

2. Концептуальні засади формування фінансово-економічної

безпеки: кол. моногр./за заг. ред. С. М. Шкарлета. Ніжин, 2015. 440 с., С. 119.

3. Характеристика цілей та актуальних завдань монетарної політики  
URL: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=85374&cat\\_id=85371](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=85374&cat_id=85371).

## **МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИПЛАТ ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦЯМ**

**Томчук Ю. Ю.**

*аспірантка Університету державної  
фіскальної служби України*

У сучасних умовах розвитку економіки надзвичайно важливу роль покладають на правомірність використання державних коштів та необхідне забезпечення їх подальшого використання за призначенням. Існує багато способів перевірки правомірності використання бюджетних коштів, але основним та більш ретельним залишається внутрішній аудит фінансово-господарської діяльності військової частини. Організація фінансово-економічних відносин під час проведення внутрішнього аудиту передбачає наявність спеціального механізму (методики), який використовується як інструмент активного впливу на різні сторони фінансово-господарської діяльності. Фінансово-господарський аудит дає змогу робити висновки щодо ефективності рішень, прийнятих керівниками бюджетних установ під час виконання покладених на них завдань та функцій, які спрямовані перш за все не тільки на раціональне та цілеспрямоване використання бюджетних коштів, але й на ефективність їх витрачання. За результатами поточних аудиторських процедур не застосовуються фінансові санкції, не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, не ініціюється подання цивільних позовів до винних осіб і не висуваються обов'язкові до виконання вимоги бюджетним установам, але надає можливість проводити контроль за раціональним використанням бюджетних коштів і попередження зловживань. Але якщо бюджетною установою на час складання річної фінансової звітності не усунуто порушень, які відзначені у розділі «висновки» аудиторського звіту, державний аудитор ініціює притягнення винних осіб до дисциплінарної, матеріальної та/або кримінальної відповідальності.

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних

фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [1]. Процес проведення ревізій виплат військовослужбовців наведено поетапно у табл.1

Таблиця 1

Етапи проведення ревізії

Етапи	Процес проведення ревізії
I етап	Підготовка до проведення ревізії
II етап	Проведення ревізії фінансово-господарської діяльності військової частини
III етап	Складання акту ревізії та підписання

*Джерело: розроблене автором на основі [1].*

На першому етапі відбувається процес ознайомлення з особливостями діяльності військової частини, її системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності та внутрішньогосподарського фінансового контролю, здійснення оцінки ризиків та підготовки програми проведення ревізії.

На другому - процес підтвердження законності проведення операцій, достовірність їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. А саме: перевірка дотримання нормативно-правових актів; перевірка залишку коштів на початок звітного періоду; перевірка залишку коштів на кінець звітного періоду; наявність затверджених кошторисних призначень; перевірка касових видатків за звітний період; відповідність наказів згідно з чинним законодавством; правильність нарахування грошового забезпечення військовослужбовцям; правомірність використання бюджетних коштів за статтями кошторису .

На третьому етапі відбувається процес накопичення інформації (виявлення відхилень і порушень) та підготовки звіту та рекомендації щодо усунення недоліків. За результатами ревізії органи контрольно-ревізійної служби мають право на притягнення винних у порушенні до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності.

Виплати грошового забезпечення військовослужбовцям здійснюються відповідно до Інструкції про порядок виплати грошового забезпечення військовослужбовцям Збройних Сил України та деяким іншим особам [4]. У разі виникнення спірних питань щодо нарахування належного грошового забезпечення фінансові органи звертаються до з'ясування (уточнення) у фінансовому органі вищого рівня порядку, та здійснюють виплату безспірно належного військовослужбовцю грошового забезпечення.

Військовослужбовці користуються усіма правами і свободами людини та громадянина, гарантіями цих прав і свобод з урахуванням особливостей, встановлених законом про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей [3]. У зв'язку з особливим характером військової служби, яка пов'язана із захистом Вітчизни, військовослужбовцям

надаються визначені законом пільги, гарантії та компенсації. Стан соціального захисту військовослужбовців головним чином впливає на процес належного проходження військової служби та виконання своїх функціональних обов'язків.

Задля недопущення виникнення порушень та з метою контролю за дотриманням вимог чинного законодавства в частині своєчасної виплати грошового забезпечення та інших належних виплат військовослужбовцям створено Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України. Також слід зазначити, що одним із головних елементів здійснення фінансового контролю є правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень, які регулюються Законом України про запобігання корупції [2]. Серед суб'єктів, на які поширюється дія зазначеного Закону, законодавець виокремлює військових посадових осіб Збройних Сил України та інших утворених відповідно до законів військових формувань, крім військовослужбовців строкової військової служби.

Планування внутрішнього аудиту здійснюється підрозділами Департаменту внутрішнього аудиту та фінансового контролю Міністерства оборони України. Департамент спрямовує та координує діяльність територіальних підрозділів Служби внутрішнього аудиту Збройних Сил України. Основними завданнями Департаменту є надання Міністру оборони України об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій (пропозицій) щодо: 1) функціонування системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України, Генеральному штабі Збройних Сил України, інших підконтрольних суб'єктах та її вдосконалення; 2) удосконалення системи управління фінансовими та матеріальними ресурсами Міністерства оборони України та Збройних Сил України; 3) запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання Міністерством оборони України, Генеральним штабом Збройних Сил України, іншими підконтрольними суб'єктами фінансових та матеріальних ресурсів.

Територіальними підрозділами Служби внутрішнього аудиту Збройних Сил України здійснюється перевірку дотримання законодавства щодо нарахування та виплати усіх видів забезпечення військовослужбовцям, відповідність та правильність оформлення наказів згідно з чинним законодавством, своєчасне видання наказів на виплату грошового забезпечення та інших компенсаційних та одноразових виплат. Загальний економічний ефект від діяльності Служби внутрішнього аудиту складається з великих обсягів додаткових надходжень до бюджету від усунених порушень, які були виявлені при здійсненні аудитів та перевірок. Слід також зауважити, що значна кількість проблем у методиці здійснення фінансового контролю

виплат військовослужбовців є причинами незадовільного стану справ, таких як - неефективне управління і закладені у системі корупційні ризики, зокрема, недосконале законодавство, надмірно централізована система прийняття рішень, неефективне планування, відсутність належного фінансового контролю за правильністю здійснення виплат військовослужбовцям.

Проаналізувавши усі норми і завдання, можна дійти висновку, що нинішня методика здійснення фінансового контролю виплат військовослужбовцям не є досконалою та не спрямована на підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами. Що в свою чергу призводить до недостатнього сприяння військовослужбовцям в одержанні належних соціальних виплат та усіх видів грошового забезпечення, а також допущення маси порушень при виплатах військовим. Виходячи з цього цілком закономірним є реформування системної роботи з впровадження Стандартів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України з метою сприяння військовослужбовцям та членам їх сімей в одержанні належних соціальних гарантій та швидке реагування на повідомлення про факти порушень.

На думку автора це можливо буде досягнути при виконанні основних зусиль, які будуть спрямовані на: 1) удосконалені планування аудитів та пріоритетів виконання планових завдань; 2) розроблені концепції розвитку внутрішнього аудиту; 3) сприяння удосконаленню методики внутрішнього контролю та аудиту; 4) приведення внутрішнього аудиту у відповідність до міжнародних стандартів та безперервний професійний розвиток внутрішніх аудиторів; 5) проведення незалежної зовнішньої оцінки та впровадження рекомендацій міжнародних експертів щодо удосконалення внутрішнього аудиту; 6) чітке розмежування внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю та функцій пов'язаних з прийняттям управлінських рішень.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993р № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014р № 1700-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Закон України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей» від 20.12.1991р № 2012-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Наказ Міністерства оборони України «Про затвердження Порядку виплати грошового забезпечення військовослужбовцям Збройних

## **ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК СКЛADOVA СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА**

**Умерова Г. В.**

*аспірантка Національного університету біоресурсів  
і природокористування України*

В умовах ринкової економіки дієвим механізмом підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання аграрної сфери є здійснення внутрішнього контролю за витратами. Адже їх величина має безпосередній вплив на результати діяльності сільськогосподарських підприємств.

Питанням визначення місця та ролі внутрішнього контролю в системі управління витратами у суб'єктів господарювання аграрного сектора економіки присвячено ряд праць науковців: Бабіча І. І., Боярової О. А., Гуцаленко Л. В., Дерія В. А., Дунаєва І. М., Калюги Є. В., Кузик Н. П., Нападовської Л. В., Подолянчук О. А. й ін.

Внутрішній контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна господарського суб'єкта, законністю та доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Водночас, він є складовою ринкового механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою [2, с. 357]. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4] передбачено, що суб'єкт господарювання самостійно розробляє систему внутрішнього контролю, відповідальність за організацію якої покладається на керівництво. Це обумовлює необхідність приділяти достатньо уваги налагодженню ефективної системи контролю за витратами при вирощуванні рослинницької продукції.

Оперативне управління витратами на виробництво продукції рослинництва передбачає створення системи інформаційних потоків для здійснення тактичного та стратегічного планування, аналітичного обліку, систематичного аналізу, внутрішнього контролю та прийняття на цій основі управлінських рішень. Одним із шляхів підвищення ефективності управління витратами є вдосконалення його складових елементів, а саме системи внутрішнього контролю в частині переорієнтації від традиційно пасивного контролю до його активних форм, які сприяють контрольно-аналітичному



забезпеченню не тільки для виявлення негативних явищ у діяльності суб'єкта господарювання та відхилень від норми, а й визначення причин і шляхів усунення цих недоліків, резервів підвищення ефективної діяльності.

Дослідження діючої системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання аграрного сектора економіки Київської області засвідчило недосконалість його проведення у процесі вирощування продукції рослинництва. Так, внутрішньому контролю притаманний ретроспективний характер, тобто контрольні процедури виконуються на кінець звітної періоду на підставі аналізу відхилень від планових норм. Це ускладнює запобігання економічно недоцільних господарських операцій і призводить до прийняття неефективних рішень стосовно оптимізації рівня витрат.

З огляду на це, вважаємо за доцільне застосування одночасно оперативного контролю за витратами на вирощування продукції рослинництва та контролю за технологією виробництва, враховуючи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств. Даний процес включає в себе порівняння фактично понесених витрат й обсягів робіт і планових нормативів, які передбачені в технологічних картах. Таким чином, відбувається безперервне відстеження руху матеріальних цінностей, продукції рослинництва та незавершеного виробництва з метою накопичення і групування витрат за об'єктами обліку для співставлення фактичних і планових даних. На підставі проведеного дослідження зроблено висновок, що зазначена пропозиція надасть можливість аналізувати виявлені відхилення, встановити причини їх утворення та розробити практичні рекомендації щодо їх усунення.

Крім того, варто наголосити, що оперативний контроль необхідно проводити в розрізі калькуляційних статей витрат, які відіграють важливу роль при встановленні джерел їх утворення та визначенні впливу факторів виробництва на зміну фактичних і планових показників. Дослідження структури витрат на виробництво продукції рослинництва показало, що матеріальні та трудові витрати є її головними елементами та становлять понад 60 % від усіх виробничих витрат [1]. Даний підхід обумовлює необхідність звернути увагу саме на ці складові при проведенні внутрішнього контролю за витратами. Таким чином, він забезпечить всебічне вивчення витрат на виробництво продукції рослинництва за рахунок їх деталізації для кожної операції технологічного процесу, надасть можливість контролювати хід виконання польових робіт і структуру витрат.

Отже, внутрішній контроль є важливим інструментом управління витратами на виробництво продукції рослинництва, фундаментом для створення інформаційної системи стосовно виявлення основних причин відхилення від планових показників і передбачення можливості подальшої ефективної фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
2. Калюга Є. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення / Є. Калюга // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 357–359
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-1>

## ДІЯЛЬНІСТЬ ЗАКЛАДІВ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

**Яремчук І. В.**

*аспірантка Університету державної  
фіскальної служби України*

Охорона здоров'я відіграє важливу роль у житті суспільства, а саме у забезпеченні належного рівня життя людини. Як відомо, здоров'я людини є основою розвитку будь-якої країни, так як з одного боку входить першим до індексу людського розвитку, тобто універсального показника рівня розвитку суспільства тієї чи іншої країни, а з іншого боку здоров'я людини відноситься до чутливого індикатора ефективності державного управління. Таким чином, система охорони здоров'я є однією з найважливіших внутрішніх державних функцій сучасної країни. В Україні на даний час відбуваються досить значні соціально-економічні перетворення, які включають в себе реформування системи охорони здоров'я, а саме зміну правових, економічних та організаційних основ зміцнення, відновлення, збереження здоров'я людини.

Реформування галузі охорони здоров'я в Україні передбачає суттєві зміни у роботі медичних закладів та наданні ними медичних послуг. Із січня 2017 року в Україні стартував перший етап медичної реформи, який полягає в зміні фінансування первинної ланки медичної допомоги. Дані зміни полягли у створенні інституційних та правових умов для запровадження нових методів оплати медичних послуг постачальникам, а саме прийнято необхідне законодавство для створення єдиного замовника - Національну

службу здоров'я України (НСЗУ) [1]. Даний центральний орган виконавчої влади діє в інтересах пацієнта, тобто оплачує надані медичні послуги (коштом Державного бюджету в межах програми медичних гарантій). Таким чином послугу отримуватиме пацієнт, а платитиме медичному закладу за неї держава. Вартість послуг визначатиметься на основі єдиних національних базових тарифів та вимог до якості [2].

Основні зміни, які передбачає реформа полягають у запровадженні державного гарантованого пакета медичної допомоги, тобто держава бере на себе чіткі зобов'язання щодо фінансування медичних послуг. Бюджет починають розподіляти за медичними послугами, необхідними пацієнтам, на рівних для всіх громадян умовах. Пакет медичної допомоги, гарантований державою, визначатимуть виходячи з пріоритетів охорони здоров'я в Україні у обсязі можливостей державного фінансування [2]. У зв'язку з вищевикладеним в Україні медичною реформою запроваджено принцип «гроші ходять за пацієнтом», який передбачає, що держава переходить від утримання мережі медичних закладів, які надають безоплатні послуги (як відомо, цей варіант працював, і не надто добре), до стратегічної закупівлі послуг у цієї мережі.

Держава більше не виділятиме грошей згідно з кошторисом на утримання того чи іншого закладу охорони здоров'я, державного чи комунального. Натомість медичні заклади мають перетворитися на автономні суб'єкти господарської діяльності, що отримуватимуть оплату за результатами своєї діяльності, тобто за фактично надану ними пацієнтам медичну допомогу.

Окрім того, на перехідний період, протягом 2018–2019 років, паралельно існуватиме також можливість фінансування первинної медичної ланки через механізм медичної субвенції. До 2020 року всі заклади усіх рівнів надання медичної допомоги мають перейти на нову систему фінансування шляхом укладання договорів із НСЗУ [2]. Вже пройшло досить часу для того, щоб оцінити результати реформування системи охорони здоров'я в Україні, але як свідчать дослідження медична реформа на даний час дала досить мало позитивних результатів, так як відбулася під час загальноекономічної кризи в країні, також на результати діяльності системи негативно вплинув курс зменшення кількості лікувально-профілактичних закладів та скорочення кількості медичного персоналу. Таким чином, для ефективного та якісного реформування системи охорони здоров'я в Україні потрібно удосконалити насамперед систему охорони здоров'я, управління якістю медичної допомоги та внутрішній аудит в системі охорони здоров'я в Україні.

Управління якістю медичної допомоги є систематичним, незалежним і задокументованим процесом безперервних, взаємопов'язаних дій, що

включають планування, організацію, мотивацію, внутрішній аудит діяльності, а також інші заходи, що забезпечують якість медичної допомоги, безпеку для пацієнтів і спрямовані на попередження та усунення недоліків діяльності на рівні закладу охорони здоров'я [3].

У свою чергу, забезпечення якості – це систематичний підхід до трансформації управління організацією у відповідності зі змінами, що відбуваються, поточною робочою атмосферою і напруженістю, що викликана змінами. Тобто забезпечення якості включає усі дії, що направлені на покращення якості медичної допомоги [4]. Для покращення управління якістю медичних закладів виникає необхідність використання контролюючих заходів, адже відбуваються зміни форм фінансування, які тягнуть за собою зміни у внутрішньому аудиті.

Таким чином, застосування різних видів внутрішнього аудиту є необхідним для системного та комплексного забезпечення управління якістю медичних закладів на рівні процесів у закладах охорони здоров'я.

Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України (далі - МОЗ України) визначає механізм проведення внутрішнього аудиту в Міністерстві охорони здоров'я України та підприємствах, установах і організаціях, які належать до сфери управління МОЗ, та планування внутрішніх аудитів, документування і реалізації їх результатів, та застосовується працівниками Відділу внутрішнього аудиту МОЗ України [5].

Дослідивши теоретичну та нормативно-правову базу проведення внутрішнього аудиту в системі охорони здоров'я в Україні, а саме Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України затвердженого Наказом Міністерства охорони здоров'я України від 27.03.2012 № 207 можна дійти висновку, що до об'єктів внутрішнього аудиту відносять: Міністерство охорони здоров'я України та установи Міністерства, їх діяльність в повному обсязі або з окремих питань, заходи, що здійснюються керівництвом МОЗ України та установ Міністерства для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності МОЗ України та установ Міністерства) [5].

Під внутрішнім аудитом слід розуміти здійснення оцінки діяльності установи, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою надання висновків відповідно до цілей внутрішнього аудиту.

Таким чином, внутрішній аудит є джерелом інформації, що допомагає організаторам охорони здоров'я об'єктивно оцінити реальний стан якості

медичної допомоги в закладах охорони здоров'я та приймати управлінські рішення. Метою внутрішнього аудиту в системі охорони здоров'я в Україні є забезпечення необхідною інформацією менеджменту закладів охорони здоров'я. Внутрішній аудит в умовах реформування галузі охорони здоров'я покликаний забезпечувати контроль за цільовим та ефективним використанням засобів державного бюджету і державної власності. Задля підвищення рівня управління ефективністю використання бюджетних коштів у сфері охорони здоров'я необхідна подальша розробка теоретичних засад, удосконалення методології здійснення внутрішнього аудиту. Чим ефективніше функціонує внутрішній аудит системи управління, тим менша потреба організації в зовнішньому аудиті. Адже зміни, які відбуваються під час реформування галузі охорони здоров'я, а саме у фінансуванні, потребуються відповідних змін у внутрішньому аудиті, що допоможе покращити використання бюджетних коштів.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Концепція реформи фінансування системи охорони здоров'я України / КМУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1013-2016-%D1%80> (дата звернення: 30.11.2016).
2. Реформа системи охорони здоров'я / Кабінет Міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist/reformi/rozvitok-lyudskogo-kapitalu/reforma-sistemi-ohoroni-zdorovya>
3. Масуд Р. Современная парадигма улучшения качества в здравоохранении : монография. / Р. Масуд та ін. USAID, 2014. 110 с.
4. Berwick D.M. Keynote address at the third European forum for quality improvement in healthcare / D.M. Berwick // Organized by the British Medical Journal and the Institute for Healthcare Improvement : Vienna, 1991.
5. Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі МОЗ України / МОЗ України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0207282-12?lang=uk> (дата звернення: 27.03.2012).

**ПАНЕЛЬ 3**  
**ПОДАТКОВИЙ ТА МИТНИЙ АУДИТ ЯК СУЧАСНА ФОРМА**  
**КОНТРОЛЮ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ**

**ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ТНК У КОНТЕКСТІ ЗМІН**  
**ЗАКОНОДАВТСТВА З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

**Гушленко І. В.**

*головний державний ревізор-інспектор*

*ГУДФС у м. Києві*

Через механізми трансфертного ціноутворення (ТЦУ) відображаються елементи вартості суспільного продукту. Дія механізмів трансфертного ціноутворення в ТНК обумовлена податковими міркуваннями щодо податкового навантаження різних країн, яке суттєво різниться. Такі механізми дозволяють перенаправляти загальні прибутки для їх оподаткування в країни з нижчими податками.

Трансфертне ціноутворення (ТЦУ) передбачає формування трансферних цін, найнижчих з економічно обґрунтованих внутрішніх цін, за якими можуть здійснюватися розрахунки між різними підрозділами єдиної компанії або між учасниками об'єднаної групи компаній. [1, ст. 56]. У зв'язку з цим особливого значення набуває податковий контроль великих платників податків, якими є ТНК при застосуванні процедур трансфертного ціноутворення.

Розвиток міжнародної торгівлі, поява на світовому ринку транснаціональних корпорацій (ТНК), обумовили проблеми в оподаткуванні, які реалізуються через механізми трансфертного ціноутворення. Це обумовлено різницею у рівнях оподаткування різних країн. За допомогою механізмів ТЦУ ТНК як правило суттєво знижують податкове навантаження, розміщуючи дочірні підприємства у країнах з нижчим рівнем оподаткування або офшорних зонах. Такі поширені схеми зниження податкового навантаження потребують податкового контролю з боку будь-якої держави, а особливо України, яка знаходиться на шляху вдосконалення імплементації плану BEPS.

ТЦУ було започатковано в США та законодавчо закріплено в Податковому кодексі правилом «витягнутої руки» (arm's length principle), яке передбачає сторонню, неупереджену оцінку умов угод, укладених між взаємозалежними платниками податків з метою підвищення ефективності оподаткування. Разом із тим, законодавчий досвід трансфертного

ціноутворення більшості країн світу використовує Рекомендації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з ТЦУ для багатонаціональних корпорацій та податкових служб.[1, ст. 57]. Нині існує 85 країн світу де діють механізми ТЦУ, завдяки яким здійснюється податковий контроль операцій резидентів, діють пільгові режими оподаткування в підприємницькій діяльності, які дозволяють уникати сплати податку на прибуток у різний спосіб.

План дій BEPS є інструментом оновлення і встановлення загальносвітових стандартів у сфері контролю оподаткування. Настанови ОЕСР зазнають змін і постійно виникає необхідність проведення заходів подальшої реалізації виконання цього Плану та імплементації заходів у частині ТЦУ до Настанов ОЕСР. Цей підхід є особливо важливим, оскільки спрямований на зменшення щорічних втрат світового господарства внаслідок розмиття податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування. Умовно 15 дій Плану дій BEPS можна розділити на три категорії :

- узгодженість та повнота національних податкових правил, які впливають на міжнародну активність компаній;
- зосередження на вимогах щодо сутності угод (операцій);
- підвищення прозорості та визначеності.

Визначено мінімальний стандарт BEPS, обов'язки з виконання якого беруть на себе країни, що приєднуються до нього. Він складається з 4-х кроків:

Крок1- боротьба із податковими зловживаннями , пов'язаними з використання спеціальних (пільгових) режимів оподаткування, а також непрозорістю податкових рішень;

Крок 2- запобігання зловживанням при укладанні угод при уникненні подвійного оподаткування

Крок 3 - удосконалення чинних національних правил щодо документації з ТЦУ та майбутньому обміну та розкриттям інформації про діяльність ТНК з метою забезпечення ефективнішої оцінки ризиків використання ними схем агресивного податкового планування .

Крок 4 - збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між податковими органами різних країн.

Контроль над ТЦУ в Україні було започатковано у 2013 році. Зміни, які були внесені до Податкового кодексу у 2015 році законодавчо відобразили принцип «витягнутої руки», критерії «пов'язаних осіб», визначили зміст контрольованих операцій, що сприяло наближенню вітчизняного законодавства до діючих світових стандартів та позначило нові функції для ДФС України.

Для господарських суб'єктів економічно вигідною є закріплена законодавчо можливість самостійно корегувати ціни контрольованих операцій, здійснених у 2015-2016 рр. до мінімального або максимального значення їх рентабельності в порівнянні з таким же корегуванням до медіанного значення в ході контрольної перевірки податковими органами.[1, ст. 58].

Процедури контролю теж набули розвитку. Так, відповідно до ст.39 Податкового кодексу України контрольований обсяг господарських операцій між офіційними представництвами і нерезидентом з 2017 року становить 10 млн. грн. і вище та повинен відображатися в бухгалтерському звіті.

Подальші зміни протягом 2018 та на початку 2019 року в трансфертне ціноутворення пов'язані технічним правками. Проте є низка суттєвих новацій, на які необхідно звернути увагу всі платникам, що здійснюють зовнішньоекономічні операції: [4, ст. 20]

З 01.01.2018р. пов'язаними визнаються юридична особа та фізична особа, яка є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) такої юридичної особи. Також пов'язаними особами є дві компанії, кінцевим бенефіціарним власником (контролером) яких є одна і та сама фізична особа.

З 01.01.2018 р. постійні представництва зобов'язані визначати обсяг оподатковуваного прибутку з урахуванням вимог, визначених ст. 39 ПКУ, звітувати про контрольовані операції та готувати документацію з ТЦ. З 01.01.2019 р. узагальнення практики контролю за ТЦУ та продовження впровадження світової практики і реалізації окремих зобов'язань, узятих Україною щодо імплементації плану BEPS.

Таким чином, зміни чинного законодавства сприяють покращенню дії механізму ТЦУ в частині запровадження державного податкового контролю.

Сутність податкового контролю полягає у співставленні механізму трансфертного ціноутворення з ринковим механізмом ціноутворення , а саме,.. « в разі виявлення відхилень більше, ніж 20% , вноситься рішення про доплату податку , орієнтуючись на рівень ринкових цін»[1, ст.59].

Внесені зміни мають вплинути на якість здійснення контрольованих операцій та законодавчо закріпити повноваження щодо офіційних запитів державних органів правопорядку, банків, страхових, аудиторських компаній, учасників ринку цінних паперів.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Андрусь О.І. Проблеми трансфертного ціноутворення// Формування ринкових відносин в Україні. - № 4 (203)/2018 – ст. 55-59
2. Веретенник Т. Пріоритетність методів ТЦО: підстави та можливість застосування методів ціни перепродажу та «витрати плюс»



замість методу чистого прибутку// Вісник. Офіційно про податки. / грудень 2018 № 47. – ст.. 25-28

3. Кругляк В. Трансфертне ціноутворення – 2019// Вісник. Офіційно про податки. / січень 2019 № 1-2. – ст.. 29-30

4. Мішин М. Трансфертне ціноутворення // Вісник. Офіційно про податки. /січень 2018 № 1-2. – ст.. 20-24

## **СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «МИТНИЙ ПОСТАУДИТ»: ПРОБЛЕМИ УНІВЕРСАЛІЗАЦІЇ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ ТА ЗАКОНОДАВЧОГО ВИЗНАЧЕННЯ**

**Грищук С. В.**

*старший викладач кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

На нинішньому етапі розвитку в сфері митної справи України відбулись реформи, що сприяли покращенню нормативно-правового забезпечення, але все ж існують масштабні явища недотримання планових надходжень платежів до бюджету країни, пов'язані з існуванням законодавчих колізій та прогалин, які впливають на регламентацію застосування умовних звільнень від сплати митних платежів, використання певних видів митних режимів тощо. В даних умовах покращення ефективності здійснення адмініструвань митних платежів на рівні контролюючих органів в розрізі проведення митного пост-аудиту є нагальною проблемою. Вивчення наукових, фахових джерел [1, 98; 3, с. 26; 6, с. 317] показує, що в загальному вигляді митний пост-аудит передбачає проведення відповідних митних процедур не безпосередньо у пунктах пропусків, переміщень товарів, або на митницях відправлення (призначення), а по закінченні митних оформлень, випуску їх до вільного обороту. Незважаючи на комплексну практику процедури пост-аудиту, який є одним з напрямків митного аудиту, на рівні митного законодавства відсутнє правове визначення досліджуваної дефініції. Слід відмітити, що в сучасних умовах гармонізації вітчизняного законодавства до міжнародних норм, одним з таких напрямків оптимізації виступає питання законодавчого визначення сутності поняття митного пост-аудиту. Для створення визначення сутності вказаного поняття на рівні митного законодавства слід проаналізувати основні аспекти, пов'язані з регулювання цього феномену на рівні української, міжнародної нормативно-правової бази, в розрізі трактувань науковців тощо.

По-перше, проведемо оцінку стану регламентації митного пост-аудиту в рамках українського митного законодавства. Як справедливо відмічає Л.

Батанова [1, с. 99] регламентація основних засад митного пост-аудит передбачено п. 7 ст. 336 Митного кодексу України. В рамках законодавчого визначення [5], існує форма митного контролю, яка передбачає документальні перевірки дотримань законодавчих вимог України стосовно аспектів своєчасних, повних, достовірних нарахувань, здійснення оплати митних платежів тощо. Тобто, ця форма контролю націлена на перевірки дотримання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності стосовно дотримання ними вимог митного законодавства [1, с. 98]. Також на законодавчому рівні [5] визначено підстави для здійснення державними органами доходів та зборів невіізних документальних (ст. 351 Митного кодексу) та виізних (позапланові, планові) (ст. 346 Митного кодексу) перевірок, які підпадають під категорію митного пост-аудиту. Окрім такої непрямой вказівки на організаційні та структурні аспекти зазначеного виду аудиту, у вітчизняному законодавстві немає згадувань та роз'яснень правової природу та трактування сутності поняття митного пост-аудиту. Хоча, це, є дещо незрозумілим з огляду на використання вказаної дефініції у науковій літературі, існування відповідного навчального курсу по цьому напрямку митного аудиту, організацію основних контрольних процедур, пов'язаних з оцінкою дотримання митного законодавства.

По-друге, заслуговує уваги напрямок законодавчого визначення категоріального апарату, пов'язаного із трактуванням сутності поняття митного пост-аудиту, представленого на рівні міжнародного законодавства. На підставі вивчення наукових матеріалів встановлено, що основний нормативно-правовий документ, відповідно до якого передбачено проведення процедур митного контролю шляхом використання процесу митного пост-аудиту, це Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (документ прийнято на рівні Ради митного співробітництва 18.05.1973 р. в м. Кіото, в 1994 р. Всесвітньою митною організацією. На міжнародному рівні прийнято використовувати скорочену назву цієї конвенції, а саме цей документ називається Кіотською конвенцією [8]. Для забезпечення гармонізації митного законодавства Україна здійснилась спробу приєднання до цієї конвенції в 2006 р., але з огляду на порушення процедурних вимог не стала договірною стороною. В лютому 2011 р. на рівні українського законодавства було прийнято певні зміни, які дали змогу усунути процедурні проблеми. Згідно з положеннями розділу 2 Дод. II Кіотської конвенції [8] визначено сутність поняття «митний пост-аудит» (який також має іншу назву – процедура контролю із застосуванням методів аудиту). Зокрема, відповідно до трактування, поданого в даному документі, митний пост-аудит є комплексом заходів, що можуть бути використані митними органами для переконання щодо встановлень достовірності, точності даних, наведених в деклараціях, за допомогою оцінки

та аналізу певних звітних, облікових відомостей, даних, представлених в торговельних системах, комерційній інформації підприємства, функціонування якого виступає у якості об'єкта аудиторської перевірки. Якщо порівнювати підхід українського та міжнародного законодавця, слід відмітити, що: на рівні Кіотської конвенції йдеться саме про те, що контрольні функції за даною процедурою належать митним органам (так прийнято в більшості країн ЄС, які використовують процеси митного пост-аудиту); на рівні умов Меморандуму України з МВФ (від 2016 р.) визначено уповноваження функціями щодо здійснення процедури пост-аудиту органів ДФС України. Цей аспект слід враховувати при визначенні законодавчого підходу до трактування сутності поняття митного пост-аудиту.

По-третє, слід систематизувати наукові підходи авторів щодо визначення сутності досліджуваного поняття. Зокрема, в рамках формулювання, наведеного О. Вакульчик, О. Кнішек [2, с. 52] митний пост-аудит розглядається як комплекс методів, заходів, прийомів, що застосовуються посадовцями митних служб при здійсненні із використанням методів аудиту процедур оцінки повноти, законності, достовірного визначення операцій в сфері зовнішньоекономічної діяльності в рамках складання фінансової звітності, ведення бухгалтерського обліку, контролю вірності нарахувань, своєчасності оплати митних платежів, зборів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності до бюджету держави. В розрізі цього трактування автори дещо розширили економічну природу проведення цієї процедури за рахунок введення до заходів також методів та прийомів аудиту. Також вказується на те, що контролюючими органами є митні органи, зважаючи на те, що це трактування створено до реформування митної справи. На сьогоднішній день, як було вказано, за виконання цих функцій відповідають органи ДФС. Згідно із положеннями трактування І. Співак [7, с. 148], митний пост-аудит є перевіркою функціонування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, яка проводиться після закінчень митних оформлень. Можемо відмітити, що хоча автор і вірно визначає часову складову, у трактуванні не зазначено, що саме перевіряється під час вказаної процедури. Потрібно відзначити науковий підхід до визначення сутності вказаного поняття, розроблений Т. Єдинак, В. Єдинак [4, с. 72]. Зокрема, на думку авторів, митний пост-аудит є мінімізацією первинних процедур митного пропуску і проведенням митного контролю за допомогою подальшого поглиблення перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які здійснюються після завершення митних оформлень товарів. Вказаний підхід в узагальненій формі визначає предмет митного пост-аудиту аудиту, акцентує увагу на часовій складовій здійснення цієї.

Зважаючи на систематизацію законодавчих, наукових підходів, в яких виокремлено ключові особливості економічної природи досліджуваного

феномену, нами були здійснено спробу універсалізації щодо трактування сутності поняття митного пост-аудиту. А саме, митний пост-аудит, є комплексною системою заходів, прийомів, методів, інструментів, які використовуються контролюючими органами після закінчення митного оформлення товарів для здійснення оцінки рівня достовірності, правильності даних, поданих в деклараціях, фінансовій звітності, бухгалтерському обліку, інших джерелах щодо зовнішньоекономічних операцій досліджуваних суб'єктів господарювання, встановлення повноти, вірності та своєчасності нарахування та сплати митних платежів до державного бюджету. Представлене трактування враховує основні сутнісні ознаки досліджуваного поняття, сформульованого з урахуванням підходів вітчизняного та міжнародного законодавства. Слід наголосити на тому, що в сучасних умовах гармонізації вітчизняного законодавства, в тому числі митного, визначення правової дефініції митного пост-аудиту є важливим в розрізі піднесення України на міжнародному рівні.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Батанова Л.О. Митний пост-аудит в Україні та проблемні аспекти його здійснення в сучасних умовах. LEX PORTUS. 2016. № 1. С. 94-107
2. Вакульчик О. М., Кнішек О. О. Концептуальні засади діяльності митних органів з постмитних перевірок суб'єктів ЗЕД. Вісник академії митної служби України. 2009. № 2. С. 46-54.
3. Віденов А., Сідлецька Н. Митний пост-аудит: практика болгарських колег. Митниця. 2010. № 12 (73). С. 26-27.
4. Єдинак Т.С., Єдинак В.Ю. Постмитний аудит як фактор забезпечення економічної безпеки країни: зарубіжний досвід та українська перспектива. Вісник академії митної служби України. 2008. № 4. С. 70-76.
5. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI (зі змінами та доповненнями). Дата оновлення: 02.05.2019. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 02.05.2019)
6. Полищук А. В., Пашко П. В., Самсонов Е. Б, Семка С. Н., Ченцов В. В. Таможенный контроль: на пути к международным стандартам: монографія. О.: «Пласке», 2009. 476 с.
7. Співак І.В. Технології митного контролю доцільно удосконалити. Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». 2010. № 2 (6). С. 146-150.
8. International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (revised Kyoto Convention, 1973). Дата оновлення: 02.05.2019. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:106025> (дата звернення: 02.05.2019)

## **ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ: ВІДБІР ПЛАТНИКІВ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ**

**Лісовий А. В.**

*доктор економічних наук, професор, завідувач  
кафедри аудиту та економічного аналізу,*

**Залізко В. Д.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри економіки підприємства  
Університет державної фіскальної служби України*

Податковий кодекс України постійно зазнає змін в оподаткуванні та адмініструванні податків, спрямованих на упорядкування взаємовідносин платників податків і контролюючих органів, встановлення справедливості та неупередженості в оподаткуванні. Ці концептуальні засади функціонування податкової системи удосконалюються також і у сфері здійснення податкового контролю – невід’ємної частини системи адміністрування податків, яка складається, як визначено Податковим кодексом, з податкової звітності, податкових консультацій, обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДФС, перевірок, процедур погашення податкового боргу, особливостей застосування міжнародних договорів у сфері оподаткування, відповідальності платників і контролюючих органів, застосування фінансових санкцій (розділ II Кодексу). Саме тому вивченню комплексу напрямів здійснення податкового контролю присвячено це дослідження.

Главою 5 Кодексу врегульовано понятійний апарат податкового контролю, визначено його мету та способи здійснення [1].

Податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Способи здійснення податкового контролю:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби;
- перевірки, звірки.

Основні напрями податкового контролю:

1. Створення цілісної системи інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної фіскальної служби, спрямованої на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків.

2. Запровадження отримання податкової інформації у визначених Кодексом випадках шляхом проведення зустрічних звірок, які не є перевірки.

3. Часткове скорочення термінів проведення перевірок, проте, разом з цим, запровадження такого виду перевірок, як фактичні, що здійснюються без попереднього попередження платника за місцем фактичного провадження його господарської діяльності.

4. Подання великими та середніми підприємствами податкових декларацій в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису.

5. Подальший розвиток ризикоорієнтованої системи відбору платників до плану-графіка перевірок.

6. Запровадження Податковим кодексом автоматичного відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість платникам податку, які мають право на відшкодування та відповідають певним критеріям, визначеним Кодексом

Реалізація зазначених напрямів податкового контролю дозволить:

- більше надавати уваги при організації податкового контролю саме недобросовісним платникам;

- використовувати весь інтелектуальний потенціал фіскальної служби, зокрема, інформації з баз даних органів ДФС усіх рівнів, органів виконавчої влади та міжнародних організацій на визначення платників, що спричиняють ризики мінімізації розрахунків із бюджетом, та включати їх до плану-графіка перевірок;

- мінімізувати вплив людського фактора при відборі платників для перевірок;

- підвищити ефективність податкового контролю.

Однак для забезпечення об'єктивного підходу до відбору платників для здійснення контрольних заходів, необхідно:

- розвивати обмін інформацією з іншими органами виконавчої влади (як центрального, так і регіонального рівнів);

- створювати відповідні програмні продукти, які б дозволяли оперативно обробляти електронну звітність платників податків, робити вибірки з баз даних за певним переліком податкових ризиків та гнучко адаптувалися до потреб і напрямів роботи структурних підрозділів органів ДФС (відбір до документальних перевірок, автоматичне відшкодування ПДВ тощо);

- запроваджувати сучасні системи обробки інформації з баз даних органів ДФС;

– навчати персонал навичкам роботи з електронною податковою та фінансовою звітністю платників податків для відбору тих, у кого встановлений ризик мінімізації розрахунків з бюджетом.

Реалізація зазначеного комплексу заходів дозволить сконцентрувати увагу фіскальних органів виключно на тих платниках, що потребують уваги фіскальної служби, убезпечити бюджет від втрат коштів через мінімізацію платежів платниками податків та попередити втрати коштів через неправомірне автоматичне відшкодування з бюджету сум податку на додану вартість.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Джерело доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

## **ПРАКТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕЯКИХ УПОВНОВАЖЕНИХ ЧИННИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ СУБ'ЄКТІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ ТА ЇХНІХ АГЕНТІВ ОБСЛУГОВУВАННЯ ЩОДО НАРАХУВАННЯ ПОРТОВИХ ЗБОРІВ ДЛЯ СУДЕН**

**Монаєнко А. О.**

*доктор юридичних наук, професор,  
Заслужений юрист України,  
головний науковий співробітник  
Інституту законодавства  
Верховної Ради України*

Під час здійснення морських перевезень часто виникають між судновласниками та Адміністрацією морських портів України спори з приводу юридичної природи портових зборів, які нараховуються Адміністрацією із суден, що здійснюють плавання морськими каналами, а також з приводу того, що Адміністрація не є органом державної влади і відповідно не наділена владними управлінськими функціями та не може нараховувати та утримувати портові збори із цих суден. А предмет такого спору становить факт здійснення господарської діяльності і його розгляд має відбуватися за правилами господарського судочинства України. Зокрема, один із таких спорів виник між судновласниками та Херсонською філією Адміністрації морських портів України.

*Публічно-правова природа повноважень Адміністрації морських портів України.* Спочатку слід з'ясувати, чи є предметом публічно-правового спору діяльність Адміністрації морських портів України (далі – АМПУ), а також діяльність суб'єктів господарювання, які уклали договір із АМПУ на агентське обслуговування суден, щодо справляння портових зборів із суден, що плавають під Державним прапором України та іноземним прапором і заходять до акваторії певного морського порту або проходять через акваторію морського порту транзитом.

Відповідно до ч. 1 ст. 15 Закону України «Про морські порти України» від 17 травня 2012 року № 4709-VI адміністрація морських портів України утворюється з метою справляння та цільового використання портових зборів.

Відповідно до п. 2.1 Правил надання послуг у морських портах України, затверджених наказом Міністерства інфраструктури України 05.06.2013 № 348, адміністрація морських портів України - державне підприємство, утворене відповідно до законодавства, що забезпечує функціонування морських портів, утримання та використання об'єктів портової інфраструктури державної форми власності, виконання інших покладених на нього завдань безпосередньо і через свої філії, що утворюються в кожному морському порту (далі - адміністрація морського порту).

Відповідно до ч. 2 ст. 15 Закону України «Про морські порти України» від 17 травня 2012 року № 4709-VI у процесі своєї діяльності адміністрація морських портів України укладає договори щодо модернізації, реконструкції та будівництва об'єктів портової інфраструктури, інші договори, що відповідають цілям її утворення, у тому числі господарські договори з питань забезпечення своєї діяльності.

Відповідно до ч. 3 ст. 22 цього ж Закону портові збори сплачуються адміністрації морських портів України, крім випадків, визначених цим Законом.

Відповідно до п. 2.1 Порядку справляння та розміри ставок портових зборів, затвердженого наказом Міністерства інфраструктури України 27.05.2013 № 316, згідно з частинами третьою - п'ятою статті 22 Закону України «Про морські порти України» портові збори сплачуються адміністрації морських портів України.

П. 7 ч. 1 ст. 3 КАС України надає визначення суб'єкта владних повноважень. На нашу думку, суб'єкт владних повноважень є терміном, за допомогою якого можна позначити усіх суб'єктів публічно-правових відносин, які забезпечують реалізацію публічного інтересу. І в нашому випадку АМПУ забезпечує реалізацію публічного інтересу, оскільки утворюється з метою справляння та цільового використання портових зборів.

В окремих випадках особа як суб'єкт владних повноважень може виступати, коли вона не є органом державної влади, органом місцевого



самоврядування, їхньою посадовою чи службовою особою, але в силу повноважень, наданих чинним законодавством, виконує окремі владні управлінські функції або делеговані повноваження.

На нашу думку, АМПУ є тим іншим суб'єктом (невладним) при здійсненні владних управлінських функцій на основі законодавства, який виконує делеговані йому чинним законодавством України владні повноваження щодо нарахування, справляння та цільового використання портових зборів в інтересах держави за встановленими розмірами ставок.

Тому АМПУ є належним відповідачем у адміністративному суді щодо нарахування та справляння портових зборів та його рішення можуть бути оскаржені в судовому порядку відповідно до ч. 2 ст. 2 КАС України.

*Агентське обслуговування суден та АМПУ.* Відповідно до п. 15.1 Правил надання послуг у морських портах України, затверджених наказом Міністерства інфраструктури України 05.06.2013 № 348, обслуговування суден та інші послуги в морських портах України та на підходах до них здійснюються суб'єктами господарювання на підставі укладених договорів відповідно до чинного законодавства з урахуванням вимог міжнародних договорів України.

Відповідно до пп. 4 п. 15.2. При наданні послуг з обслуговування суден та інших послуг у морських портах України та на підходах до них суб'єкти господарювання повинні своєчасно надавати судновласнику або його представнику в морському порту (морському агенту) рахунки/квитанції з оплати портових зборів та наданих у порту послуг.

Між ДП «АМПУ» в особі ХФ ДП «АМПУ» та ТОВ «ААА» укладено договір про агентське обслуговування суден від 09.02.2013. Згідно із розділом 1 цього Договору він визначає порядок взаємовідносин між Адміністрацією та Агентом у разі здійснення Агентом обслуговування суден. Відповідно до п. 2.1 Договору Адміністрація обслуговує судна в порядку передбаченому Зводом Звичаїв Херсонського морського порту, Обов'язковими постановами Херсонського морського порту, Законом України «Про морські порти» та іншими нормативно-правовими актами.

В пункті 2.3 Договору до обов'язків Адміністрації віднесено нарахування та стягнення портових зборів, зборів та плати із суден, що плавають під Державним прапором України та іноземним прапором і заходять до акваторії морського порту Херсон, або проходять через акваторію морського порту Херсон транзитом.

ТОВ «ААА» виступає як морський агент суден СК «Укррічфлот», оскільки виставлялись рахунки на сплату портових зборів, акти виконаних робіт, дисбурсментські рахунки від ТОВ «ААА» до СК «Укррічфлот» на сплату портових зборів.

Отже, такий суб'єкт господарювання як ТОВ «ААА» є агентом ДП «АМПУ» і виставляє рахунки для оплати портових зборів в інтересах ДП «АМПУ» (тобто підтримує публічний інтерес держави) на підставі Договору про агентське обслуговування суден.

*Законність нарахування портових зборів.* Відповідно до п. 1.3 Порядку справляння та розміри ставок портових зборів, затвердженого наказом Міністерства інфраструктури України 27.05.2013 № 316, портові збори (корабельний, причальний, якірний, каналний, маяковий, адміністративний та санітарний) справляються в морських портах із суден і плавучих споруд, що плавають під Державним Прапором України та іноземними прапорами, за групами згідно з додатком 1 до цього Порядку.

Нарахування каналного збору здійснюється за кожне проходження каналу судном в один кінець і кожне проходження каналу судном транзитом в один кінець за одиницю умовного об'єму судна (за 1 куб. м. об'єму судна) за ставками, визначеними Порядком справляння та розміри ставок портових зборів. Отже, каналним збір є обов'язковим платежем, що справляється із суден за проходження каналом. І підставою для нарахування каналного збору є факт проходження судна каналом.

Відповідно до абз. 2 п. 3.5 Порядку справляння та розміри ставок портових зборів судна, що згідно з обмірним свідоцтвом з повним вантажем мають осадку не більш як 4,0 метри, здійснюють плавання під Державним Прапором України внутрішніми водними шляхами в межах території України та віднесені згідно з класифікаційним свідоцтвом, виданим класифікаційним товариством, до суден внутрішнього або змішаного плавання, звільняються від сплати каналного збору.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, судна «А», «Б», «В», «Г», «Д» та інші, є судами закордонного плавання, що згідно з обмірним свідоцтвом з повним вантажем мають осадку не більш як 4,0 метри, здійснюють плавання під Державним прапором України, віднесені згідно з кваліфікаційним свідоцтвом, виданим кваліфікаційним товариством, до суден внутрішнього або змішаного плавання та в частині закордонного рейсу рухаються каналами, які є внутрішніми водними шляхами в межах території України.

Проте, СК «Укррічфлот» як позивач зазначає, що, оскільки судна «А», «Б», «В», «Г», «Д» та інші судна мають осадку не більше 4,0 метри, здійснюють плавання під Державним прапором України, внутрішніми водними шляхами в межах території України та віднесені до суден внутрішнього та зовнішнього плавання, вони звільняються від сплати каналного збору на підставі норм абз. 2 п. 3.5 Порядку справляння та розміри ставок портових зборів, затвердженого наказом Міністерства інфраструктури України 27.05.2013 № 316.

Але аналіз абз. 2 п. 3.5 вказаного Порядку вказує, що від сплати канального збору звільняються судна з наступними ознаками: 1) судна з повним вантажем згідно з обмірним свідоцтвом мають осадку не більше 4,0 метри; 2) здійснюють плавання під Державним прапором України внутрішніми водними шляхами в межах території України (*а не за межі території України – авт.*); 3) віднесені згідно з класифікаційним свідоцтвом, виданим кваліфікаційним товариством, до суден внутрішнього або змішаного плавання.

Судами попередніх інстанцій також встановлено, що вище наведенні судна, власником яких є СК «Укррічфлот», здійснюють перевезення між портами України та іноземними портами, що не відповідає каботажним перевезенням. Відповідно до ст. 131 Кодексу торговельного мореплавства України каботажні перевезення – це перевезення між портами України, що здійснюються суднами, які плавають під Державним прапором України, а також суднами, що плавають під іноземним прапором за умови одержання на це дозволу центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері транспорту. Відповідно до ст. 132 цього ж Кодексу міжнародні перевезення – це перевезення між портами України й іноземними портами можуть здійснюватися як суднами, що плавають під Державним прапором України, так і за умови взаємності суднами, що плавають під іноземним прапором.

Тому, на нашу думку, вказані вище судна СК «Укррічфлот» не можуть користуватися пільгами по сплаті канального збору, оскільки норми абз. 2 пункту 3.5 Порядку справляння та розміри ставок портових зборів, затвердженого наказом Міністерства інфраструктури України 27.05.2013 № 316, в частині звільнення від сплати канального збору можуть бути застосовані виключно до суден, які здійснюють плавання між портами на території України (каботажне плавання).

Крім того, Додатками 3 та 4 Порядку справляння та розміри ставок портових зборів, затвердженого наказом Міністерства інфраструктури України 27.05.2013 № 316, визначено ставки канального збору як і ставки інших портових зборів, які залежать від того, знаходиться судно в каботажному плаванні чи закордонному плаванні.

Відповідно до ст. 85 Кодексу торговельного мореплавства України під час перебування в морському порту будь-яке судно зобов'язане дотримувати чинних законів і правил України, у тому числі тих, що стосуються безпеки порту і судноплавства в порту, митного, прикордонного, санітарного (фітосанітарного) режимів, лоцманського проведення, буксирування, рятувальних і суднопіднімальних робіт, якірної стоянки і надання місць біля причалів, навантаження і вивантаження вантажів, посадки і висадки людей, послуг, пов'язаних з навантажувально-розвантажувальними роботами, і будь-

яких інших портових послуг, портових зборів, запобігання забрудненню навколишнього природного середовища.

## **СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯМ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ**

**Сидоренко О. М.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри управлінського обліку,  
бізнес-аналітики і статистики  
Університету державної фіскальної служби України*

В загальному випадку організаційний механізм управління в роботі системи податкового контролю України являє собою сформовану в установленому порядку організаційну структуру, що включає у себе систему спеціально уповноважених органів державної влади, які взаємодіють у процесі здійснення податкового контролю відповідно до діючого законодавства та здійснюють управлінський вплив на підконтрольні об'єкти. Від чіткості роботи даного механізму прямо залежить ефективність функціонування всієї системи податкового контролю України, оскільки основним критерієм якісної побудови будь-якої системи є правильність її організації, що і забезпечується за допомогою саме організаційного механізму. Цей управлінський механізм, на відміну від інших, які використовуються в роботі системи податкового контролю України, є системоутворюючим, оскільки початок функціонування будь-якої системи (її зародження) розпочинається саме з організації, яка на практиці і реалізується завдяки організаційному механізму управління.

Але, як показує практика та результати наукового пошуку вчених в цій сфері, його сучасний стан є далеким від оптимального, що пов'язано з наявністю ряду серйозних недоліків, пропозиції щодо усунення яких буде подано нижче.

Для забезпечення ефективного функціонування організаційного механізму управління у процесі функціональної діяльності системи податкового контролю України у сфері забезпечення економічної безпеки всі недоліки мають бути комплексно усунуті. Для цього необхідно реалізувати ряд взаємопов'язаних заходів які, на нашу думку, доцільно згрупувати наступним чином (рис.1).

Кожна з представлених на рисунку 1 груп комплексних заходів включає в себе відповідні взаємопов'язані дії які необхідно здійснити для усунення кожного з ключових недоліків організаційного механізму управління функціонуванням системи податкового контролю України у сфері

забезпечення економічної безпеки. При цьому усунення кожного з них можливе лиш шляхом поєднання управлінських заходів з декількох з представлених груп.



**Рис. 1. Структурно-логічна схема усунення недоліків організаційного механізму управління функціонуванням системи податкового контролю України\***

\* Джерело: розроблено автором.

Так, для усунення такого недоліку організаційного механізму державного управління в досліджуваній сфері як відсутність стандартизації проведення заходів податкового контролю, що призводить до непорівнюваності їх результатів, ми вважаємо доцільним наступне:

1. Розробити та нормативно затвердити єдині Методичні рекомендації по загальній організації та здійсненню податкового контролю. В даному документі мають бути прописані загальні принципи та методи здійснення податкового контролю. Також тут має бути відображено порядок проведення контрольних заходів, їх планування та узагальнення результатів контролю контролюючим органами.

2. Розробити уніфіковані форми аналітичної та статистичної звітності про результати податкового контролю. Так, аналітичний звіт, на нашу думку, має включати у себе такі обов'язкові елементи: загальна характеристика функціональної діяльності контролюючого органу та його роль в системі податкового контролю; порівняльний аналіз за останні 3 роки кількості проведених контрольних заходів, грошового еквіваленту виявлених порушень, кількість проведених контрольних заходів та перевірених об'єктів контролю, кількість складених за результатами проведених перевірок актів та

довідок, витрати на забезпечення функціональної діяльності, кількість підданих контролю господарських операцій, кількість відкритих за матеріалами контрольних заходів кримінальних проваджень та їх результати, загальна сума коштів відшкодованих до бюджету, загальна сума накладених та реально сплачених штрафних санкцій, кількість переданих за результатами контрольної діяльності до правоохоронних органів матеріалів.

Усунення такого недоліку організаційного механізму управління, як недостатній рівень координації дій суб'єктів системи податкового контролю у сфері забезпечення економічної безпеки між собою, з іншими державними інституціями, зокрема правоохоронними органами, та суспільством, на практиці можна досягти наступним чином [3]:

1. Розробити та нормативно затвердити типовий порядок взаємодії органів податкового контролю з іншими державними інституціями, в тому числі правоохоронними органами. В даному документі має бути першочергово має бути розкрито порядок реалізації результатів податкового контролю при прийнятті державними інституціями відповідних управлінських рішень. Особлива увага має бути приділена взаємодії органів податкового контролю з правоохоронними інститутами держави.

2. Забезпечити налагодження партнерських взаємовідносин між суб'єктами системи податкового контролю та підконтрольними об'єктами і суспільством. На нашу думку, вирішення даного завдання можливе шляхом створення при кожному територіальному органі податкового контролю дієвих громадських рад з контрольними повноваженнями. Одним з елементів налагодження партнерських взаємовідносин між контролюючими органами та суспільством (в тому числі підконтрольними об'єктами) має стати проведення постійних громадських слухань з питань удосконалення діяльності та залучення громадських експертів до нормотворчої роботи з питань забезпечення функціонування системи податкового контролю [1].

В контексті усунення недоліку організаційного управлінського механізму, пов'язаного з непорядкованістю та недотримання базових принципів контрольної діяльності суб'єктами системи податкового контролю при його здійсненні необхідно:

– забезпечення повної перевірки всіх аспектів функціональної діяльності підконтрольних об'єктів при здійсненні податкового контролю шляхом створення міжвідомчих контрольних комісій з залученням профільних фахівців з інших державних інституцій (принцип цілісності);

– забезпечення чіткого декілька річного перспективного планування проведення контрольної діяльності та взаємоузгоджень методів і форм її здійснення та реалізації отриманих результатів у процесі здійснення контрольних функцій (принципи координованості, плановості, доцільності, сталості, системності);

– забезпечення виділення фінансування наукових досліджень у сфері податкового контролю на рівні 5% від обсягу загального фінансового забезпечення її функціональної діяльності з обов’язковою імплементацією їх результатів у практику (принцип науковості);

– посилення практичної спрямованості програм підготовки спеціалістів для органів системи податкового контролю у профільних навчальних закладах (принцип компетентності) [2];

– посилення відповідальності за порушення уповноваженими особами органів системи податкового контролю при проведенні контрольних заходів діючого законодавства, розголошення комерційної таємниці та корупційні діяння (принципи законності, об’єктивності, функціональності, таємності);

– забезпечення надання громадськості своєчасної і об’єктивної інформації про результати функціонування всієї системи податкового контролю та кожного її органу і результати їх використання у процесі державного управління шляхом оприлюднення відповідних звітів на офіційних сайтах, проведення прес-конференцій, тощо (принципи гласності, інформаційності, регуляторності);

– забезпечення максимального відшкодування виявлених у процесі податкового контролю збитків, що були завдані державі протизаконною діяльністю підконтрольних об’єктів, шляхом посилення співпраці з правоохоронними органами у вищеприписаному форматі та ліквідації корупційних проявів (принцип ефективності).

Усунення недоліку відсутності спрощеної системи оперативного обміну інформацією між органами податкового контролю та іншими державними інституціями та значної її бюрократизації можна забезпечити створивши єдину інформаційну базу системи податкового контролю, яка б увібрала в себе весь комплекс інформації, що необхідний кожному працівникові у процесі роботи.

Узагальнюючи вищевикладене, варто відзначити, що всі наведені недоліки організаційного механізму управління в роботі системи податкового контролю України негативно впливають на ефективність функціонування системи. Також вони є тісно взаємопов’язаними між собою широкою мережею казуальних зв’язків, що лише посилює ефект від їх негативного впливу. Відповідно для забезпечення усунення всього спектру недоліків організаційного управлінського механізму системи податкового контролю України необхідно втілити в життя весь комплекс запропонованих заходів.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Долгий О.О., Журавський О.А. та ін. Звіт про НДР «Адміністративно-процесуальна діяльність органів ДПС України у сфері

взаємовідносин з платниками податків: сучасний стан та напрямки модернізації» (№ держреєстрації 0109U000314). Ірпінь: НУДПСУ, 2012. 180 с.

2. Долгий А.О., Сидоренко О.М. Проблемні аспекти формування управлінської компетенції при підготовці працівників фахівців для системи державного фінансового контролю України. *Формування управлінської компетенції в процесі професійної підготовки менеджерів-адміністраторів фінансових установ*: матеріали засідання за круглим столом (м. Ірпінь, 15 берез. 2013 р.). Ірпінь: НУДПСУ, 2013. С. 36-38.

3. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації). Київ: Вісник податкової служби України, 2006. 432 с.

## ПОДАТКОВИЙ АУДИТ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

**Таращенко В. А.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

Серед науковців та практиків, котрі проводять свої дослідження у сфері здійснення перевірок розрахунків з бюджетом, одним з найбільш дискусійних питань є сутність податкового аудиту та приналежність права його проводити. Відсутність законодавчого визначення терміну «податковий аудит» створила ситуацію, в якій даний термін хоч і використовується активно, проте кожен, хто його використовує, вкладає в нього, як правило, свій сенс.

Аналіз проведених різними вченими досліджень дає змогу виокремити два основні підходи до розуміння сутності податкового аудиту.

Перший підхід – умовно назвемо його «аудиторським». Представники даного підходу вважають, що здійснення податкового аудиту повинне відбуватися виключно в межах незалежного аудиту. В своїх обґрунтуваннях вони вказують, що: правові засади аудиту регулюються законодавством про незалежний аудит та Міжнародними стандартами аудиту; аудит проводиться незалежними аудиторами; на законодавчому рівні поняття податкового аудиту не встановлено. Оскільки контролюючі органи, перелік яких визначено Податковим кодексом, в своїй діяльності не керуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та стандартами аудиторської діяльності, остільки вони не мають права проводити податковий аудит.



Другий підхід – умовно назвемо його «контролюючим». Представники даного підходу вважають, що можливість здійснення податкового аудиту мають і контролюючі органи. За їх переконанням, податковий аудит, з точки зору податкового законодавства, це – процесуальні дії контролюючих органів, що вживаються ними з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів у вигляді проведення перевірок [1, с.29]. В протиріччя обґрунтуванням «аудиторського» підходу вони вказують, що встановлене законодавством визначення аудиту стосується перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. Передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності, складання податкових декларацій та звітів, представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді відноситься до інших аудиторських та неаудиторських послуг [2]. В переліку Міжнародних стандартів аудиту, якими керуються в своїй діяльності незалежні аудитори, окремого стандарту, який би розглядав методику проведення аудиту податкової звітності, немає. Виходячи з цього, представники контролюючих органів мають право проводити податковий аудит.

Таким чином, створилася ситуація, за якої представники обох підходів вважають про істинність своїх обґрунтувань та належність права проводити податковий аудит. Умовно можна було б припустити, що податковий аудит мають право здійснювати як незалежні аудитори, так і контролюючі органи. Проте наявність відмінностей у механізмові здійснення податкового аудиту незалежними аудиторами та контролюючими органами вказує на те, що в цілому дефініція «податковий аудит» не може бути денотатом по відношенню до перевірок, здійснюваних вказаними вище суб'єктами. Адже за нормами лінгвістичної семантики кожне поняття повинне мати десигнативне визначення, тобто слово має означати ті ознаки, які повинен мати предмет чи явище, щоб це слово було до нього віднесене.

Зважаючи на те, що слово «аудит» є іншомовного походження і походить від англійського «audit», доцільно проаналізувати використання даного поняття за кордоном як з точки зору незалежних аудиторських компаній, так і інституцій у сфері державного фінансового контролю.

В Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої в 1977 році делегатами ІХ Лімського Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і яка по праву вважається Хартією аудиту державних фінансів, термін «audit» в офіційній українській версії ототожнюється з поняттям контролю, а «tax audit» - в статті 20 Декларації

визначається як контроль за надходженням податків, здійснюваний Вищим органом контролю державних фінансів [3].

На офіційному сайті відомої аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers в описі пропонованих аудиторських послуг зазначено, що компанія здійснює перевірку дотримання податкового законодавства (tax compliance) до проведення податкової перевірки (tax audit) [4].

Таким чином, за кордоном як державні органи, так і незалежні аудиторські компанії поняття податкового аудиту використовують по відношенню до перевірок, здійснюваних податковими органами, тоді як здійснення перевірок у сфері оподаткування незалежними аудиторськими компаніями відносять до перевірок дотримання податкового законодавства, які не є аудитом по суті.

З точки зору лінгвістичної семантики, «привласнення» терміну «податковий аудит» прихильниками «аудиторського» підходу можна пояснити історичною коннотацією слова, коли тривалий час використання в даному випадку базового поняття «аудит» відбувалося виключно в межах вітчизняного законодавства про незалежний аудит.

У ході дослідження стає зрозумілим, що чітке усвідомлення поняття «податковий аудит» є передумовою для інших досліджень, пов'язаних з перевітками у сфері податків та оподаткування.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Кругла Н.М. «Податковий аудит» - це напрямок аудиторської діяльності чи процесуальні дії контролюючих органів? / Н.М. Кругла // Фінансовий простір. - № 3 (23). - 2016 – С.26-30 - Режим доступу: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16knmdko.pdf>

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 року № 2258-VIII І. // Сайт законодавства Верховної ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

3. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001)

4. Tax Audit Support [Електронний ресурс] / Офіційний сайт PricewaterhouseCoopers – Режим доступу: [https://www.pwc.com/mn/en/services/tax\\_audit\\_support.html](https://www.pwc.com/mn/en/services/tax_audit_support.html)

## ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ КОНКУРЕНЦІЇ МІЖ КРАЇНАМИ

**Теліщук М. М.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри економічної теорії*

*Університету державної фіскальної служби України*

Загально визнано, що глобалізація не є завершеним процесом. На думку багатьох дослідників, на сьогодні світове господарство перебуває у своєрідній “точці біфуркації” [1], і його подальший розвиток пов’язаний із формуванням якісно нової гомеостатичної системи взаємозалежних саморегульованих та динамічних процесів, що протікають у планетарному масштабі. Намагання держав розширювати спектр політичного, економічного, технологічного, фінансового, товарного та трудового протекціонізму не компенсує їх регулятивних втрат, посилюючи мотивацію до формування багаторівневої системи регулювання міжнародної економічної діяльності шляхом делегування державних повноважень як на міжнародний та глобальний рівні, так і регіональний та місцевий, що ускладнює функціонально-регулятивну значимість держави.

Під впливом переважно об’єктивних факторів для більшості країн світу актуальною стає проблема адаптації державно-регулятивних функцій до досягнутого рівня глобальної самоорганізації ринку та всеохоплюючої інституалізації. Економічне життя країн вимагає співвідношення державного регулювання і ринкового саморегулювання. При цьому недоліками ринку може бути конкурентна та соціально-суспільна неспроможність, недосконалість інформації, байдужість до прав наступних поколінь на якісне довкілля і життя, а з іншого боку - характерні проблеми державного втручання в ринкову економіку, які мають як об’єктивну, так і суб’єктивну природу – некомпетентність уряду, його залежність від внутрішнього або зовнішнього деструктивного впливу, що було характерним і для України.

Ключовою характеристикою яка забезпечує здатність вести податкову конкурентну боротьбу, є конкурентні переваги, які мають бути сформовані в основі виявлення механізму впливу податкових факторів на конкурентоспроможність суб’єктів господарювання країни. Оскільки формування цих факторів відбувається під впливом державного регулювання, принципового значення набуває податкова політика держави, яка створює певний рівень податкової конкурентоспроможності.

Необхідно відзначити, що в умовах розвитку міжнародної конкуренції, серед науковців немає єдиної думки щодо визначення сутності такої категорії як податкова конкуренція, зокрема міжнародна податкова конкуренція.

Так, у широкому розумінні міжнародна податкова конкуренція трактується як неузгоджене встановлення податків незалежною державою, використання низьких ефективних податкових ставок, зменшення податкового навантаження з метою підвищення конкурентоспроможності національного бізнесу, збільшення ділової активності в державі та залучення до неї іноземних інвестицій та приваблення мобільних податкових баз (Р. Тізер, Т. Філд, К. Пінто, Д. Рохас, Дж. Вілсон) [2, с. 121 – 126], [3], [4], [5], [6]. У більш вузькому розумінні податкова конкуренція розглядається, як вплив податкової системи одного державного утворення на податкову систему іншого, що базується на можливості платників податків обирати між юрисдикціями з різним рівнем оподаткування та переміщення частини валового національного продукту на іншу територію, вплив податкової політики на розподіл доходів від оподаткування між державними бюджетами (Т. Гудспід, А. Пузін, Д. Мітчел, Дж. Вілсон і Д. Вілдасін) [7].

Разом з тим, прихильники обох позицій сходяться на тому, що міжнародна податкова конкуренція спонукає уряди держав до активних дій щодо використання усіх можливостей для створення конкурентних переваг власної податкової системи. Таким чином, за своєю сутністю категорії “економічна конкуренція” та “податкова конкуренція” мають однаковий зміст, тобто податкова конкуренція, яка має місце у сфері оподаткування, є формою економічної конкуренції.

Можна визначити, що міжнародна податкова конкуренція – це боротьба між державами чи їх об'єднаннями за залучення іноземних інвестицій та перелив мобільних податкових баз, шляхом створення привабливого податкового середовища, що сприятиме поживленню ділової активності.

Погоджуючись з позицією Іванова Ю.Б. та Чумакової О.О. [8, с. 5-8., с. 6], що податкова конкуренція є формою економічної конкуренції, зміст якої полягає у змаганні суб'єктів щодо досягнення поставлених цілей, кращих результатів у певній сфері, притримуємось думки, що на цій основі конкуренцію слід розглядати, як сукупність відносин щодо ефективного управління власними конкурентними перевагами за для підвищення конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи і економіки країни в цілому у стратегічній перспективі.

У загальному значенні податкову конкуренцію слід розглядати як прояв суперництва між країнами (або регіонами) за створення найбільш ефективної і прийнятної для економічних суб'єктів податкової системи шляхом реалізації податкової діяльності держави, спрямованої на формування і захист конкурентних переваг податкового характеру з метою забезпечення соціально-економічного розвитку і посилення конкурентних позицій бізнесу, регіонів і країни в цілому [9, с. 111 – 122.].

Якщо ж спиратися на основні положення теорії конкуренції, то можна стверджувати, що ключовою характеристикою, яка забезпечує здатність вести податкову конкурентну боротьбу, є конкурентні переваги. Останні мають бути сформовані на основі виявлення механізму впливу податкових факторів на конкурентоспроможність суб'єктів господарювання, регіону та країни в цілому.

Разом з тим, формування цих факторів відбувається під впливом державного регулювання. Отже, принципового значення набуває податково-бюджетна політика держави, яка створює певний рівень податкової конкурентоспроможності. Оскільки механізм впливу оподаткування на конкурентоспроможність – складний і багатоаспектний, особливої уваги потребує визначення специфіки процесу податкової конкуренції. Її основою є податкові відносини, які формуються у процесі взаємодії суб'єкта ринку із зовнішнім середовищем.

Наслідком порівняно високого рівня податкової конкуренції є формування таких умов оподаткування, які сприяють залученню економічних суб'єктів, в тому числі нерезидентів, в економічні відносини [10, с. 131 – 136]. Але, на нашу думку, дане поняття є дещо ширшим, його можна розглядати як на макрорівні (держави, суб'єктів влади, регіонів), так і на мікрорівні (суб'єктів господарювання). Основним джерелом формування дохідної частини бюджетів різних рівнів є розподіл податків і зборів та закріплення їх конкретних видів за державним та місцевим бюджетами. Це забезпечує відносну самостійність бюджетів, активізуючи їх роль у проведенні державної політики щодо соціально-економічного розвитку територій.

Механізмом взаємодії між ними виступає податкова політика, яка з точки зору макрорівня має на меті організацію податкового середовища і контроль над можливостями, ресурсами, перевагами (зокрема фінансовими) підприємств, установ тощо, а на мікрорівні така політика проявляється як реакція на першу з метою оптимізації податкових платежів та економічних результатів діяльності.

У зв'язку з вищевикладеним необхідно наголосити на необхідності формулювання принципів податкової конкуренції таким чином, щоб вони забезпечували взаємозв'язок між пріоритетами і напрямками як податково-бюджетної, так і конкурентної політики. З одного боку, принципи податково-бюджетної політики спрямовані на забезпечення виконання податками своїх функцій, а з іншого – принципи конкурентної політики дозволяють у правильний спосіб формувати стійкі і динамічні конкурентні переваги податкового характеру та, за необхідності, обрати напрямки стратегічних змін у податковому середовищі, зорієнтовані на потреби сучасності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Валлерстайн И. Конец знакомого мира : Социология XXI века / И. Валлерстайн ; пер.с англ. В. И. Иноземцев. – М. : Логос, 2003. – 356 с
2. Field T. / Competition in Europe and America / T. Field // Tax Notes. – Vol. 98. - № 14. – 2003. – P. 121 – 126.
3. Pinto C. Tax Competition and EU Law / C. Pinto // The Hague – London – New York : Kluwer Law International. – 2002. – 435 p.
4. Rohac D. Tax Competition and Economic Growth [Electronic Source] / D. Rohac. – Mode of access: [ies.fsv.cuni.cz / default / file / download / id / 2006](http://ies.fsv.cuni.cz/default/file/download/id/2006)
5. Teather R. The Benefits of Tax Competition / R. Teather. - The Institute of Economic Affairs, 2005.- 167 p.
6. Wilson J. D. Tax Competition : Banc or Boon? [Electronic Source] J. D. Wilson, D. V. Wildasin. – Mode of access: [http // www. bus. umich. Edu / otpr / upr. 2001-11 paper. Pdf.](http://www.bus.umich.edu/otpr/upr.2001-11paper.Pdf)
7. Педь І.В. Податкова конкуренція: монографія / І.В. Педь. – К.: Експерт-консалтинг, 2009. – 416 с.
8. Іванов Ю.Б. Щодо визначення видів податкової конкуренції / Ю.Б. Іванов, О.О. Чумкова // Економіка розвитку. – 2010. №1 (53).
9. Іванов Ю.Б. Сутність та роль податкової конкуренції в сучасних умовах / Ю.Б. Іванов, О.В. Ревенко // В кн. Конкурентоспроможність: проблеми науки і практики – 2009 : [монографія] ; за ред. В.С. Пономаренка, М.О. Кизима, О.М. Тищенко. – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., ВД “ІНЖЕК”, 2009. – С. 111–122.].
10. Педь І.В. Міжнародна податкова конкуренція: сутність, умови та механізм функціонування / І.В. Педь // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2008. – № 2 (37).

**ПАНЕЛЬ 4**  
**ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ: СВІТОВІ НАДБАННЯ ТА**  
**ВІТЧИЗНЯНІ РЕАЛІЇ**

**ЕЛЕКТРОННИЙ АУДИТ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ**

**Орехова А. І.**

*доктор економічних наук, доцент,  
доцент кафедри економічного контролю та аудиту  
Сумського національного аграрного університету*

Електронний податковий аудит передбачає використання комп'ютерних методів аналізу електронної інформації, що містяться в бухгалтерських документах, з метою перевірки правильності розрахунків податків.

Впровадження системи електронного аудиту в Україні є продовженням державної політики в сфері вдосконалення державного фінансового контролю, що полягає в скороченні термінів виконання та забезпечення прозорості податкової перевірки.

Державна фіскальна служба планує впровадити в повному обсязі систему електронного аудиту в Україні до 2020 р. Впровадження системи сприятиме уникненню необґрунтованих перевірок, зменшенню тиску на бізнес та стимулюванню розвитку підприємництва шляхом впровадження прозорої ризикоорієнтованої системи контролю. Також зазначається, що електронний аудит дасть можливість виявляти переважну частину ризиків ще до перевірки, значно прискорить та спростить процедури аналізу даних, суттєво зменшить витрати робочого часу на проведення перевірки як посадових осіб, так і платників податків. Як наслідок, ефективний аудит через зменшення людського втручання у відбір ризиків для перевірки та поглибленого дослідження. Отримання від платника податків первинних документів у паперовому вигляді буде необхідним лише по відібраних ризиках з метою перевірки можливих махінацій.

З метою уніфікації вимог до формату звітних даних Організація економічного співробітництва та розвитку в Європі у 2005 р. розробила спеціальний стандарт електронної звітності - Standard Audit File for Tax (SAF-T), за яким електронна податкова перевірка проводиться завдяки спеціальному програмному забезпеченню. Даний стандарт SAF-T дозволяє безперешкодно отримувати необхідні дані та звести до мінімуму будь-які додаткові запити інформації.

В Україні було обрано стандарт XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language – «розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт обміну бізнес-інформацією. На базі цього стандарту і буде побудована нова Система підготовки і подання фінансової звітності. Відповідний Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження Системи фінансової звітності (надання звітності у форматі XBRL) [1] було підписано у 2017 р. очільниками Міністерства фінансів України, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) та Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг.

Згідно з документом, основне завдання регуляторів – запровадження в Україні нової Системи фінансової звітності, яка дозволить здійснювати прийом, обробку, перевірку та розкриття фінансової звітності підприємств у єдиному електронному форматі. Основою для роботи Системи стане стандарт XBRL. Система пропонуватиме єдиний стандарт звітності в залежності від видів діяльності компаній та буде обладнана єдиним вікном для її подання.

Використання XBRL дозволяє знизити кількість помилок в звітах тому, що розробляються правила відповідності показників звітності між собою і в разі порушення правил автоматично видається попередження. Однак, навіть якщо звітність виглядає коректно, вона може бути неправильною з причин:

- неправильне заповнення зв'язків;
- неправильний вибір атрибута;
- некоректний вибір таксономії (використання старої версії);
- неправильний вибір тегу;
- недотримання мінімального рівня деталізації тегів;
- некоректний вибір таксономії (використання старої версії).

Такі помилки не можуть бути виявлені навіть спеціальним програмним забезпеченням або програмістом, який не володіє знаннями в області МСФЗ. Також залишається актуальним питання підготовки кваліфікованих фахівців в області XBRL і МСФЗ, а також відповідної навчальної літератури.

В той же час, колектив авторів Подік І.І., Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. [2] зазначає, що розвиток функціонування інституту електронного аудиту в Україні, а відповідно і його правового регулювання, значно відстає від темпів розвитку даної сфери в зарубіжних країнах (Португалія, Австрія, Люксембург, Польща, Литва, Норвегія, Німеччина, Нідерланди, Швеція, Франція), а саме: відсутнє нормативно закріплене визначення електронного аудиту та не врегульовано порядок його проведення; немає єдиного формату файлу подання даних до фіскальних органів для цілей е-аудиту (податкового аудиторського файлу); не закріплено відповідні права та обов'язки платників



податків й контролюючих органів. Вирішення таких проблемних питань, на нашу думку, можливе за умови внесення змін та доповнень до чинного законодавства в частині тлумачення е-аудиту, закріплення структури української версії податкового аудиторського файлу (SAF-T UA) та порядку проведення е-аудиту. Водночас подальших досліджень потребує визначення відповідних прав та обов'язків платників податків й контролюючих органів, а також розробка алгоритмів зіставлення даних SAF-T UA для виявлення порушень бухгалтерського та податкового законодавства.

Таким чином, впровадження електронного аудиту в умовах цифрової економіки є закономірним процесом. Подібна інформаційна взаємодія податкових органів і платників податків до та після подання звітності відповідає їх взаємним інтересам та буде сприяти скороченню термінів податкових перевірок. Загалом, скорочення термінів податкових перевірок - це і є спільна мета як платників податків, так і податкових органів.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження Системи фінансової звітності. 2017. URL: [https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2017/12/Memorandum-XBRL\\_Minfin\\_NBU\\_NSSMC\\_NFP\\_1512\\_2017pdf.pdf](https://www.nssmc.gov.ua/wp-content/uploads/2017/12/Memorandum-XBRL_Minfin_NBU_NSSMC_NFP_1512_2017pdf.pdf).
2. Подік І.І., Білецька Г.М., Ковтунович Н.Л. Нормативно-правове забезпечення електронного аудиту в Україні: сучасний стан та перспективи. *Економіка та держава*. 2018. № 10. С.37-41.

**ПАНЕЛЬ 5**  
**СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА У ФІНАНСОВИХ**  
**РОЗСЛІДУВАННЯХ**

**КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ**  
**ЕКСПЕРТИЗИ**

**Брадул О. М.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку, оподаткування,  
публічного управління та адміністрування  
ДВНЗ «Криворізький національний університет»,*

**Шепелюк В. А.**

*кандидат економічних наук, доцент  
кафедри національної економіки та фінансів  
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»»*

Правопорушення в сфері економіки, як правило, відбуваються шляхом використання всіляких господарських операцій, дослідження яких вимагає застосовувати цілу сполуку пізнань із різних економічних наук.

Судово-бухгалтерська експертиза належить до найпоширеніших видів судових експертиз, що призначається на стадіях розгляду справ, які перебувають у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду [1]. Достатньо вагомий внесок у вивченні та вирішенні існуючих проблем різного характеру у судово-бухгалтерській експертизі зробили провідні українські та російські науковці та практики як економічного так і юридичного спрямування.

Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації нею знань з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, у специфіці предмета та методів дослідження. Ці особливості виділяють її у самостійний вид судової експертизи.

В сучасній економічній літературі немає єдиного підходу до визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи. Так за думкою В. Д. Понікарова, «...предмет судово-облікової експертизи визначається конкретними поставленими завданнями і змістом питань, які вона вирішує. Як правило, основні питання, на які експерт повинен дати відповідь у своєму висновку, пов'язані з обґрунтуванням висновків проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряється» [2, с. 116].

М. І. Камликов, дає наступне визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи - «...предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами» [3, с. 6].

На нашу думку - предметом судово-бухгалтерської експертизи є дослідження явищ, об'єктів, процесів господарської діяльності, яка проводиться за конкретною справою.

Поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи тісно пов'язано з поняттям об'єкта експертного дослідження.

Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є документи, бухгалтерські реєстри та бухгалтерська звітність, в яких відображена господарська діяльність підприємств, у тому числі й протиправна. Саме документи створюють специфічний об'єкт судово-бухгалтерської експертизи. На підставі дослідження документів бухгалтер-експерт робить висновки щодо законності господарських операцій та правильності відображення їх у бухгалтерському обліку. При цьому він не повинен виходити за межі спеціальних знань, тобто давати документам юридичну оцінку і визначати їх доказове значення у справі.

Таким чином, об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є документи, бухгалтерські реєстри та бухгалтерська звітність, комп'ютерна інформація, матеріали інвентаризацій (інвентарні описи, звіряльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб), акти проведених ревізій, інші офіційні документи (накази про прийняття на роботу і звільнення, трудові договори і контракти, договори про матеріальну відповідальність, листування з банками, різні довідки тощо), протоколи допитів обвинувачуваних та свідків, протоколи очних ставок, огляд і вилучення документів, неофіційні документи, що мають значення для судово-бухгалтерської експертизи, висновки експертів інших галузей знань (товарознавчої, будівельної, технологічної та ін.), інші документи, що регламентують діяльність суб'єкта, в яких відображена господарська діяльність підприємств.

Одним із ключових питань в організації експертизи, актуальності набуває питання щодо сутності та видів методів, які можуть застосовуватися експертом-бухгалтером.

Судово-бухгалтерська експертиза містить у собі сукупність певних методів і прийомів для проведення дослідження експертом-бухгалтером фінансово-господарських операцій, бухгалтерських документів і звітності за завданням слідчих органів і суду.

Ф.Ф. Бутинець [4, с.189] трактує поняття методи судово- бухгалтерської експертизи, як "... сукупність конкретних способів і прийомів вирішення завдань, поставлених перед експертом- бухгалтером слідчим або судом".

Згідно Н.І. Клименко [5, с. 25] методи судово- бухгалтерської експертизи це "... система методів (прийомів, технічних засобів), що застосовуються під час вивчення об'єктів судової експертизи для встановлення фактів предмета певного роду, виду і підвиду судової експертизи"

Отже, методика судово-бухгалтерської експертизи – це сукупність методів, прийомів та способів, які застосовуються експертом-бухгалтером з метою дослідження об'єкту експертизи. Таким чином, саме запитання, поставлені слідчим, визначають методику судово-бухгалтерської експертизи. Крім того, суттєвий вплив на методику дослідження експерта-бухгалтера чинять надані експерту матеріали справи, за якою призначена судово-бухгалтерська експертиза, та процесуальні межі дій експерта-бухгалтера. Слід зазначити, що на законодавчому рівні судова експертиза не має визначених методичних правил (ст. 8 ЗУ «Про судову експертизу» [6]).

Методичну сторону роботи бухгалтера-експерта, як зазначає Н.А. Остап'юк, «характеризує сукупність тих способів, прийомів або підходів, які бухгалтер-експерт повинен буде застосувати у кожному окремому випадку залежно від обставини справи (а часто необхідно використовувати декілька способів при розв'язанні однієї справи)» [7, с.180].

У свою чергу, метод (від грец. Methodos – спосіб) – це спосіб, інструмент досягнення мети і завдань дослідження, який показує, яким чином можна провести дослідження і зробити на основі отриманих результатів обґрунтовані висновки й пропозиції.

Виходячи з цього, на нашу думку, методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність способів і прийомів, які застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні об'єктів судово-бухгалтерської експертизи (первинних і зведених документів бухгалтерського обліку та інших матеріалів справи) для встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи в контексті діяльності господарюючого суб'єкта.

Недосконалість застосовування методів і прийомів призводить до того, що певна частина злочинів тривалий час залишається невиявленими, а більшість матеріалів, що потрапляють у правоохоронні органи по економічних злочинах, недостатньо обґрунтовані для порушення кримінальних справ по виявлених фактах. Методи і прийоми слід удосконалювати на основі аналізу та уже наявного досвіду проведення таких перевірок як в Україні, так і закордоном

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Базась М.Ф. Теоретика-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи [текст] : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / М.Ф. Базась. - К.: МАУП, 2007. - 488 с.

2. Понікаров В.Д. судово-економічна експертиза [текст]: навчальний посібник.– Х: ВД «Інжек», 2005. – 232 с.
3. Камлик М. І. Судова бухгалтерія експертиза [текст]: навчальний посібник — К.: Атіка, 2000. — 335 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Судово-бухгалтерська експертиза [текст] : навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 «облік і аудит». [ за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця], – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 460 с.
5. Клименко Н.І. Судова експертологія [текст] : курс лекцій / н.і. клименко. – К.: Видавничий дім “Ін юре”, 2007. – 528 с
6. Про судову експертизу [електронний ресурс] : закон україни від 25.02.1994 № 4038-хii / Верховна Рада України. – режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>. – законодавство україни.
7. Остап'юк Н.А. Методика бухгалтерської експертизи [текст] / Н. Остап'юк // вісник ждту. Економічні науки. – 2003, № 4 (26), с. 179-185.

## **ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАВДАНЬ СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ**

**Міщенко Т. М.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

Однією з ознак сучасного бізнесу в Україні є активізація його зовнішньоекономічної діяльності чому сприяють глобалізацій процеси в міжнародній економіці. Водночас, інша ознака, яка притаманна вітчизняному бізнесу, пов'язана з мінімізацією витрат, включаючи витрати на оподаткування, досягнення якої здійснюється, зокрема, шляхом спотворення ціни в контрольованих операціях та співпраці з компаніями, зареєстрованими в «низько податкових юрисдикціях».

Контрольованою визнається господарська операція платника податків, якщо вона може впливати на об'єкт обкладення податком на прибуток й одночасно задовольняє два критерії (пп. 39.2.1.7 Податковий кодекс України):

- загальний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн.(за винятком непрямих податків) за відповідний звітний рік;
- обсяг операцій платника податків із кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн.(за винятком непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [1].

Враховуючи потенційну загрозу бюджету України та наявність податкових «прогалів», з 2013 року в державі запроваджено контроль за трансфертним ціноутворенням, а з 2015 року розпочалися перші перевірки контрольованих операцій. За результатами цих перевірок винесено податкових повідомлень і рішень на суму понад 390 млн грн з податку на прибуток підприємств та зменшено збитки на 3,8 млрд грн. [2]. Проте, частина платників податків не згодні з донарахованими сумами податкових зобов'язань тому активно використовує можливості й механізми адміністративного (у системі органів ДФСУ) та судового оскарження спірних рішень контролюючих органів. У разі судового оскарження як платники податків, так і контролюючі органи для формування доказової бази використовують висновок судового експерта, який володіє фаховими знаннями методології трансфертного ціноутворення, навичками економічного, фінансового аналізу та роботи з спеціалізованими базами даних. Повна реалізація спеціальних знань експертом-економістом залежить від завдань, поставлених суб'єктом призначення експертизи.

Науковці вказують, що «у практичній експертній діяльності під завданням розуміється питання, що виноситься на вирішення експерта. Ці два поняття – «завдання експертизи» та «питання, поставлене експерту», – дуже схожі. Перше являє собою наукове визначення, яке може бути виражено багатьма різноманітними формулюваннями питань та реалізується щодо конкретної експертизи за допомогою низки запитань. У певному розумінні завдання є науково узагальненим поясненням сенсу типових питань» [3, с. 74]. Наприклад, у разі оскарження платником податків результатів документальної перевірки контрольованих операцій слідчим може бути поставлено на вирішення експертом питання «Чи підтверджується висновок акту документальної перевірки (№\_, дата\_) платника податків (назва) в частині заниження податку на прибуток в результаті здійснення контрольованих операцій реалізації товарів (робіт, послуг) нерезиденту-пов'язаній особі за період (з\_ по\_) ?». При цьому завданням експертного дослідження буде – підтвердження або спростування висновків, зроблених контролюючим органом в акті документальної перевірки. Якщо ж акт контролюючого органу відсутній, а факт проведення контрольованих операцій, що містять ознаки ухилення від сплати податку на прибуток виявлено в ході кримінального провадження слідчому необхідно встановити суму завданих збитків для подальшої кваліфікації дій платника податків згідно норм ст. 212 Кримінального кодексу України. В цьому випадку питання слідчого винесене на вирішення експерта буде сформульоване таким чином: «На яку суму занижено податок на прибуток платника податків (назва) в результаті проведення контрольованих операцій з реалізації товарів (робіт, послуг) нерезиденту-пов'язаній особі (назва) за період (з \_ по \_) за

цінами нижчими ніж ринкові?», а завданням експертизи буде – визначення суми заниження податку на прибуток.

Теорія судової експертизи (експертологія) відносить завдання судово-економічної експертизи до діагностичних, тобто до тих які встановлюють механізм події, забезпечують установлення причинно-наслідкових зв'язків пізнання різних процесів та їх результатів. При цьому, в процесі експертного дослідження вирішуються складні прямі та зворотні експертні завдання [4, 98]. Сутність складного діагностичного завдання полягає у встановленні процесу (факту) за результатами відображення економічного явища. Вирішення складних завдань може спрямовуватися як від причини до наслідків (прості діагностичні завдання), так і навпаки (складні діагностичні завдання). Діагностичні завдання експертизи контрольованих операцій за своїм характером є складні та зворотні, вирішення яких полягає у встановленні факту (або суми) заниження обсягів оподаткованого прибутку (внаслідок порушення виконання контрольованих операцій) за результатами його відображення на інформаційних носіях.

Під час проведення експертного дослідження контрольованих операцій важливо виокремлювати поняття «завдання стадії (етапу)» процесу експертизи. Наукові розробки вчених та практиків Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Гуцаленко, С.В. Євдокіменко, І.О. Панченко, О.М. Полупанова, Е.Б. Сімакової-Єфремян, Саригіної Е. С та інших дослідників свідчать про загальний підхід до розуміння стадій експертизи. В працях науковців зазначається, що, як будь-який дослідницький процес, проведення судово-економічної експертизи охоплює чотири стадії: підготовчу, організаційно-методичну, дослідну та стадію узагальнення результатів дослідження. При цьому на кожній стадії процесу експерт вирішує відповідні проміжні завдання, які не будучи спеціально поставленими, є обов'язковою умовою виконання кінцевого завдання експертизи, що відповідає поставленому слідчим питанню.

Як вже зазначалося, у разі вирішення поставленого слідчим питання «На яку суму занижено податок на прибуток платника податків (назва) в результаті проведення контрольованих операцій з реалізації товарів (робіт, послуг) нерезиденту-пов'язаній особі (назва) за період (з \_ по \_) за цінами нижчими ніж ринкові?», кінцевим завданням експерта буде визначення суми заниження податку на прибуток. При цьому, одним із проміжних завдань, які необхідно вирішити експерту, пов'язане з визначенням чинників, що вплинули на формування та встановлення ціни товару. Для цього експерт досліджує політику ціноутворення або маркетингову політику платника податків, з'ясовує інформацію про будь-які знижки (зумовлені сезонними коливаннями попиту, втратою товарами споживчих якостей, закінчення строку зберігання тощо), які надаються в рамках контрольованих операцій та

підтвердження їх використання в операціях з непов'язаними особами. Також експерт досліджує вплив на ціну товару: обсягів поставок, споживчі властивості та якісні характеристики товару, умови конкуренції, стан і співвідношення попиту та пропозиції на ринку, строк виконання договорів, умови платежів, бізнес-стратегію платника податків тощо. У разі реалізації платником податків власної продукції проміжним завданням може бути встановлення відхилень у ціноутворенні або калькуляції її собівартості. При цьому, експерт досліджує: причини реалізації продукції за цінами нижче собівартості; причини зростання собівартості реалізованої продукції в динаміці; причини, що зумовили різницю в ціні реалізації продукції в контрольованих операціях та в операціях з непов'язаними особами; причини, що зумовили вищу собівартість реалізованої продукції однієї марки порівняно з іншою маркою тощо. Результати виконання вказаних проміжних завдань можуть поставити під сумнів вибір платником податків застосованого методу трансфертного ціноутворення, сторони, що тестується, і підходів до проведення функціонального, економічного та порівняльного аналізів. А в найгіршому випадку, експерт може прийти до висновку про нереальність господарської операції з відповідними негативними наслідками для платника податків.

Розуміння завдань судової експертизи контрольованих операцій значною мірою зумовлює вибір способу, методів їх вирішення, визначає спрямованість дій експерта у процесі досягнення мети пізнавальної діяльності. А також, відіграє важливу роль у поглибленні розуміння можливостей судової експертизи у вирішенні спірних питань між платниками податків і контролюючими органами щодо категорій справ, пов'язаних з контрольованими операціями

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція від 01.03.2019). - URL <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
2. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2018 рік. - URL <https://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html/>.
3. Полупанов О.М. Предмет і завдання судової експертизи // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. - 2014. - № 12. - С. 72-75.
4. Россинская Е.Р., Галяшина Е.И., Зинин А.М. Теория судебной экспертизы (Судебная экспертология): Учебник - Москва.:Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М, 2016.-368 с.
5. Сарыгина Э. С. Судебная финансово-экономическая экспертиза: теоретические и организационно-методические аспекты: дисс. канд. юр.



## РОЛЬ ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ ТА ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПРИ ВИРІШЕННІ ГОСПОДАРСЬКИХ СПОРІВ

**Проскура К. П.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету державної фіскальної служби України*

Господарські спори, зокрема між підприємствами як суб'єктами господарювання, є, на жаль, практично невід'ємним побічним ефектом здійснення господарських операцій. Окремі аспекти використання судових експертиз та експертних досліджень при побудові стратегій захисту та відстоювання своїх позовних вимог суб'єктами господарювання в господарських спорах розглянуті в даній статті.

Процесуально позиції обох сторін спору базуються на доказах, що розкривають суть та обставини спору, а такої їх інтерпретації. Дуже часто серед матеріалів господарської справи недостатньо належних доказів для того, щоб чітко зрозумілою була правомірна позиція та шлях його вирішення. Це означає, що сторонам необхідно створити / зібрати додаткові докази, які б конкретизували та пояснювали обставини справи.

Порядок формування та вимоги до форми і змісту доказів в господарських справах визначається Господарським процесуальним кодексом України від 06.11.1991р.№ 1798-ХІІ. Особливістю судових доказів є процесуальна форма, що гарантує достовірність отриманої судом інформації. Одним з видів процесуальним доказом, передбаченим Господарським процесуальним кодексом є висновок експерта.

Висновок експерта може бути наданий на замовлення учасника справи або на підставі ухвали суду про призначення експертизи. Вимоги до висновку експерта, порядок призначення та проведення експертизи визначені статтями 98 – 101 Господарського процесуального кодексу.

Матеріали, необхідні для проведення експертизи, експерту надає суд, якщо експертиза призначена судом, або учасник справи, якщо експертиза проводиться за його замовленням. **Експерт не має права з власної ініціативи збирати матеріали для проведення експертизи, розголошувати відомості, що стали йому відомі у зв'язку з проведенням експертизи, або повідомляти будь-кому, крім суду та учасника справи, на замовлення якого проводилася експертиза, про її результати.**

Відповідно до п.2.3 Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. № 53/5 (далі – Інструкція №53/3) експерту забороняється:

- самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи;
- вирішувати питання, які виходять за межі спеціальних знань експерта та з'ясування питань права і надавати оцінку законності проведення процедур, регламентованих нормативно-правовими актами.

Крім того, як зазначено у Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджених наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. № 53/5, проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

Таким чином, експерт не має права самостійно ідентифікувати і розраховувати розміри показників, що є предметом спору: наявність та розміри понесених збитків, упущену вигоду, суми податків, що підлягають сплаті до бюджету, штрафні санкції, пеню, наявність та розмір несплачених відсотків та комісій за користування кредитами, тощо.

Для визначення даних показників, що далі стануть предметом судової експертизи, необхідним є здійснення ревізійних дій. Ревізійними діями є проведення перевірки контролюючим органом (наприклад, Державною аудиторською службою, Державною фіскальною службою), проведення розслідувань органами безпеки, Національним антикорупційним бюро, або як альтернатива – проведення аудиторської перевірки.

Враховуючи вищезазначене, сторони в рамках господарських судових справ, з метою подальшого отримання процесуального документу – висновку експерта, можуть ініціювати аудиторську перевірку з питань, що є предметом спору, з метою визначення наявності та розміру показника, щодо якого йде спір.

Дана аудиторська перевірка з позиції Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг не є завданнями з надання впевненості і кваліфікуватимуться як завдання з надання супутніх послуг, порядок виконання яких та вимоги до надання результуючого документу визначено Міжнародним стандартом супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації». За результатами виконання такого завдання аудитором / аудиторською компанією надається звіт незалежного аудитора, який в подальшому при наданні матеріалів для проведення судової

експертизи буде ревізійним документом, на якому базуватиметься висновок експерта.

Основні висновки, що витікають з викладеного вище, можна узагальнити наступними чином:

- Висновок експерта є процесуальним документом та може бути використаний як доказ в суді в процесі доведення сторонами правомірності своїх позовних вимог.
- Не є компетенцією судового експерта – економіста вирішення ревізійних питань, тому експерт не може досліджувати поставлені перед ним питання, пов'язані з визначенням розміру показників, щодо яких йде спір.
- З метою визначення зазначених показників та у якості ревізійних дій може бути залучений аудитор, який в рамках виконання завдання з надання супутніх послуг здійснить необхідні розрахунки та надасть звіт незалежного аудитора за результатами виконаного завдання.
- Аудиторський висновок в подальшому може бути використаний як ревізійний документ для проведення судової експертизи / експертного дослідження з метою підтвердження наявності та розміру показників, відносно який йде спір.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991р. № 1798-ХІІ
2. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994р. № 4038-ХІІ
3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. № 53/5
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг
5. Постанова Кабінету міністрів України від 21.02.2018р. №117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних»

**ПАНЕЛЬ 6**  
**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ У СИСТЕМІ**  
**ЗАХИСТУ ЕКОНОМІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ КРАЇНИ**

**EFFICIENCY OF THE STATE FINANCIAL MONITORING**  
**IN THE ASPECT OF FINANCIAL SECURITY**

**Voronkova O. M.**

*University of the state fiscal service of Ukraine,  
Professor of Department of financial markets  
Doctor of economic sciences, Professor*

The focus to achieve results and efficiency is a key factor for all developing objects including state financial monitoring. In the field of public administration, efficiency is one of the most important and complex characteristics that determines the effectiveness of both the relevant competent authority and state policy in this area. The efficiency of the state financial monitoring characterizes the effectiveness of the state financial policy and the activities of its bodies in the area of prevention and counteraction to the legalization (laundering) of the proceeds from crime, or the financing of terrorism and the financing of the proliferation of weapons of mass destruction. Nowadays in Ukraine the issues of the efficiency improvement of the state financial monitoring is one of the most urgent public tasks related to the provision of financial security in terms of continuing political, social and economic crisis that is accompanied by a military conflict, the growth of the shadow sector and total corruption. According to domestic and foreign experts estimates, which is confirmed by the relevant international ratings, the level of the shadow economy and the level of corruption in Ukraine are among the highest in Europe and in the world. This situation requires a significant increase in the efficiency of control over illegal financial transactions and effective counteraction to the legalization of shadow revenues, which is being implemented in the field of financial monitoring.

Given the wide range of researches on the state financial monitoring efficiency, it can be stated that their results are generally of a general theoretical nature and based on complicated calculations and are debatable in terms of use in practice. Therefore, we present the author's conceptual provisions in the aspect of solving the problem of determination of financial monitoring efficiency in the aspect of the financial security providing.

We propose to consider the efficiency of the state financial monitoring as an indicator of effectiveness, which characterizes the results obtained from control

activities in terms of costs for their achievement. The determinants of efficiency are the results of the control activities of the State financial monitoring service of Ukraine and the costs of its financing. Taking into account the composition of the reporting indicators, we will distinguish between the overall and real efficiency of the service. The first is defined as the ratio of the total value of the arrested and seized property (funds) to the budget expenditures for the service financing, and the second - as the ratio of only the seized property (funds) to the specified budget expenditures.

The main indicators that determine the results of the monitoring work of the SFMC (within the official reports) include: the number of received information messages; the number of registered information messages; number of formed dossiers; the number of decisions on the suspension of financial transactions; the number of generalized materials transferred to the law-enforcement agencies; use of law-enforcement agencies of generalized materials during pre-trial investigations; the final financial result, which embodies the monetary effect of conducting specific control measures - the total value of the arrested and seized property (funds). The costs of financing of the State financial monitoring service are characterized by relevant expenditures from the state budget.

Analytical researches of the indicators of the state financial monitoring efficiency are difficult and often ambiguous because of the lack of a unified methodological approach and the lack of necessary statistical information. Therefore, the determination of the state financial monitoring efficiency in terms of constant organizational and regulatory changes and the political engagement of the public administration system remains a problem both in modern science and in practice. That's why there is an urgent need to substantiate the complex of evaluation indicators and evaluation methods, the introduction of which will enable to determine the efficiency of financial monitoring.

## REFERENCES

1. On prevention and counteraction to legalization (laundering) of the proceeds from crime, terrorism financing and financing the proliferation of mass destruction weapons: law of Ukraine dated October 14, 2014 No. 1702-VII. URL: <http://www.rada.gov.ua>
2. On approval of the regulation on the State financial monitoring service of Ukraine: resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated July 29, 2015 No. 537. URL: <http://www.rada.gov.ua>
3. On approving the Strategy for the prevention and counteraction of the legalization (laundering) of the proceeds from crime, terrorism financing and financing the proliferation of mass destruction weapons for the period up to 2020: order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated December 30, 2015 No. 1407-p. URL: <http://www.rada.gov.ua>

## РЕАЛІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ

**Єгоричева С. Б.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри менеджменту  
Інституту підготовки кадрів державної  
служби зайнятості України*

Фінансовий моніторинг можна визначити як систему превентивних заходів, спрямованих на недопущення використання фінансової системи, а у ширшому розумінні – економічної системи держави, для легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення. Тому він виступає одним із загальноновизнаних, у тому числі і на світовому рівні, напрямів гарантування економічної безпеки країни.

Невід'ємною складовою системи фінансового моніторингу є державний фінансовий моніторинг, який, з одного боку, є сукупністю заходів, що здійснює Державна служба фінансового моніторингу України із збору, обробки та аналізу інформації про фінансові операції, яку надають суб'єкти первинного фінансового моніторингу, та іншої релевантної інформації, а з іншого боку – сукупністю заходів законодавчо визначених державних органів стосовно регулювання і нагляду у сфері протидії легалізації коштів і фінансуванню тероризму: Національний банк України – щодо платіжних організацій (у частині переказу коштів) та банків; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг – щодо небанківських фінансових установ; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку – щодо професійних учасників ринку цінних паперів; Міністерство фінансів України – щодо суб'єктів господарювання, які проводять лотереї або будь-які інші азартні ігри; які здійснюють торгівлю дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням та виробами з них; які надають послуги з бухгалтерського обліку, а також щодо аудиторів; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України – щодо товарних та інших бірж; Міністерство інфраструктури України – щодо операторів поштового зв'язку; Міністерство юстиції України – щодо нотаріусів, адвокатів та юридичних осіб, що надають юридичні послуги; Державна служба фінансового моніторингу України – щодо суб'єктів підприємницької діяльності, які надають посередницькі послуги під час здійснення операцій з купівлі-продажу нерухомого майна. Держфінмоніторинг, крім цього, має право брати участь у підготовці та

проведенні перевірок і інших суб'єктів первинного фінансового моніторингу (СПФМ) (крім перевірок СПФМ, які проводяться НБУ) [1].

Контрольна функція суб'єктів державного фінансового моніторингу (СДФМ) закріплюється статтею 14 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (далі – базовий Закон), якою вони зобов'язуються здійснювати нагляд, зокрема, шляхом проведення планових та позапланових перевірок, у тому числі безвізних, діяльності суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а також проводити перевірку наявності професійної підготовки відповідальних працівників та організації професійної підготовки інших працівників СПФМ, залучених до проведення фінансового моніторингу. При цьому планові перевірки проводяться не частіше одного разу на рік, а позапланові перевірки – за наявності певних підстав, зокрема: виявлення за результатами безвізної перевірки фактів порушення СПФМ вимог законодавства; письмового повідомлення органів державної влади або місцевого самоврядування або звернення фізичних та юридичних осіб про порушення СПФМ вимог законодавства; судових рішень та вимог правоохоронних органів та ін.

Нормативно-правовою основою реалізації цих повноважень СДФМ є не лише базовий Закон, а і розроблені та затверджені ними положення про здійснення фінансового моніторингу піднаглядними СПФМ, а також порядок проведення перевірок дотримання останніми законодавчих вимог у цій сфері. Аналіз своєчасності прийняття цих документів засвідчив наявність певних проблем. Враховуючи, що новий базовий Закон із суттєво зміненими нормами був прийнятий наприкінці 2014 року, СДФМ мали б якнайшвидше оновити, насамперед, положення про здійснення фінансового моніторингу. Впродовж 2015 року це зробили лише НБУ, Мінфін, Мінюст й Держфінмоніторинг, у 2016-2017 роках – НКЦПФР та Мінінфраструктури. До цього часу не прийняті нові або не оновлені відповідні положення Мінекономрозвитком (документ 2013 року без змін) та Нацкомфінпослуг (документ 2003 року з останніми змінами 2013 р.). Аналогічна ситуація спостерігається і з прийняттям порядку проведення перевірок: зокрема, порядок, затверджений Нацкомфінпослуг у редакції 2011 року, містить навіть посилання на вже недіючий Закон. Отже, постає питання про змістовність і якість реалізації контрольної функції окремими СДФМ, оскільки перевірки підлягає виконання суб'єктами первинного фінансового моніторингу завдань, обов'язків і процедур, передбачених саме актуальними нормативними документами.

Одночасно слід зазначити, що за останнє десятиліття суттєво розвинулося уявлення про механізм здійснення нагляду у сфері фінансового

моніторингу, який зараз повинен базуватися на ризик-орієнтованому підході. Це положення знайшло відображення як в останній редакції Рекомендацій FATF (2012 р.), так і у Четвертій Директиві ЄС 2015/849, де у статті 48 зазначається: наглядові органи повинні визначати періодичність та масштаби виїзного та дистанційного нагляду, ґрунтуючись на профілі ризику зобов'язаних суб'єктів і ризиків відмивання коштів та фінансування тероризму у певній державі-члені [2]. Відповідна вимога зафіксована і у п. 3 частини другої статті 14 базового Закону [1]. Можна констатувати, що впродовж 2015-2016 років практично всі СДФМ у тій чи іншій формі задекларували застосування ризик-орієнтованого нагляду у сфері фінансового моніторингу, або ввівши відповідні положення до документів стосовно здійснення перевірок діяльності СПФМ (НБУ [3] та НКЦПФР), або затвердивши критерії оцінки ризику їх діяльності для подальшого визначення періодичності перевірок. Останнім таким документ прийняв Мінекономрозвитку у вересні 2018р. Критеріями ризику, як правило, визнаються строк діяльності СПФМ, наявність виявлених порушень законодавства, наявність письмової інформації про ознаки можливого порушення вимог законодавства, наявність відокремлених підрозділів та ін.

Щодо кількісних параметрів контрольної діяльності СДФМ, то тут варто відмітити, що лише регулятори фінансових ринків (НБУ, Нацкомфінпослуг й НКЦПФР) певною мірою розкривають у своїх річних звітах інформацію щодо здійснених перевірок СПФМ та їх результатів. Враховуючи, що саме банки є найбільш активними учасниками системи фінансового моніторингу (від них надходить більше 99% повідомлень про фінансові операції), результати наглядової діяльності НБУ викликають особливий інтерес (табл. 1). Він відрізняється і найбільшою прозорістю, оскільки з серпня 2016 року щомісячно розміщує на сайті інформацію про перевірки банків і застосовані заходи впливу.

Таблиця 1 – Результати наглядової діяльності НБУ у сфері фінансового моніторингу за 2013-2017 роки [4; 5]

	2013	2014	2015	2016	2017
Кількість проведених перевірок, з них	237	243	88	90	53
планові	188	162	52	41	31
позапланові	5	42	20	3	-
безвиїзний нагляд	44	39	16	46	22
Виявлено порушень	5 816	3 411	1 420	...	...
Накладено штрафів	81	94	36	33	18
Сума штрафів, тис. грн.	794,9	1263,1	4670,7	9557,9	67628,5
Письмові застереження	18	19	8	44	37



Письмові вимоги	83	93	46	51	33
-----------------	----	----	----	----	----

Міністерства, а також і сам Держфінмоніторинг, не надають зазначених даних, або просто не готують річних звітів. Утім, певне уявлення щодо обсягів контрольної діяльності за 2013-2015 роки можна отримати зі Звіту про проведення Національної оцінки ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму [4, с. 114 -125]. Так, Мінюстом за цей період було проведено 3955 перевірок, у результаті їх застосовано 2231 штрафів на загальну суму 841,7 тис. грн., Мінінфраструктури – 12 перевірок поштових операторів, порушень не встановлено. За 2013-2014 роки Мінекономрозвитком було проведено 10 планових перевірок СПФМ-товарних бірж, причому у шості випадках встановлені порушення, Мінфіном – проведено 28 перевірок, у 15 випадках застосовувалися штрафні санкції на загальну суму 71,4 тис. грн. Держфінмоніторингом за ці ж роки було проведено 58 перевірок, при цьому у діяльності 39 СПФМ були виявлені порушення, застосовано штрафні санкції на суму 23,5 тис. грн.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 14.10.2014 № 1702-VII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18> (дата звернення 02.05.2019).
2. Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32015L0849> (дата звернення 02.05.2019).
3. Положення про порядок організації та проведення перевірок з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Постанова Правління НБУ 20.06.2011 № 197 (у редакції постанови Правління НБУ 31.07.2015 № 499). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0852-11> (дата звернення 02.05.2019).
4. Звіт про проведення Національної оцінки ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму. Київ, 2016. 204 с. URL: [http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site\\_docs/2016/20161125/zvit\\_ukr.pdf](http://www.sdfm.gov.ua/content/file/Site_docs/2016/20161125/zvit_ukr.pdf) (дата звернення 02.05.2019).
5. Річні звіти Національного банку України. URL: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat\\_id=58023](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=58023) (дата звернення 02.05.2019).

## **КРИТЕРІЇ СТУПЕНЯ РИЗИКУ НА РИНКАХ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ ДЛЯ ПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО НАГЛЯДУ (КОНТРОЛЮ)**

**Коваленко Ю. М.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри фінансових ринків  
Університету державної фіскальної служби України*

У сфері ринків фінансових послуг державний нагляд (контроль) провадиться відповідно до Закону України від «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V [5], який визначає правові та організаційні засади, основні принципи і порядок здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, повноваження органів цього нагляду (контролю), їх посадових осіб і права, обов'язки та відповідальність суб'єктів господарювання під час здійснення державного нагляду (контролю). Заходи останнього здійснюються за місцем провадження господарської діяльності суб'єкта господарювання або його відокремлених підрозділів, або у приміщенні органу державного нагляду (контролю) у випадках, передбачених законом, заходи такого нагляду (контролю) здійснюються в робочий час суб'єкта господарювання, встановлений його правилами внутрішнього трудового розпорядку.

За нашими дослідженнями [2], державний фінансовий контроль (нагляд) у цілому – це здійснення нагляду спеціально уповноваженими органами влади (для ринків фінансових послуг – НБУ, Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку) у межах, що встановлені законодавством, за діяльністю суб'єктів фінансово-господарської діяльності з метою попередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень, а також контроль за дотриманням вимог нормативно-правових актів у процесі формування, розподілу та використання ними фондів грошових коштів. Його мета – підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами шляхом здійснення державного нагляду за процесом формування, розподілу та використання цих ресурсів.

На нашу думку, основними завданнями державного фінансового контролю (нагляду) на ринках фінансових послуг виступають: а) нагляд за дотриманням законності їх учасниками у процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів; б) запобігання вчиненню злочинів за здійснення фінансових операцій підконтрольними суб'єктами; в) виявлення правопорушень у сфері фінансової та страхової діяльності; г) блокування відхилень, що перешкоджають законному використанню майна та коштів; д)

притягнення до відповідальності порушників фінансового законодавства; е) сприяння ефективному використанню фінансових ресурсів; ж) захист економічних інтересів держави, професійних та інших учасників ринку, зокрема клієнтів [2].

Складові системи фінансового контролю (нагляду) на ринках фінансових послуг наведено у табл. 1.

Зважаючи на ризиковість фінансової та страхової діяльності, 21 листопада 2018 р. було затверджено Постанову Кабінету Міністрів України «Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» [4]. Розглянемо ці критерії більш детально:

I. Види послуг, що мають право надавати суб'єкти господарювання на ринках фінансових послуг.

II. Період, у якому суб'єкти господарювання отримали право надавати послуги на ринках фінансових послуг. При цьому «принциповою відмінністю вітчизняного підходу від зарубіжного є те, що українська теорія виходить із того, що послуги надаються споживачу, а зарубіжна — продаються покупцям (споживачам), хоча винятком є новий КВЕД України, де воно забезпечується в усіх інституційних секторах економіки, у т. ч. фінансових корпорацій» [3, С. 111];

*Таблиця 1*

**Складові системи фінансового контролю (нагляду) на ринках фінансових послуг**

<b>№</b>	<b>Складова</b>	<b>Зміст</b>
1	Об'єкти	Фінансові ресурси та управлінські рішення учасників ринків фінансових послуг з питань фінансової та страхової діяльності
2	Суб'єкти	Органи державної влади, які уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль (нагляд): 1) щодо ринку банківських послуг та діяльності з переказу коштів – Національним банком України; 2) щодо ринків цінних паперів та похідних цінних паперів (деривативів) – Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку; 3) щодо інших ринків фінансових послуг – Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. Суб'єкти зовнішнього аудиту (аудиторські фірми або аудитори, які: 1) мають відповідний сертифікат аудитора;

		<p>2) не мають взаємовідносин щодо права власності з фінансовою установою, діяльність якої перевіряється, не мають заборгованості перед цією установою або іншого конфлікту інтересів.</p> <p>Суб'єкти внутрішнього аудиту (контролю): 1) структурний підрозділ фінансової установи; 2) окрема посадова особа для проведення внутрішнього аудиту (контролю).</p>
3	Суб'єкти під контролем (наглядом)	<p>Фінансові установи – юридичні особи, які відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг, а також інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг, у випадках, прямо визначених законом, та внесені до відповідного реєстру в установленому законом порядку (банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг, а у випадках, прямо визначених законом, – інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг).</p>
4	Предмет	<p>1) фінансова та консолідована фінансова звітність, яка складається та подається відповідно до законодавства;</p> <p>2) звіт про корпоративне управління (для фінансових установ, утворених у формі акціонерних товариств), що складається відповідно до вимог законів України та прийнятих згідно з такими законами нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг;</p> <p>3) звітні дані (інші, ніж фінансова та консолідована фінансова звітність), що складаються та подаються відповідно до вимог законів з питань регулювання ринків фінансових послуг та прийнятих згідно з такими законами нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг;</p> <p>4) інформація, що надається клієнтам.</p>
5	Контрольні заходи	<p>Планові (позапланові) заходи нагляду (контролю) щодо дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері фінансової та страхової діяльності, зокрема заходи пруденційного нагляду та інспектування</p>

III. Показники діяльності суб'єктів господарювання на ринках фінансових послуг. Такими суб'єктами є професійні учасники цих ринків, які

провадять види фінансової та страхової діяльності, що відповідає секції К Класифікації видів економічної діяльності [1];

IV. Дотримання суб'єктами господарювання вимог законодавства у сфері ринків фінансових послуг.

V. Результати проведення аудиту звітності суб'єктів господарювання.

Відповідно до Постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг» від 21.11.2018 № 976 [4], віднесення суб'єкта господарювання до високого, середнього або незначного ступеня ризику здійснюється з урахуванням суми балів, нарахованих за всіма критеріями, визначеними у табл. 4, за такою шкалою: 1) від 41 до 100 балів – високий ступінь ризику; 2) від 21 до 40 балів – середній ступінь ризику; 3) від 0 до 20 балів – незначний ступінь ризику.

При цьому планові заходи державного нагляду (контролю) щодо провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг здійснюються Нацкомфінпослуг за діяльністю суб'єктів господарювання, яка віднесена: 1) до високого ступеня ризику – не частіше ніж один раз на два роки; 2) до середнього ступеня ризику – не частіше ніж один раз на три роки; 3) до незначного ступеня ризику – не частіше ніж один раз на п'ять років [4].

Отже, використання єдиного механізму фінансового регулювання, що базуються переважно на державному нагляді (контролі) фінансових інститутів, може забезпечити ефективний розвиток ринків фінансових послуг. Розробка і впровадження комплексної системи регулювання цих ринків, використання мікро- та макропруденційного нагляду як єдиного механізму впливу на діяльність фінансових інститутів покликані вирішити проблеми фінансової системи країни.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Класифікація видів економічної діяльності (ДК 009:2010) [Електронний ресурс]: Наказ Держспоживстандарту України: від 11.10.2010 № 457. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>.

2. Коваленко Ю. М. Державний фінансовий контроль: сутність і призначення [Електронний ресурс] / Ю. М. Коваленко, І. М. Скуратівська // Вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право): зб. наук. Праць. – 2012. – №2. – С. 74–79. – Режим доступу: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/58/1/028\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/58/1/028_IR.pdf).

3. Коваленко Ю. М. Фінансовий ринок і ринок фінансових послуг: сутність, сегменти, суб'єкти / Ю. М. Коваленко // Фінанси України. – 2013. – № 1 (206). – С. 101–112.

4. Про затвердження критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності у сфері ринків фінансових послуг та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю) Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.11.2018 № 976. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/976-2018-%D0%BF/sp:max100#n28>.

5. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності [Електронний ресурс]: Закон України від 05.04.2007 № 877-V. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/877-16>.

## **ПОВНОВАЖЕННЯ СПЕЦІАЛЬНО УПОВНОВАЖЕНОГО ОРГАНУ У СФЕРІ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ**

**Козлова Ю. С.**

*здобувач Академії  
фінансового моніторингу*

В умовах сьогодення надзвичайно актуальною проблемою, як на вітчизняному просторі, так і в світовому вимірі, є боротьба з відмиванням і легалізацією коштів одержаних злочинним шляхом та фінансування тероризму, основними причинами яких є корупція, організована злочинність, економічні злочини та тіньова економіка.

В нашій країні ключовим органом, що реалізує політику у сфері боротьби з відмиванням коштів є Державна служба фінансового моніторингу (Держфінмоніторинг), діяльність якої визначається базовим Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» та положенням «Про Державну службу фінансового моніторингу України».

Відповідно до положення спеціально-уповноважений орган є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Слід звернути увагу, що Міністерство фінансів України, є центральним органом виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму [2].

У зв'язку з чим, в Україні відсутній орган із формування державної політики у сфері запобігання і протидії фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, тоді як Держфінмоніторинг, є органом, який виключно реалізує державну політику у цій сфері [2].

Основними завданнями спеціально уповноваженого органу є:

1) реалізація державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

3) збирання, оброблення та проведення аналізу (операційного і стратегічного) інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу;

4) забезпечення функціонування та розвитку єдиної інформаційної системи;

5) проведення національної оцінки ризиків;

6) налагодження співпраці, взаємодії та інформаційного обміну з державними органами, Національним банком, компетентними органами іноземних держав та міжнародними організаціями у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

7) забезпечення в установленому порядку представництва України в міжнародних організаціях з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [3].

Збирання, оброблення та проведення аналізу (операційного і стратегічного) інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, інші фінансові операції або інформації, що може бути пов'язана з підозрою у легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванні тероризму чи фінансуванні розповсюдження зброї масового знищення є основним завданням спеціально уповноваженого органу.

Відповідно до міжнародних документів спеціально уповноважений орган має бути створений в країні з дотриманням певних особливостей, якими, окрім Рекомендацій FATF, є його статус як центрального національного підрозділу для отримання, аналізу і передачі повідомлень про підозрілі операції та іншої інформації щодо потенційного відмивання грошей або фінансування тероризму (стаття 21 Директиви ЄС про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму) [2].

Спеціально уповноважений орган є частиною операційної мережі країни та відіграє центральну роль в протидії відмиванню коштів, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, а також надає підтримку діяльності інших компетентних органів[2].

Завдання умовно можна поділити на три складові, які визначають дії щодо інформації:

- а) збирання;
- б) оброблення;
- в) проведення аналізу (операційного і стратегічного) [2].

Спеціально уповноважений орган аналізує ефективність заходів, функціонування системи фінансового моніторингу на підставі інформації, наданої органами державної влади. За наявності достатніх підстав подає до правоохоронних органів, уповноважених приймати рішення згідно з кримінально-процесуальним законодавством, а також розвідувальних органів України для здійснення оперативно-розшукової діяльності відповідні узагальнені матеріали, додаткові узагальнені матеріали та одержує від них інформацію про хід їх розгляду [1].

Ключова роль у консолідації зусиль щодо боротьби з легалізацією доходів належить саме координації діяльності спеціально-уповноваженого органу та правоохоронних органів. Спільні цілі та завдання полягають у забезпеченні злагоджених, цілеспрямованих дій, зміцненні законності й підвищенні ефективності виконання завдань усіх учасників національної системи протидії відмивання (легалізації) доходів, отриманих злочинним шляхом [4].

Важливо звернути увагу на те, що у Верховній Раді України зареєстровано проект закону, в якому перелік обов'язкових фінансових операцій зменшено до більш основних і вагомих категорій, що дасть змогу оптимізувати та удосконалити функціонування спеціально уповноваженого органу, який покликаний запобігати та протидіяти легалізації та відмиванню коштів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ковальчук А.Т. Боротьба з відмиванням брудних капіталів: міжнародні стандарти та національні реалії / Андрій Ковальчук. – К.: Знання, 2016. – 318 с.

2. Науково-практичний коментар до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» / Чубенко А.Г., Лошицький М.В., Бичкова С.С., Котляревський Я.В.– К.: Ваіте, 2015. – 816 с.

3. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1702-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>

4. Фінансові розслідування у сфері протидії легалізації злочинних доходів в Україні [Текст] : метод. рек. / [С. С. Чернявський, О. Є. Користін, В. А. Некрасов та ін.]. – Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. – 164 с.

## РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД У ФІНАНСУВАННІ РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ЗБРОЇ МАСОВОГО ЗНИЩЕННЯ: МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ

**Процюк Т. Б.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
член-кореспондент Української академії наук,  
завідувач Центру підвищення кваліфікації  
працівників державних органів та  
міжнародного співробітництва  
Академії фінансового моніторингу,*

**Скриньковський Р. М.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
член-кореспондент Української академії наук,  
доцент кафедри економіки підприємств та  
інформаційних технологій  
Львівського університету бізнесу та права*

Виклики сьогодення вимагають впроваджувати ефективні заходи в сфері протидії відмивання коштів, фінансування тероризму і фінансування розповсюдження зброї масового знищення (далі – ПВК/ФТ/ФРЗМЗ). Використання ризик-орієнтованого підходу для аналізу фінансових операцій і ідентифікації, верифікації клієнта демонструє позитивні зміни в

міжнародній практиці. В Україні в національній системі фінансового моніторингу на жаль не всі учасники розуміють специфіку застосування ризик-орієнтованого підходу. Враховуючи, що для банківських і небанківських установ, регулятором яких є Нацбанк, законодавчо закріплено необхідність використання для проведення фінансового моніторингу зазначеного підходу. Але як показує практика застосування фінансових санкцій Нацбанком до комерційних банків за 2018 рік, не всі можуть використати позитивні сторони ризик-орієнтованого підходу. Це може бути також і проблемою для забезпечення економічної безпеки держави в цілому.

Група FATF, спираючись на фінансові санкції Резолюцій Ради Безпеки ООН, нещодавно опублікувала документ, що має допомогти країнам, які ведуть боротьбу з ПВК/ФТ/ФРЗМЗ. Питання стосуються як раз специфіки застосування ризик-орієнтованого підходу в боротьбі з фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення, що в свою чергу є актуальним питанням в нинішніх умовах для нашої держави.

Країни мають заохочувати підконтрольні установи застосовувати ризик-орієнтований підхід для виявлення високоризикованих клієнтів і операцій. Усвідомлюючи, що інформація, яка на разі доступна підконтрольним установам, може бути недостатньою для виявлення високоризикованих клієнтів та операцій, компетентні органи влади, в межах чинного законодавства, за необхідності мають надати додаткову відповідну інформацію фінансовим установам у відповідності до законів про захист персональних даних. Зокрема відповідна інформація може включати [1]:

а) назву/ім'я конкретних підприємств/осіб, що пов'язані з розповсюдженням, а також кінцевих користувачів конкретних предметів, матеріалів, обладнання, товарів та технологій заборонених у відповідності до Резолюцій РБ ООН, включаючи списки, що надані національними органами експертного контролю, де це було необхідно;

б) доступні типології фінансування розповсюдження (не обмежуючись тими типологіями, що виявлені представниками приватного сектору);

в) відомі червоні прапори відносно фінансової діяльності, що пов'язана з фінансуванням розповсюдження;

г) переліки та/або характеристики осіб, яким було ухвалено чи відхилено запит у наданні експортної ліцензії та деталі пов'язаних транзакцій (тип залучених товарів; шляхи експорту; методи фінансування та підґрунтя для відхилення запиту);

д) інформація, пов'язана з обмеженням використання предметів, матеріалів, обладнання, товарів та технологій заборонених у відповідності до Резолюцій РБ ООН.

На додаток до відповідної інформації, що надається компетентними органами влади, країни мають заохочувати підконтрольні установи

аналізувати і покладатись на інформацію про клієнта та операцію, що вже була зібрана фінансовою установою, включно з тією, що зібрана через їх програму належної перевірки клієнта та наявні зобов'язання у сфері ПВК/ФТ при проведенні ідентифікації високоризикованих клієнтів та операцій. Серед іншого, країни мають стимулювати контрольовані установи розглядати наступні детермінанти ризику, що пов'язані з Резолюціями РБ ООН, а саме по відношенню до КНДР та Ірану, для допомоги у виявленні високоризикованих клієнтів та операцій:

Країни мають також заохочувати свої підконтрольні установи до того, щоб бути обізнаними про ризики, що пов'язані з використанням їх кореспондентських відносин або аналогічних банківських відносин для надання фінансових послуг чи продуктів від імені високоризикованих клієнтів або проведення високоризикованих операцій, особливо тих, що включають банки Ірану чи КНДР, та до розгляду питання щодо посилення нагляду чи моніторингу.

Країни мають заохочувати фінансові установи використовувати ризик-орієнтований підхід для застосування посиленого контролю до високоризикованих клієнтів та операцій для визначення того, чи проведення такої операції є забороненим. Такий посилений контроль може включати збір додаткової інформації, а також проведення поточного моніторингу. Якщо в установі, що підлягає нагляду, виникають ґрунтовні підстави підозрювати, що високоризикований клієнт залучений до, або операція пов'язана із, забороненого(-им) виду(-ом) фінансової діяльності, тоді така установа має також вжити відповідні заходи [1].

Держави, що ведуть боротьбу з ПВК/ФТ/ФРЗМЗ, мають стимулювати свої підконтрольні установи збирати додаткову інформацію щодо високоризикованих клієнтів або операцій для виявлення та уникнення залучення до забороненої діяльності, а також забезпечення подальших дій. Здатність фінансових установ збирати таку додаткову інформацію може частково залежати від того, чи підконтрольні установи мають прямі відносини з клієнтами, механізмів чи інструментів, що використовуються для фінансування операції, а також ролі фінансової установи у проведенні такої операції. В залежності від цих факторів доступ може бути наявний чи відсутній для підконтрольних установ до додаткової інформації, яка може бути корисною при визначенні того, чи високоризикований клієнт залучений до проведення операції, пов'язаної із забороненою фінансовою діяльністю. Подібна додаткова інформація може включати [1]: а) ціль операції або платежу; б) деталі щодо природи, кінцевого використання чи користувача предмету; в) сторони в операції; г) джерело коштів; д) бенефіціарну власність контрагента; е) інформацію про експортний контроль, таку як копія ліцензій, що випущені національним органом влади з експортного контролю та

сертифікат кінцевого користувача; є) у випадку, якщо проводиться надходження грошових коштів до фінансової установи, інформацію у відповідності до Рекомендації FATF 16 (грошові перекази).

Підконтрольні установи мають застосовувати ці процедури зі збору інформації, в першу чергу, до публічних діячів (PEP) або дипломатичних місій, які представляють країну, що підпадає під дію санкцій, а також членів їх сімей та пов'язаних осіб (тільки у контексті санкцій проти КНДР); а також осіб або підприємств, які можуть діяти від імені або в інтересах фінансових установ з КНДР, включно з їх відділеннями, представництвами, агентами, спільними компаніями та дочірніми підприємствами за кордоном.

Підконтрольні установи мають здійснювати поточний моніторинг діяльності за рахунками високоризикованих клієнтів. Такий моніторинг має проводитись у відповідності до оцінки ризику рахунку, яка була виконана підконтрольною установою, а також упевнитись, що діяльність по рахунку відповідає документації, пов'язаної з операціями по цьому рахунку.

Країни мають також заохочувати підконтрольні установи, які виявляють, або не можуть вирішити проблеми, пов'язані з високоризикованими клієнтами та/або операціями, до розгляду питання щодо прийняття подальших дій для запобігання проведенню заборонених операцій. Подібні подальші дії можуть включати [1]: а) консультації з компетентними органами влади, у відповідності до чинної законодавчої бази, при пошуку додаткової інформації для допомоги у чіткому визначенні подібних заборонених операцій; б) призупинення операції, якщо не усі інформаційні поля платіжної інструкції (які пов'язані з відправником та отримувачем платежу) заповнені; б) призупинення операції із запитом щодо подальшого розслідування; в) відмову в опрацюванні або виконанні операції, коли підконтрольна установа не може чітко визначити чи не порушує така операція цільові фінансові санкції та заборони щодо проведення певних видів фінансової діяльності; г) припинення відносин з відповідним клієнтом або закриття рахунку.

Країни мають продовжити вивчати заходи, що полегшують ефективну імплементацію заборон стосовно видів фінансової діяльності, з метою сприяння збалансованому та дієвому підходу для фінансових установ у запобіганні залученню до забороненої фінансової діяльності. А також мають поширювати інформацію, що надходить від підконтрольних установ, яка є потенційно пов'язаною з заборонаю певних видів фінансової діяльності, поміж іншими органами влади у сфері протидії розповсюдженню, у відповідності до чинної законодавчої бази.

Країни також мають обмінюватись такою інформацією з контрагентами з інших відповідних країн, за необхідності. Країни мають запровадити контроль та гарантії, щоб забезпечити використання компетентними

органами влади виключно в дозволений спосіб будь-якої поширеної інформації, який буде відповідати їх зобов'язанням щодо конфіденційності та захисту даних.

Країни мають заохочувати підконтрольні установи брати до уваги типології з фінансування розповсюдження, при перегляді інформації щодо операції чи клієнта, зібраної через їх існуючі програми з ПВК/ФТ/ФРЗМЗ та належної перевірки клієнта.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. FATF (2018), Керівництво щодо протидії фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення - Імплементация фінансових положень Резолюцій Ради Безпеки ООН з протидії розповсюдженню зброї масового знищення. – Режим доступу : <http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/guidancecounter-proliferation-financing.html>

### **ВАЛЮТНИЙ НАГЛЯД У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

**Слав'юк Р. А.**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри банківської справи*

*Національного університету «Львівська політехніка»,*

**Шкварчук Л. О.**

*доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри фінансів*

*Національного університету «Львівська політехніка»*

Валютний курс є однією з найважливіших цін в економіці, через його загальний вплив на рівень усіх економічних показників розвитку країни. Відтак обмінний курс національної валюти чинить потужним вплив на економічну активність. В межах валютної політики формуються економічні відносини країни з рештою світу і вона може мати вирішальне значення для економічної безпеки держави. Загальні засади державного регулювання валютного ринку України радикально змінилися після набуття чинності Закону України «Про валюту та валютні операції» та ряду нормативних актів НБУ, прийнятих на виконання цього закону. Новації, перш за все, стосуються переходу від державного валютного контролю до валютного нагляду, що обумовлює пом'якшення позиції державного регулятора щодо форм та методів впливу на стан та суб'єктів валютного ринку. Як зазначає НБУ,

реалізація норм закону передбачає введення у дію більше 20 послаблень для суб'єктів валютного ринку.

Незважаючи на суттєву дестабілізацію валютного ринку України упродовж останніх років, зміна парадигми його державного регулювання давно назріла. Слід зауважити, що Україна належала до небагатьох країн з прямим валютним контролем, який, будучи відголоском періоду зародження національного грошового та валютного ринків, обмежував можливості ринку до саморегулювання. В Україні поняття валютного контролю було запроваджено у 1993р. з прийняттям Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. № 15-93 й детальніше визначене у Законі України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР.

Відповідно до Закону України «Про валюту та валютні операції» під валютним наглядом розуміють систему заходів, спрямованих на забезпечення дотримання суб'єктами валютних операцій та уповноваженими установами валютного законодавства. Зміна підходу до валютного регулювання передбачає перехід від системи тотального валютного контролю за кожною операцією до валютного нагляду, побудованого за принципом «більше ризиків — більше уваги, менше ризиків — менше уваги» [1].

Постановою правління Національного банку України від 03.01.2019 р. №13 було затверджено «Положення про валютний нагляд», де пп. 4, 5 визначено, що Національний банк та уповноважені установи здійснюють валютний нагляд в Україні з метою встановлення відповідності здійснюваних валютних операцій валютному законодавству України, враховуючи ризик-орієнтований підхід. При цьому валютний нагляд організовує НБУ за уповноваженими установами шляхом проведення виїзних та невиїзних перевірок уповноважених установ, їхніх структурних підрозділів, а також застосування до них заходів впливу, що відповідають порушенням, у разі виявлення порушень валютного законодавства. Серед видів заходів впливу, які застосовуються до установ, варто виділити такі:

- письмове застереження;
- рішення про обмеження, зупинення чи припинення здійснення установою окремих видів валютних операцій, зупинення ліцензії;
- штраф за кожен вид порушення вимог валютного законодавства.

У той же час, необхідно зауважити, що у більшості країн світу система валютного нагляду, перш за все, передбачає контроль за величиною валютного ризику суб'єктів валютного ринку. Така система реалізується, зокрема, шляхом встановлення нормативів валютних позицій банківських установ.

В Україні система нормативів відкритої валютної позиції є одним із елементів пруденційного нагляду НБУ за діяльністю банківських установ і не відноситься до елементів валютного нагляду. Первинно, Постановою Правління НБУ «Про введення в дію Інструкції N 10 "Про порядок регулювання та аналіз діяльності комерційних банків", приведену у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності» N 469 від 30.12.97 було встановлено нормативне значення загальної відкритої валютної позиції банку не більше 40% та нормативне значення довгої (короткої) відкритої валютної позиції банку за кожною іноземною валютою – не більше 20%. У 2005 р. зазначені нормативи були переглянуті у бік зменшення і тривалий час нормативне значення загальної відкритої валютної позиції банку становило 30%, при цьому загальна довга позиція повинна була бути не більше 20% та загальна коротка – не більше ніж 10% [2].

У 2016 р. відповідні ліміти були знижені. Зокрема Постановою правління НБУ № 410 від 13.12.2016 було встановлено ліміт загальної довгої відкритої валютної позиції банку (Л13-1) не більше 1%. Після зміни лімітів на тлі збільшення обсягів операцій на міжбанківському валютному ринку, обсяг продажу валюти банками зріс з \$7,6 млн у середньому за день у квітні до \$10 млн у травні.

За інформацією НБУ, в Україні станом на 1 квітня 2018 р. із 82 працюючих банків нормативи валютної позиції порушували 10 банків. У період з 8 квітня по 7 травня 2014 р. НБУ вводив заборону банкам-порушникам лімітів загальної відкритої валютної позиції на проведення низки операцій, проте уже у вересні того ж року регулятор дозволив банкам-порушникам купувати валюту в ході інтервенцій на міжбанку. Відтак порушення лімітів валютної позиції не мають для банків суттєвих наслідків.

З 1 травня 2018 р. ліміт довгої валютної позиції банківських установ підвищено з 1% до 3%, ліміт короткої валютної позиції знижено з 10% до 8%. З 1 липня 2018 р. ліміт довгої валютної позиції підвищено з 3% до 5%, а короткої – знижено з 8% до 5%. За даними НБУ станом на 1 лютого 2019 р. ліміти відкритої позиції порушили:

- довгої (Л13-1) п'ять банків: Індустріалбанк (13,79%), Банк Кредит Дніпро (33,85%), Ощадбанк (145,51%), Промінвестбанк (155,11%) Приватбанк (181,58%);

- короткої (Л13-2) два банки: Промінвестбанк (55,35%) і Вернум Банк (123,84%).

Значна кількість та обсяги порушень нормативів валютної позиції банківськими установами свідчать про наявність дестабілізуючих чинників для економіки країни. З огляду на це вважаємо за доцільне розглядати цей вид валютного нагляду як елемент забезпечення економічної безпеки держави.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національний банк затвердив нову систему валютного регулювання та оприлюднив дорожню карту валютної лібералізації. URL: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=85295172&cat\\_id=55838](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=85295172&cat_id=55838) (дата звернення 9.05.2019 р.)
2. Положення про порядок та умови торгівлі іноземною валютою. Постанова Правління НБУ № 281 від 10.08.2005 р.

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ

**Чубенко А. Г.**

*доктор юридичних наук, професор,  
директор Академії фінансового моніторингу*

Починаючи з 2015 року в нашій державі було створено ряд нових спеціальних державних органів які є антикорупційними та антилегалізаційними за своїм задумом та визначеними законодавством функціями. Насамперед такими органами є і правоохоронні і ті органи, які позбавлені функцій кримінального переслідування. До умовно першої категорії ми можемо віднести такі як Національне антикорупційне бюро України (НАБУ), Державне бюро розслідувань (ДБР) та Спеціалізовану антикорупційну прокуратуру (САП). До другої категорії відносимо Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК) та Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів (АРМА).

Всі зазначені вище органи нещодавно фактично опинилися в Національній системі фінансового моніторингу яка існує в Україні з 2002 року. В своїх наукових працях ми звертали увагу на питання становлення таких органів[1], а також правові та організаційні засади функціонування цих утворень[2].

Але час не стоїть на місці, супранаціональні тенденції розвитку фінансового сектора на глобальному рівні пов'язані не лише з генезисом, а також і з негативними явищами. Ці явища-виклики встановленому світовому порядку несуть загрози фінансовим системам. Нещодавно у Відні відбувся теж один Форум, цей Консультативний форум був проведений FATF та був присвячений актуальним питанням запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансування тероризму та фінансування розповсюдження зброї масового знищення. Нагадаю, FATF - Група з розробки фінансових заходів (міжурядовий орган,



ціллю діяльності якого є встановлення стандартів та сприяння ефективному здійсненню правових, нормативних та оперативних заходів по боротьбі з відмиванням коштів, фінансуванням тероризму), мандат цього міжнародного органу не має часових обмежень. Було розглянуто багато питань, зокрема, випадки невиконання нагляду, великих схем відмивання грошей, різних витоків офшорних або фінансових центрів, а також терористичних актів у різних частинах світу, фінансові інновації, машинне навчання, інтелектуальний аналіз даних, штучний інтелект, віртуальні активи та інші питання. Але питанням номер один стало Важливість протидії відмивання коштів та фінансуванню тероризму у контексті боротьби з корупцією.

Нагадаю, що актуальна редакція закону «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (далі – Базовий закон) була схвалена в «антикорупційному пакеті» у 2015 році. Ця редакція Базового закону має і коментар і відповідну підзаконну нормативно-правову базу [3,4].

Але є передумови прийняття нової редакції Базового закону. І пов'язані ці передумови з міжнародними зобов'язаннями нашої держави. До них відноситься Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (ратифікована Законом України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII), Меморандум про взаєморозуміння між Україною та Європейським союзом (ратифікований Законом України від 08.11.2018 № 2613-VIII) щодо отримання макрофінансової допомоги в розмірі 1 мільярд євро Пункт 6 вимог до другого траншу Додатку 1 до Меморандуму, Річна національна програма під егідою Комісії Україна-НАТО, Меморандум про співпрацю між Україною та МВФ, Рекомендації Комітету експертів Ради Європи з оцінки заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (MONEYVEL), зазначені в Звіті за результатами п'ятого раунду взаємної оцінки України.

Концептуальні засади розвитку Національної системи фінансового моніторингу, як такої, яка забезпечує взаємодію як класичних так і нових учасників системи буде зазначено і в новій редакції Базового закону. Нова редакція має у своїй основі: Рекомендації FATF – Міжнародні стандарти з протидії відмиванню доходів та фінансуванню тероризму і розповсюдженню зброї масового знищення (лютий 2012 р.)

Директиву (ЄС) 2015/849 «Про запобігання використанню фінансової системи для відмивання грошей та фінансування тероризму» (травень 2015 р.). Регламент (ЄС) 2015/847 «Про інформацію, що супроводжує грошові перекази» (травень 2015 р.). Також інші нормативно-правові акти, які регулюють зазначену діяльність на національному та міжнародному рівнях.

Удосконалення законодавства з питань запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, забезпечення реалізації положень нових міжнародних стандартів у сфері протидії відмиванню коштів та боротьби з фінансуванням тероризму базується на наступних принципах: принцип пріоритетності захисту законних інтересів громадян, суспільства і держави; принцип пріоритетності заходів запобігання над заходами протидії під час проведення фінансового моніторингу; принцип застосування ризик-орієнтованого підходу під час проведення фінансового моніторингу; принцип координованості взаємодії учасників національної системи фінансового моніторингу; принцип невідворотності покарання та переконливості і пропорційності заходів впливу (санкцій) за порушення Базового законодавства; принцип збереження, захисту інформації та повноти, актуальності і своєчасності інформаційного обміну; принцип співробітництва та взаємодії з іноземними державами, їх відповідними органами, міжнародними, міжурядовими організаціями.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів: становлення нового центрального органу виконавчої влади. – Матеріали міжвідомчого круглого столу «Тіньова економіка: Світові тенденції та українські реалії». – (м. Київ, 23 червня 2017 р.). – К. : НАВС, 2017. – 123 с.

2. Правові та організаційні засади функціонування національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів. – Збірник всеукраїнської науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку правової держави і громадянського суспільства». – (м. Київ, 29 березня 2017 р.). – К. : МАУП, 2017. – 128 с.

3. Науково-практичний коментар до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» / Чубенко А.Г., Лошицький М.В., Бичкова С.С., Котляревський Я.В.– К.: Ваіте, 2015. – 816 с. ISBN 978-966-2310-15-3

4. Збірка актів законодавства з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (з коментарями та роз'ясненнями) / Укладачі: Бичкова С.С., Котляревський Я.В., Лошицький М.В., Павлов Д.М., Удовик М.С. – К.: Ваіте, 2017. – 1052 с. ISBN 978-966-2310-41-2

**ПАНЕЛЬ 7**  
**ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В**  
**УКРАЇНІ**

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА**  
**АУДИТУ В МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ**

**Борець Л. В.**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,*

**Сластьоненко О. О.**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України*

На сучасному етапі розбудова дієвої та ефективної системи фінансового контролю є важливим фактором, що впливає на фінансову безпеку держави. Зокрема, в державному секторі, необхідно розробити таку систему фінансового контролю, яка базувалася б на основоположних принципах та кращих практиках ЄС. Сьогодні це є вкрай важливим кроком у процесі впровадження реформи управління державними фінансами.

Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована Законом України № 1678-VII від 16.09.2014 визначає напрями співробітництва в галузі управління державними фінансами, спрямованого на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності (глава 3, стаття 346 Угоди). Зокрема, передбачається у галузі державного внутрішнього фінансового контролю забезпечення подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [1]. Відповідно до Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту у державному органі

для здійснення внутрішнього аудиту утворюється як самостійний підрозділ – структурний підрозділ внутрішнього аудиту [2].

В Міністерстві оборони України з цією метою функціонує Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони, який спрямовує та координує діяльність територіальних підрозділів Служби внутрішнього аудиту Збройних Сил України. Основними завданнями Департаменту є надання Міністру оборони України об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій (пропозицій) щодо:

1) функціонування системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України, Генеральному штабі Збройних Сил України, інших підконтрольних суб'єктах та її вдосконалення;

2) удосконалення системи управління фінансовими та матеріальними ресурсами;

3) запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання фінансових та матеріальних ресурсів;

4) запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності Міністерства оборони України, Генерального штабу Збройних Сил України, інших підконтрольних суб'єктів.

Відповідно до частини 5-1 Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту керівник державного органу, його територіального органу, бюджетної установи підписує з керівником підрозділу відповідного органу або установи декларацію внутрішнього аудиту, в якій зазначаються мета та цілі, принципи незалежності, основні повноваження та обов'язки підрозділу [1]. При цьому, в діяльності Міністерства оборони України як окремий напрям виділяється внутрішній контроль, який визначається як комплекс заходів, що застосовуються командиром для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності військової частини. Його метою є забезпечення достатньої впевненості командування у:

1) досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до поставлених цілей та завдань (визначених спроможностей);

2) достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності;

3) виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил;

4) належному захисті активів від втрат, у тому числі внаслідок корупційних дій.

Відповідно до Порядку передбачаються повноваження керівників та особового складу з питань внутрішнього контролю та управління ризиками: Міністр оборони України організовує внутрішній контроль в апараті

Міноборони та забезпечує його здійснення в системі Міноборони; начальник Генерального штабу – Головнокомандувач Збройних Сил України – організовує внутрішній контроль та управління ризиками у Збройних Силах; Головний інспектор Міністерства оборони України координує управління ризиками в апараті Міноборони, організовує заходи з удосконалення внутрішнього контролю та здійснює оцінку стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та/або окремих його елементів у ході інспекційних заходів у системі Міноборони; керівники органів військового управління здійснюють координацію, нагляд та оцінку функціонування внутрішнього контролю та управління ризиками в підпорядкованих установах, організовують та забезпечують функціонування внутрішнього контролю та управління ризиками у своїх органах військового управління; відповідальні за діяльність здійснюють координацію та нагляд за функціонуванням внутрішнього контролю та управління ризиками у сфері своєї відповідальності; керівники установ організовують та забезпечують функціонування внутрішнього контролю у своїх установах; особовий склад установ виконує покладені на них завдання з внутрішнього контролю та управління ризиками, відповідно до актів законодавства та затверджених у встановленому порядку посадових інструкцій (функціональних обов'язків).

Починаючи з 2016 року, Департаментом внутрішнього аудиту Міністерства оборони України здійснюється послідовна робота із запровадження в Міністерстві оборони України системи внутрішнього контролю європейського зразка. При цьому, за результатами виконання 25 рекомендацій, наданих за підсумками виїзних аудитів, досягнуто результативність (економічний ефект) на суму понад 56 млн. гривень.

У 2017 році проведено 394 аудити (з них позапланові – 129) на 351 підконтрольному суб'єкті. Крім того, внутрішні аудитори взяли участь в 148 інших контрольних заходах (перевірки – 93, участь у роботі комісій – 36, участь у службових розслідуваннях – 19). Аудитами охоплено 81,3 млрд. грн. ресурсів. На 234 підконтрольних суб'єктах (59,4 % охоплених аудитами) встановлено порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 466,2 млн. грн.

Відшкодовано 102,3 млн. грн. та, крім того, виїзними аудитами попереджено 60,1 млн. грн. незаконних втрат та збитків, а також прийнято рішення про відшкодування 17,1 млн. грн. втрат та збитків. До відповідальності притягнуто 3497 осіб, у т. ч. до матеріальної – 2317 та до дисциплінарної – 1180. До правоохоронних органів передано матеріали контрольних заходів на суму 425,2 млн. грн. втрат та збитків (в тому числі матеріали аудитів, проведених наприкінці попереднього року, на суму 18,1 млн. грн.).

В результатах внутрішнього аудиту за 2018 рік дублюються положення щодо спрямування зусиль внутрішнього аудиту. Наводяться такі показники: завершено проведення 262 контрольних заходів, з яких 206 аудитів (з них позапланові аудити — 62), перевірок — 34, участь у роботі комісій — 19, участь у службових розслідуваннях — 3. Аудитами охоплено 56,2 млрд. грн. ресурсів. У 129 підконтрольних суб'єктах аудитами встановлено порушення, що призвели до втрат та збитків на суму майже 244,0 млн. грн. Відшкодовано 118,4 млн. грн. та прийнято рішення про відшкодування втрат та збитків на суму 4,5 млн. грн.; крім того, виїзними аудитами попереджено 37,4 млн. грн. незаконних втрат та збитків. За результатами впровадження 11 рекомендацій досягнуто результативність — економічний ефект склав майже 18,8 млн. грн. До відповідальності притягнуто 1673 особи, у тому числі: до матеріальної — 1057, до дисциплінарної — 616. До правоохоронних органів передано матеріали аудитів на суму 302,8 млн. грн. втрат та збитків (у т. ч. передано матеріали аудитів, завершених наприкінці 2017 р., на суму 68,9 млн. грн.).

В результаті проведеного дослідження можна констатувати, що порівнюючи з попередніми результатами внутрішнього аудиту за 2017 рік, діяльність за 2018 рік є менш ефективною та результативною. Станом на 2019 рік стратегічною ціллю Департаменту аудиту та територіальних управлінь внутрішнього аудиту визначено, що у 2023 році необхідно досягти та у подальшому забезпечувати повну відповідність діяльності Міжнародним основам професійної практики внутрішнього аудиту (The International Professional Practices Framework).

Таким чином, можна зробити висновок, що внутрішній контроль і внутрішній аудит в Міністерстві оборони відокремлюються і не зводяться один до одного. Так, наприклад, відповідно до Стандартів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України внутрішній аудит не залучається до виконання завдань та функцій з внутрішнього контролю, покладених на організації; внутрішній аудит не належить до заходів контролю. Проте положення щодо проведення внутрішнього аудиту все ж таки містяться в документах, якими встановлюється порядок здійснення внутрішнього контролю, що, в свою чергу, призводить до їх дублювання.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковано Законом № 1678-VII від 16.09.2014 // Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#n2820](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2820).

2. Постанова Кабінету Міністрів України. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту від 28 вересня 2011 р. № 1001 // Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>

## **ФІНАНСОВО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ СУДОВОЇ ВЛАДИ В УМОВАХ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ: МЕХАНІЗМ ТА ПРАВОВИЙ СТАТУС СУБ'ЄКТІВ**

**Гарбінська-Руденко А. В.**

*кандидат юридичних наук, доцент,*

*доцент кафедри фінансового права*

*Університету державної фіскальної служби України,*

**Шмигельська О. Д.**

*здобувач другого (магістерського)*

*рівня вищої освіти ННІ права*

*Університету державної фіскальної служби України*

Організація ефективної судової системи в демократичних і правових державах ґрунтується на принципі самостійності та незалежності судової влади, адже саме це дозволяє захистити процес прийняття судових рішень від тиску законодавчої та виконавчої влади. На основі цього принципу головним завданням організації фінансування судової влади є забезпечення повного і незалежного здійснення правосуддя.

В Конституції України сказано, що судочинство в нашій країні здійснюється судами загальної юрисдикції та Конституційним судом України. Діяльність судової влади фінансується з державного бюджету, але для здійснення своїх функцій, судова влада може фінансуватися також з інших джерел, передбачених законодавством [2].

Також однією з конституційних гарантій незалежності суддів є особливий порядок фінансування судів. Важливим механізмом забезпечення такої гарантії є встановлений ч. 1 ст. 130 Конституції України обов'язок держави забезпечувати фінансування та належні умови для функціонування судів і діяльності суддів шляхом окремого визначення у Державному бюджеті України видатків на утримання судів [1].

Централізований порядок фінансування судових органів з Державного бюджету України в обсягах, які мають забезпечувати належні економічні умови для повного і незалежного здійснення правосуддя, фінансування потреб судів (витрати на розгляд судових справ, ремонт і охорону судових

приміщень, придбання оргтехніки, поштові витрати тощо) має обмежити будь-який вплив на суд і спрямований на гарантування судової діяльності на основі принципів і приписів Конституції України.

Оскільки видатки Державного бюджету України на утримання судової влади захищені безпосередньо Конституцією України, то вони не можуть бути скорочені органами законодавчої або виконавчої влади нижче того рівня, який забезпечує можливість повного і незалежного здійснення правосуддя згідно із законом. Таким чином, уряд затверджує в державному бюджеті України витрати на користь судів, і саме тому державний бюджет України вважається єдиною основою фінансування всіх судів в Україні.

Як зазначає Городовенко В.В., принципи фінансування судів встановлені нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетні взаємовідносини в Україні, а саме:

- Конституцією України;
- Бюджетним кодексом України;
- щорічними законами про Державний бюджет;
- іншими законами відповідно до врегулювання економічних правовідносин, які виникають під час формування, розгляду, прийняття, виконання бюджетів та при аналізі відомостей про їх виконання, а також при здійсненні контролю за виконанням Державного бюджету України [3, с.215].

Крім Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, в координаційному забезпеченні судів інтенсивне сприяння виконують апарати суддівського самоврядування - збори суддів України, Рада суддів України, а крім того безпосередньо уповноважені управління і відділи, що функціонують в складі судів.

Їх можливості і функції в частині координаційного забезпечення функціонування судів і роботи суддів формуються згідно із законами та іншими нормативно-правовими актами. Розпорядниками бюджетних коштів щодо фінансового забезпечення діяльності судів виступають суди загальної юрисдикції і Конституційний Суд України, а щодо фінансового забезпечення діяльності Вищої кваліфікаційної комісії суддів України, органів суддівського самоврядування, Національної школи суддів України - Державна судова адміністрація України.

В монографії Кирилюка Р.І. відзначається, що Державна судова адміністрація України виступає як головний розпорядник бюджетних коштів в аспекті їх фінансового забезпечення і вона, в свою чергу, фінансує Вищу кваліфікаційну комісію суддів України, органи суддівського самоврядування, Національну школу суддів України [4, с.188].

Саме на Державну судову адміністрацію покладено функцію доводити до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня відомості про обсяги видатків, затверджувати їх кошториси, забезпечувати управління



бюджетними надходженнями, здійснювати внутрішній нагляд за вірністю надходжень, які отримані розпорядниками коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і використанням їх. Вона також має обов'язок отримувати від них звіти про використання коштів і аналізувати ефективність їх використання.

ДСА України за погодженням з Радою суддів України розробляє і затверджує єдині правила, які забезпечують належні економічні умови для повного і незалежного здійснення правосуддя, фінансування потреб судів, обмеження будь-якого впливу на суд і спрямовані на забезпечення судової діяльності на основі Конституції України [5, с.124].

Рада суддів представляє функції судових органів, зокрема, здійснюється контроль судової діяльності та діяльності ДСА. Крім того, принципи здійснення моніторингу закріплені в Гл. 17 Бюджетного кодексу України [6].

Таким чином, державний бюджет України окремо визначає витрати на утримання судів, оскільки фінансова та матеріально-технічна підтримка покладається на державу.

Так як в ч. 1 ст. 130 Конституції України закріплено, що «держава забезпечує фінансування та відповідні умови для судів та суддів», то саме бюджет України забезпечує справедливу і неупереджену основу для фінансування діяльності судів, а будь-які обмеження або скорочення судового фінансування є неконституційними.

Відсутність встановлених нормативів фінансування судів державою не може бути підставою для довільного визначення його обсягів органами законодавчої або виконавчої влади, оскільки необхідні витрати з державного бюджету України на суди не можуть скорочуватися до рівня, що не забезпечує виконання вимог ст. 130 Конституції України щодо фінансування судів.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Конституція України: станом на 1 вересня 2016 р.: відповідає офіційному тексту. Харків: Право, 2016.
2. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII. Голос України. 2016 (№ 43).
3. Городовенко В. В. Незалежність суддів і самостійність судів у контексті нового етапу судово-правової реформи / Вісник Академії правових наук України, 2016. № 3. 213–215 с.
4. Кирилюк Р. І. Державна судова адміністрація України як суб'єкт забезпечення діяльності судів: монографія / Київ: Логос, 2012. 188 с.
5. Хливнюк А. М. Участь державної судової адміністрації України у фінансуванні судів. Вісник Академії адвокатури України. 2008. № 13. С. 124.

6. Бюджетний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 5478-3. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51.

## **РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В РОЗБУДОВІ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ**

**Гмирін А. А.**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри кримінального права та кримінології  
Університету державної фіскальної служби України*

У забезпеченні економічної безпеки будь-якої держави важлива роль та значення належать створенню адекватного фіскального простору. Адже економічна безпека це не тільки захищеність від внутрішніх і зовнішніх загроз, але й здатність інститутів влади створювати базис, зокрема фінансовий, для реалізації та захисту національних інтересів. Ефективно сформований фіскальний простір поряд з можливостями забезпечення належного рівня соціально-економічного добробуту громадян, дозволяє реалізувати здійснення державою притаманних їй функцій, серед яких досягнення економічної безпеки посідає панівне місце. Існує ціла низка індикаторів, що дозволяють оцінити рівень економічної безпеки, однак очевидно, що створення можливостей для формування економічної безпеки передусім пов'язане з існуванням відповідного простору, зокрема, фіскального, у якому розгортаються існування та реальний зміст і з'являється можливість вільно розвиватися та зміцнюватися.

На жаль, подібна постановка питання не знайшла адекватного розкриття, а тому це значно актуалізує та підсилює науковий інтерес до природи та чинників формування фіскального простору. Перший крок на цьому шляху вбачається власне у теоретичному осмисленні економічного змісту дефініції «фіскальний простір», оскільки науковцями [1] зазначається відсутність усталеного трактування такого змісту, що призводить й до недостатності чіткості при визначенні інструментарію його формування.

Виходячи із вихідного тлумачення простору як об'єктивної форми існування матерії, яка характеризується протяжністю і обсягом, фіскальний простір, на нашу думку, можна охарактеризувати як обсяг (ємність) фінансових ресурсів, сформованих державою у конкретному періоді, який містить і надає можливість вільно і якомога повніше виконувати притаманні державі функції й сприяти соціально-економічному розвитку суспільства загалом. У зазначеному контексті особлива роль у практичному забезпеченні

фіскального простору, природно, належить державному фінансовому контролю як невід'ємної частини державного механізму.

Відсутність відпрацьованих теоретико-методологічних та практичних підходів до організації державного фінансового контролю стосовно формування фіскального простору і на цій основі - забезпечення економічної безпеки перешкоджає дієвості механізмів державного регулювання національної економіки та вирішенню соціально-економічних завдань, що стоять перед державою.

Один з підходів до кількісної визначеності фіскального простору – це оцінка реакції первинного балансу на зміни у рівні боргу до потенціалу податкових доходів для виконання боргових зобов'язань країни [2]. Другий – базується на різних методах оцінки податкових доходів. Зокрема, пропонується визначати фіскальний простір як кількість років, необхідних для того, щоб податкові доходи покрили суму боргу держави, тобто державний борг слід поділити на фактичні податкові надходження [3].

Не складно помітити, що в обох підходах провідною прикметою виступає обсяг податкових доходів, що, в свою чергу, окреслює вагомість виокремлення у структурі державного фінансового контролю сегмент податкового контролю. Тобто, в даному випадку питання обсягів і якості фіскального простору переміщується в площину пошуку в окремих сегментах державного фінансового контролю форм (інструментарію), здатних сприяти нарощуванню необхідних обсягів і якості фіскального простору та одночасно набуває й суто прагматичного характеру, зважаючи на існуючу негативну тенденцію щодо обсягів і якості фіскального простору. Вони викликані, зокрема, існуванням різних мотиваційних дій суб'єктів-учасників ринку, вірогідністю шахрайства, викривлення результатів діяльності, їх недостатньою прозорістю, а відтак, - недосконалістю інститутів податкового та загалом фінансового контролю.

Органи державної влади, що провадять діяльність у сфері вдосконалення фінансового контролю більш жорсткими засобами не мають відмовлятися від таких дій через існуючу думку про звуження простору економічної свободи. Неправомірність такої відмови може бути підтверджена позицією О.Прутської про те, що домінування неформальних регуляторів і ренто орієнтованої поведінки слід розглядати серед головних причин, що спричиняють в кінцевому підсумку зростання тіньової економіки і поширення тіньових відносин на позаекономічну, тобто всю соціальну сферу суспільства [4, с. 204].

Звідси існують підстави державний податковий контроль як самостійний феномен представляти одночасно і як важливу прикмету фіскального регулювання - система засобів та комплексу дій, за допомогою яких держава може впливати на кількісно-якісні характеристики фіскального

простору для досягнення бажаних соціально-економічних результатів і забезпечення економічної безпеки. Пов'язаність цих питань очевидна та корелює із узагальненим визначенням поняття регулювання, а саме, що це система дій уряду, яка повинна включати вибір кінцевої мети політики, виходячи з максимізації функцій суспільного добробуту [5].

Разом з тим, при наявності розмаїття відмінних поглядів на податковий контроль, що характеризують його як у складі державного фінансового контролю, так і як самостійний вид контролю, відображення його зв'язку з фіскальним регулюванням та формуванням фіскального простору чітко не простежується.

На наш погляд, наголос на системі дій та заходів в трактуванні податкового та фінансового загалом контролю та його участі у формуванні фіскального простору, повніше визначатиме і можливості, і якість виконання таким контролем його функцій, адже згідно словникового трактування поняття простору, його відкрити означає можливість вільно розвиватися, а його знайти – це мати можливість виявитися якомога повніше.

Методологічно важливим у зазначеному контексті є розуміння того, що державний податковий та фінансовий загалом контроль, з одного боку, виступають одним із чинників формування фіскального простору, проте, з іншого- така контрольна діяльність держави відбувається у цьому просторі. Тому, коли сьогодні виникає питання причин недосконалості контрольної діяльності держави в ряду таких причин має місце недооцінка та відсутність чіткого розуміння складності взаємозв'язку окремих процесів, можливість уникнення яких містить використання системного підходу.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Затонацька Т.Г., Ткаченко О.Є. Теоретична сутність та особливості формування фіскального простору // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». - №3 (31). - 2016. – С. 119-125.
2. Bohn.H. The behavior of us public debt and deficits' // Quarterly Journal of Economics. – 1998. – 113 (3). – P. 949-963.
3. Aizenman, J. De facto Fiscal Space and Fiscal Stimulus: Definition and Assessment / J. Aizenman Y.Jinjarak // NBBER. – 2010. – № 16539.
4. Прутська О. Інституціоналізм і проблеми економічної поведінки в перехідній економіці [монографія] / О.Прутська. – К.: Логос, 2003. – 256 с.
5. Tinbergen J. On the Theory of Economic Policy. Amsterdam. «North Holland». 1952.

## ДЕЯКІ ШЛЯХИ ПОДАЛЬШОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД

**Іванський А. Й.**

*доктор юридичних наук, професор, заступник керівника  
Північного офісу Держаудитслужби*

Найважливішим завданням права є найбільш ефективно регулювання відповідного спектру суспільних відносин, виходячи з рівня розвитку суспільства і держави та їх сучасних завдань, пошук та побудова найбільш оптимальних правових режимів функціонування та розвитку як окремого сегмента суспільних відносин, так і вдосконалення й оптимізація всього комплексу суспільних відносин.

Економічна безпека є похідним явищем від найважливішої складової державного суверенітету - його економічного підґрунтя, та визначається як здатність держави до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх та внутрішніх загроз, а також здатності національної економіки зберігати та поновлювати процес суспільного відтворення і достатній оборонний потенціал у кризових ситуаціях. [1]

В умовах стримування зовнішньої агресії та глибокої економічної кризи в Україні, понаднормових запозичень України на зовнішніх фінансових ринках, особливо актуальними є дослідження змісту фінансової діяльності держави та здійснення державного фінансового контролю на усіх стадіях такої діяльності та правового забезпечення усього процесу. Адже на сьогодні фінансовий контроль є одним із найбільш дійових заходів зміцнення фінансової дисципліни, бережливого та економічного використання матеріальних ресурсів держави та органів місцевого самоврядування.

На жаль чинне законодавство не містить визначення терміну «Фінансовий контроль», що надає можливості та створює передумови та вільного трактування суб'єктами правовідносин у галузі фінансового контролю самого змісту найважливішого терміну «фінансовий контроль», та відповідно лише обережно визначати його основні засади, принципи та керуватися напрацюваннями науки фінансового права України та міжнародними документами, ратифікованими Україною. До речі про недостатність розроблення термінологічного апарату у галузі державного фінансового контролю зазначено й експертним управлінням Верховної ради України у Висновку до законопроекту №9086 «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», який був внесений до парламенту Кабінетом Міністрів України 17.09.2018 та розроблений колективом Державної аудиторської служби України під керівництвом

Голови Гаврилової Лідії Володимирівни. Слід зазначити, що розроблений та внесений законопроект є надзвичайно важливим кроком щодо нормативного врегулювання відносин та подальшого будівництва структури державного фінансового контролю. В той же час експертним управлінням ВР України звернуто увагу, що розвиток законодавчого регулювання державного фінансового контролю має здійснюватися саме шляхом регламентації загальних понять, принципів та засад державного фінансового контролю, розмежування державного зовнішнього та внутрішнього, централізованого та децентралізованого державного фінансового контролю; регламентації форм та методів контролю. Зазначене яскраво свідчить, що державні фінанси України, система державного фінансового контролю гостро потребують спеціалізований закон «Про державні фінанси» з розділом «Державний фінансовий контроль», чи самостійний закон «Про державний фінансовий контроль», про що вже давно та багаторазово зазначали науковці у галузі фінансового права у дисертаційних та інших наукових дослідженнях. Тому висловлюю надію, що зазначені орієнтири подальшого розвитку фінансового права у галузі державного фінансового контролю будуть внесені у плани наукової діяльності кафедр фінансового права та майбутні наукові напрацювання створять належний фундамент для створення запропонованих законопроектів суб'єктами законодавчої ініціативи.

Законодавчого визначення фінансового контролю, як вже вказувалось немає, проте є визначення одного з видів **фінансового контролю у Податковому кодексі України** – податкового контролю ст.61 [2] Фундатором фінансового права України у галузі фінансового права академіком Вороною Лідією Констатівною, фінансовий контроль визначався як регламентована правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів з перевірки своєчасності і точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності та ефективності їх використання. [3, 82]

Академік Кучерявенко Микола Петрович дефінює фінансовий контроль як спеціальний державний контроль, діяльність фінансових органів та їх посадових осіб по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і раціональності при мобілізації, розподілі і використанні централізованих та децентралізованих грошових фондів та пов'язаних з ними матеріальних ресурсів. [4, 53] Провідна вчена у галузі фінансового права України з проблематики фінансового контролю професор Савченко Леся Анатоліївна розрізняє поняття «фінансового контролю» та «публічного фінансового контролю» та надає власне визначення [5, 43-44]

При нормативному конструюванні дефініції фінансового контролю, слід враховувати, що фінансовий контроль ґрунтується на певних **принципах**, система яких закріплена у **Лімській декларації**

**керівних принципів контролю**, прийнятій IX Конгресом міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAL) у жовтні 1977 році, до якої у 1996 році приєдналася й Україна. Серед основних принципів фінансового контролю були передбачені такі: **незалежність** фінансового контролю; **законодавче закріплення** незалежності органів фінансового контролю; визначення необхідності здійснення **попереднього контролю** й контролю за фактичними результатами; наявність **внутрішнього та зовнішнього** контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю; **гласність та відкритість** контрольних органів з обов'язковою вимогою дотримання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом. [6, 42-51]

Звертають на себе увагу висновки та результати аналітичного дослідження Європейського рахункового двору, які у власному аналітичному звіті Lücken, Überschneidungen und Herausforderungen: eine Landscape-Analyse der EU-Regelungen zur Rechenschaftspflicht und zur öffentlichen Finanzkontrolle //EUROPÄISCHER RECHNUNGSHOF (Прогалини, грані та проблематика: ландшафтний аналіз європейського регулювання обов'язкової звітності та публічного фінансового контролю), які визначають 6 елементів системного зв'язку фінансового контролю та бухгалтерського обліку, а саме: чітке визначення функції та компетенції; достовірність управління з точки зору досягнення політичних цілей; всеохоплюючий та демократичний нагляд; наявність кругового зворотного зв'язку, щоб зробити можливим втілення необхідних заходів та покращень; потужні повноваження для незалежного окремого аудитора для перевірки ведення бухгалтерського обліку та дотримання правових приписів (комплаєнс) та економічності чи рентабельності; втілення рекомендацій за результатами контрольного заходу та подальше супроводження цього суб'єкту від того ж перевіряючого. [7, 24]

У перелічених принципах відносно новим явищем для української реальності є комплаєнс, але це тема для іншого доповіді, а також є цікавим поєднання суцільності та демократичності фінансового контролю, особливо зважаючи на те, що це є критерії, які важко єднаються. З цього приводу привертає інтерес дослідження швейцарського професора Mark SCHELKER розширеного фінансового контролю, а також *попереднього ex ante і наступного контролю ex post Kontrolle*. Швейцарський дослідник доходить висновку, що на місцевому рівні попередня оцінка проекту бюджету (включаючи прийняття економічного розвитку та розвитку обсягів дохідної та видаткової політики), рівно як й інвестиційних проектів, зробила б за можливе запобігання багатьом проблемам та порушенням **ще перед прийняттям відповідних рішень про затвердження бюджетів чи інвестиційних проектів**. Такий попередній контроль здійснюється через незалежні органи в Швейцарії на рівні комунальних громад вже на протязі

століть. В деяких кантонах Швейцарії обрані народом *місцеві Рахункові комісії або комісії з перевірки Господарських угод* здійснюють не тільки наступний фінансовий контроль, але й також ретельно вивчають проекти бюджету та інвестиційних проектів. Результати таких досліджень відображаються в доповіді, де комісії надають громадянам свої оцінки проектам під час загальних зборів громадян. В деяких кантонах такі комісії можуть робити контрпропозиції відносно пропозицій виконавчих органів місцевих громад. Такі різні прояви фінансового контролю під одним загальнонаціональним дахом створюють належні умови для вивчення найбільш ефективної форми фінансового контролю. [8, 357-380]

Дослідження професора кафедри економіки народного господарства університета Фрайбурга Mark SCHELKER стосовно функціонування незалежного фінансового контролю в умовах демократії - «Unabhängige Finanzkontrolle in der Demokratie», Universität Freiburg, Schweiz містить також приклади подібної організації фінансового контролю в місцевих громадах і в інших європейських країнах. Зокрема зазначається, що схожі функції в різних їх проявах здійснюють фіскальні ради наприклад, в Австрії чи в Нідерландах. В останні роки практика заснування таких фіскальних рад знайшла поширення в Швеції, Канаді та Великій Британії. Головне їх призначення протидіяти непослідовній фінансовій діяльності через попередню оцінку різних фінансових параметрів. Фіскальні ради з різних точок зору є порідненими з швейцарськими комунах з розширеним фінансовим контролем. [9,55] Зазначені пропозиції та європейський досвід могли б бути корисними у подальших наукових пошуках у галузі державного фінансового контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Економічна безпека [Режим електронного доступу] [https://uk.wikipedia.org/wiki/Економічна\\_безпека\\_держави\\_\(дисципліна\)#Фінансова\\_безпека](https://uk.wikipedia.org/wiki/Економічна_безпека_держави_(дисципліна)#Фінансова_безпека)
2. Податковий кодекс України // Голос України від 04.12.2010, № 229.
3. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – с. 82.
4. Воронова Л.К., Кучерявенко М.П. Фінансове право: Учебное пособие для студентов юрид.вузов и ф-тов. – Харьков: Легас, 2003. – с.53.
5. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб./ Л.А.Савченко. – К.: Юрінком Інтер, 2008 – с. 43-44.
6. Лимская Декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных документов /



[составители: С. О. Шохин, В. И. Шлейников] ; анализ. Разд. и общ. ред. С. О. Шохина. — М. : Прометей, 1998. — С. 42—51.

7. Lücken, Überschneidungen und Herausforderungen: eine Landscape-Analyse der EU-Regelungen zur Rechenschaftspflicht und zur öffentlichen Finanzkontrolle //EUROPÄISCHER RECHNUNGSHOF 12, rue Alcide De Gasperi 1615 Luxembourg LUXEMBURG Tel. +3524398-1 E-mail: eca-info@eca.europa.eu Internet: <http://eca.europa.eu> Twitter: @EUAuditorsECA YouTube: EUAuditorsECA Zahlreiche weitere Informationen zur Europäischen Union sind verfügbar über Internet, Server Europa (<http://europa.eu>). Luxembourg: Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union, 2014 ISBN 978-92-872-0952-8 doi:10.2865/18082 © Europäische Union / [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/LR14\\_01/QJ0214776DEC.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/LR14_01/QJ0214776DEC.pdf)

8. Schelker, Mark und Reiner Eichenberger (2010). Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution. *Journal of Comparative Economics* 38, 357-380.

9. Mark SCHELKER. Unabhängige Finanzkontrolle in der Demokratie <http://www.wpz-fgn.com/wp-content/uploads/K12-Finanzkontrolle.pdf>

## **ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК (КОНТРОЛЬНО-ПРАВОВА ПРОЕКЦІЯ)**

**Криницький І. Є.**

*доктор юридичних наук, професор, старший науковий співробітник, завідувач кафедри цивільного, господарського і фінансового права Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

Фінансовий контроль відіграє надзвичайно важливу роль у забезпеченні економічної безпеки України, реалізації державної фінансової політики, прискоренні соціально-економічного розвитку країни, установленні та дотриманні режиму законності та правопорядку. При цьому необхідно враховувати, що з одного боку, об'єктивною базою фінансово-контрольної діяльності є контрольна функція публічних фінансів, з іншого боку, контроль виступає універсальною функцією соціального (зокрема, державного) управління. Побудова сучасної фінансово-контрольної моделі, досягнення належного рівня правового регулювання контрольного сегменту публічної фінансової діяльності вимагають комплексного підходу, фахового аналізу та конструктивної трансформації наявних складових системи вітчизняного фінансового контролю. Одними з її ключових компонентів є види, форми та методи фінансового контролю. Особливе місце у наведеному

ряду посідає саме метод, його можна визначити як сукупність способів, засобів і прийомів здійснення контрольних функцій в сфері публічної фінансової діяльності. Адекватне обрання (на що у першу чергу впливають: обсяг компетенції контролюючого органу; цілі та задачі, що перед ним поставлені; момент проведення фінансового контролю) та ефективного застосування конкретного методу фінансового контролю дозволяють досягнути не тільки максимального позитивного ефекту, але й отримати чіткий та об'єктивний результат. Саме до методів фінансового контролю зараховують облік окремі науковці (як представники юридичної, так і економічної науки).

Так, В.Роль, В.Сергієнко та С.Попова не тільки відносять облік до основних методів фінансового контролю, але й водночас визнають, що він є досить специфічним фінансово-контрольним методом, сфера застосування якого головним чином обмежується діяльністю контролюючих органів при здійсненні реєстрації суб'єктів контролю (наприклад, платників податків) або в інших випадках, визначених чинним законодавством (наприклад, при погашенні податкової заборгованості перед бюджетом шляхом проведення взаємозарахувань коштів з фінансуванням витрат у рахунок погашення недоїмки за відповідними платежами в Державний і місцеві бюджети). На їх погляд, облік не обмежується чисто реєстраційною роботою, а включає також аналітику і створення інформаційної бази [1, с.68]. З наведеною позицією солідаризується А.Тищенко, зазначаючи, що сутність обліку у фінансово-контрольних відносинах полягає у переведенні конкретних суб'єктів з одного стану в інший шляхом реєстрації як платників податків, перереєстрації, внесенні змін до облікових справ, а також зняття з обліку в органі Міністерства доходів і зборів України із закріпленням їх на визначений час в одному з таких стабільних станів, із занесенням відповідної інформації у певні реєстри [2, с.7]. Зразу ж зауважимо, що наведене розуміння автором змісту окресленої правової категорії свідчить про ототожнення ним реєстрації та обліку. Ми не можемо підтримати зазначену точку зору. Адже за всієї взаємозалежності реєстрації та обліку, за всієї їх спорідненості, наявності спільних ознак, на нашу думку, більш логічно виправдано розглядати їх як самостійні фінансово-процесуальні провадження.

Що ж стосується обліку, то слід зазначити, що він спрямований не тільки на узагальнення отриманих при реєстрації даних, створення та забезпечення належного функціонування інформаційної бази, але й охоплює процес фіксації вчинення платником господарських операцій та їх результатів. На користь тези щодо автономності податкової реєстрації та обліку свідчить також й наявність у кожного з них повного «комплекту» необхідних внутрішніх, взаємозалежних елементів:

сукупності відокремлених однорідних процесуальних правовідносин; процесуального доведення, з'ясування та обґрунтування всіх передбачених законодавством фактичних обставин; офіційних процесуальних актів-документів.

Цілком зрозуміло, що зазначений підхід знаходить своє відбиття й на підгалузево-інституційному рівні.

Зокрема, О.Шевчик включає облік до кола методів валютного контролю [3, с.144]. Здається, що більш точним в цьому контексті вести мову про валютний облік як цілеспрямовану діяльність з накопичення, обробки та зберігання специфічної інформації, доведення її до певного стандартизованого виду. До сфери цієї правової категорії слід також віднести забезпечення компетентним органам зручного доступу до бази валютного обліку. На наш погляд, зв'язок між валютним контролем та обліком має опосередкований характер, до того ж це однопорядкові категорії. Головне призначення валютного обліку - це «допомога» у виконанні суб'єктами своїх обов'язків в сфері валютного обігу. Проте, буде несправедливо заперечувати, що результати облікової діяльності використовуються при здійсненні валютного контролю. Спрощене ставлення до відмежування термінів «валютний облік» і «контроль валютного обліку» можливо відбувається через змішування цих правових категорій.

Додаткової аргументації потребує також позиція автора стосовно віднесення валютного декларування до обліку [3, с.151 - 152]. На підтримку цієї тези, в роботі вказується на необхідність обов'язкового декларування та досліджується форма валютної декларації. Проте, варто зауважити, що декларація традиційно вважається різновидом звітної документації. Звітна ж діяльність здійснюється задля об'єктивної, документальної фіксації результатів діяльності (проміжних чи підсумкових), наявного стану речей. При цьому декларація складається на підставі даних валютних реєстраційних та облікових документів, але не навпаки.

Серед фахівців з оподаткування зазначений підхід знаходить більше прихильників. При цьому одні з них, облік платників податків та об'єктів, що підлягають оподаткуванню відносять як до способів (тобто до методів), так і до форм податкового контролю [4, с.172]. Інші, пропонують більш складну конструкцію - облік платників податків та облік податкових надходжень, нарахованих сум та заборгованості відносять до основних форм податкового адміністрування при здійсненні заходів податкового контролю. Водночас, називають податковий контроль одним з основних методів податкового адміністрування [5, с.5]. В юридичній літературі висловлені й більш категоричні позиції: а) облік організацій та фізичних осіб - це форма податкового контролю [6, с.12]; б) державна реєстрація платників податків й

ведення їх обліку (реєстраційний облік), а також ведення обліку об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням - це методи податкового контролю, що встановлені законодавством Республіки Казахстан [7, с.492].

В свою чергу, Р.Єна, розглядаючи контрольні повноваження органів в сфері оподаткування, стверджує, що до системи прийомів та способів (тобто до методів) здійснення цієї контрольної діяльності можна віднести облік платників податків [8, с.68]. Слід зазначити, що певна логіка в наведених міркуваннях звичайно є. Дійсно, зв'язок між податковим контролем і податковим обліком існує. Водночас, слід констатувати, що зв'язок між ними має доволі опосередкований характер. Вважаємо, що провадження з ведення податкового обліку та провадження з податкового контролю є цілком автономними податково-процесуальними провадженнями. На нашу думку, основне призначення податкового обліку – це «сприяння» платнику податків і зборів у виконанні ним свого дуалістичного конституційного обов'язку зі сплати податкових платежів та з податкової звітності. Тому є всі підстави погодитись з висловленим у вітчизняній юридичній літературі підходом згідно до якого податковий облік реалізується з метою оподаткування. Що ж до контролю в сфері оподаткування, то «участь» в реалізації цієї мети для податкового обліку є другорядним й відстроченим у часі завданням. Викривлене сприйняття характеру взаємозв'язку між даними правовими категоріями можливо відбувається через змішування понять «податковий облік» і «контроль податкового обліку».

Таким чином, вважаємо, що передусім потрібно закріпити в чинному законодавстві України визначення фінансового обліку і реєстрації, методів фінансового контролю, при цьому обов'язково врахувати їх різну правову природу. Також доцільно чітко визначити «закритий» перелік фінансово-контрольних методів. Зважаючи на системоутворюючий характер окреслених термінів, пропонуємо розмістити їх легальні дефініції в фінансовому конституційному законі (Основах фінансового законодавства України).

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Роль В.Ф., Сергієнко В.В., Попова С.М. Фінансове право. Навч. посіб. - Київ: Центр учбової літератури, 2011. - 392 с.
2. Тищенко А.О. Правові засади обліку як методу фінансового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. - Запоріжжя, 2013. - 15 с.
3. Шевчик О.С. Регулювання валютного контролю в Україні: фінансово-правовий аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. - Харків, 2010. - 193 с.

4. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. - Москва: ИНФРА-М, 2000. - 429 с.
5. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. - Москва: Книжный мир, 2002. - 368 с.
6. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Воронеж, 2005. - 27 с.
7. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. - Алматы: ТОО «Издательство «Норма-К», 2003. - 512 с.
8. Єна Р.О. Правове регулювання документальних перевірок, які здійснюються органами фінансового контролю України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. - Харків, 2015. - 211 с.

## **УЗГОДЖЕННЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ІНСТИТУТУ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЯК ПЕРЕДУМОВА ЇХ ПРАВОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ**

**Онишко О. В.**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри господарського права та процесу  
Університету державної фіскальної служби України*

Інструменти державного регулювання, вагоме місце в структурі яких займає інструментарій фінансового контролю, є одними із найдієвіших важелів впливу на розвиток економіки. Це засоби впливу на інтереси учасників сфери підприємництва, що визначають економічний розвиток країни та суспільний добробут. Зважаючи, що суспільні та приватні інтереси не можуть бути рівноважними, завжди виникає потреба їх узгодження, зокрема й за рахунок інституту відповідальності. «Держава повинна сформувати на ринку такий економічний порядок, який би обумовлював його розвиток та забезпечував індивідуальну відповідальність його учасників» [1, с.168].

На перший погляд, контроль і відповідальність відображають різні явища, проте можуть добре сприйматися у співставленні. Контроль і відповідальність не просто існують поряд, контроль кореспондує із зобов'язаннями і заборонами, що є засобами відповідальності. На жаль, таке сприйняття має місце радше теоретично, а не в реальній дійсності. Разом з тим, в площині правопорядку, який відносять до універсальних феноменів, зважаючи на багаточисельність його критеріїв, актуалізується також і відповідальність. «Правова поведінка розгортається по вісі «конфліктність –

девіантність», а точніше «законослухняність – правопорушення». Законослухняність є родом дисципліни (вірніше, її змісту); правопорушення є родом творчості, самостійності, суверенності, лише з від’ємним знаком» [2, с.313].

Тобто, можуть бути підстави вести мову про оптимізацію як наданні чому-небудь оптимальних властивостей, обрання найкращого з можливих варіантів [3, с.313]. Під оптимізацією системи державного фінансового контролю та інституту відповідальності будемо вважати сукупність дій, об’єднаних в єдину систему для вибору оптимальних варіантів їх правового регламентування з метою зменшення опортуністичної поведінки та її негативних результатів.

Складність виконання цього завдання очевидна, а тому вимагає правового регламентування, в основі якого теоретико-методологічне забезпечення, насамперед, в площині з’ясування сутності правового регламентування та його меж. Останнє власне й становить основу ефективності державного регулювання. У зазначеному контексті важливими, на наш погляд, можна визнати ряд положень, а саме: 1) сфера правового регламентування – це сукупність відносин, що повинні бути піддані або вже піддані правовій регламентації [4, с.43]; 2) про існування «розумної межі», яка відокремлює сферу правового від не правового та окреслює рамки застосування норма права [5, с.280]; 3) сфера та межі правового регулювання не збігаються [6, с.318]. Останнє пов’язане з тим, що в процесі господарювання та взагалі на ринку нерідко виникають відносини, які не охоплюються правовим врегулюванням, а з іншого боку, можливе існування таких норм і правил, які не відповідають інтересам учасників ринку. Звідси поряд з існуванням правових норм наявність значного обсягу неформальних норм, що визначаються звичаями та мораллю, які неможливо контролювати й застосувати для їх виконання державні механізми примусу.

У практичному підході вищенаведене призводить до висновку, з яким слід повністю погодитися, що правове регулювання «...відбувається лише через узгоджене функціонування всіх правових засобів, елементів, механізму правового регулювання» [7, с.5]. До складу таких засобів, елементів, механізмів логічно віднести інститут відповідальності, дія якого передбачає встановлення санкцій, окремих видів покарання за порушення правових норм. Проте не можна стверджувати, що інститут відповідальності абсолютно не поширюється на неформальні норми. При всій складності спростувати твердження про те, що саме рівень розвитку правових відносин визначає рівень розвитку ринку загалом, не менш обґрунтованою визнають думку, згідно якої неформальні правила (норми моралі, звичаї тощо) також визначають стабільність і стійкість розвитку ринкових відносин. Можна

припустити, що в цьому випадку інститут відповідальності набуває інших форм своєї реалізації.

Фахівці з використання для потреб державного регулювання інституціонального інструментарію ведуть мову про так званий «мимовільний порядок», коли учасники ринку формують та дотримуються стійких моделей поведінки навіть за відсутності правових механізмів стримування [8]. Таке бачення базується на протиставленні «порядку, заснованого на законі» (legal order) і «мимовільного порядку» (spontaneous order), здійсненого Ф. Хайєком [9]. Тобто, відмінності використання інституту відповідальності стосовно формальних та неформальних норм і правил стосуються і обумовлюються відмінностями у їх формуванні та в примушуванні виконання. На наш погляд, звернення уваги на такі реально існуючі залежності сприятиме об'єктивізації розвитку механізмів, норм і правил організації державного фінансового контролю та відповідно засобів відповідальності, а в підсумку обмеженню опортуністичних тенденцій загалом. Це зайвий раз підтверджує важливість уваги до неформальних норм при створенні та внесенні змін до формальних правил з тим, щоб в перспективі не втратити можливість впливу на них в процесі державного регулювання. Адже «правопорядок зовсім не являє собою творення лише законодавця, влади, органів, але є складною складовою (вектором) стихійного відтворення правових ідей та норм». «Право повинно зміцнювати правосвідомість, а не просто регулювати, упорядковувати, розмірковувати» [2, с. 283].

Підсумовуючи, слід зазначити, що розвиток форм і методів державного фінансового контролю та підвищення його ефективності має відбуватися в узгодженості з інститутом відповідальності. Досягнення стійких відносин між учасниками ринкових відносин, що забезпечуватимуть їх взаємодію та узгодження інтересів можливо на основі дотримання формальних правил та неформальних норм. Це сприятиме оптимізації правового регламентування державного фінансового контролю та інституту відповідальності з метою зменшення опортуністичної поведінки та її негативних результатів.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мацук З.А. Фінансові послуги на ринку цінних паперів України: теорія та практика: монографія / З.А.Мацук. – Київ: КНЕУ, 2018. – 367 с.
2. Малахов В.П. Философия права. Идеи и предположения: учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Юриспруденция» и «Философия» / В.П.Малахов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 391 с.
3. Ожегов С.И. Словарь русского языка: 70000 слов / Под ред. Н.Ю.Шведовой. – 22-е изд., стер. – М.: Рус. яз., 1990, 921 с.

4. Лазарев В.В. Сфера и пределы правового регулирования /В.В.Лазарев // Советское государство и право. – 1970. - № 11. – С. 38-44.
5. Рассолов М.М. Проблемы теории государства и права : учеб. Пособие / М.М.Рассолов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – Закон и право, 2007. – 431 с.
6. Лазарев В.В. Теория государства и права: ученик / В.В.Лазарев. – М. : Право и Закон. 1996. – 424 с.
7. Пашутін В.В. Межі правового регулювання: поняття та види / В.В.Пашутін // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – 20121. - №2. – С. 3-8.
8. Одинцова М.И. Институциональная экономика: учеб. Пособие для студ. Вузов, обучающихся по направлению подгот. «Экономика» / М.И.Одинцова ; Государственный ун-т «Высшая школа экономики». – М. : Издательский дом ГУ ВШЭ, 2008. – 397 с.
9. Friedrich A. von Hayek. New Studies in Philosophy, Politics, Economics, and the History of Ideas Chicago: University of Chicago Press, 1978 – 314 p.

## **ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГРОМАДСЬКОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ**

**Харченко А. А.**

*здобувач другого (магістерського)*

*рівня вищої освіти ННІ права*

*Університету державної фіскальної служби України*

В умовах утвердження і розвитку в Україні демократичних засад та цінностей значення громадського контролю у будь-якій сфері публічного управління важко переоцінити. Не є винятком з цього і громадській фінансовий контроль на місцевому рівні.

Одним із способів участі громадян в управлінні державними справами, зафіксованої в статті 38 Конституції України, виступає громадський контроль, який є важливим чинником врегулювання наявних суспільних проблем та суперечностей, оскільки сприяє впорядкуванню і координації діяльності усіх соціальних суб'єктів.

Проте незважаючи на суттєвий доробок українських науковців щодо дослідження контрольної діяльності, належна увага проблемам громадського контролю за діяльністю органів державної влади та органів місцевого самоврядування почала приділятися лише останніми роками.

Зокрема, щоразу все більшу увагу питанню громадського фінансового контролю приділяють українські недержавні аналітичні центри, такі як



Інститут громадянського суспільства, Лабораторія законодавчих ініціатив, Український незалежний центр політичних досліджень, Центр політико-правових реформ, Міжнародний центр перспективних досліджень, Інститут демократії Пилипа Орлика та інші [1, с. 2].

Однією з важливих складових механізму доступу населення до вирішення як загальнодержавних завдань, так і нагальних питань на місцевому рівні, має бути правове забезпечення можливості здійснення громадського фінансового контролю.

Лімська Декларація керівних принципів контролю, яка була прийнята на IX Конгресі Міжнародної організації контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році, визнає контроль обов'язковим елементом управління, підкреслюючи, що контроль – це не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення на найбільш ранній стадії відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів для того, щоб мати можливість вжити корегуючих заходів, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або вжити заходів для запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому [2].

Громадський фінансовий контроль виступає одним із видів фінансового контролю за ознакою суб'єктів, які його ініціюють та здійснюють. У свою чергу, громадський фінансовий контроль може ініціюватись і здійснюватись безпосередньо самими громадянами, їх об'єднаннями, групами спеціалістів, які створюються при представницьких органах влади, а також державних і комунальних підприємствах, установах та організаціях на засадах добровільності та безоплатності.

Громадський фінансовий контроль на місцевому рівні, як правило, стосується ефективності планування та використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів.

На відміну від державного фінансового контролю, громадський контроль спрямований переважно на дослідження відповідності практиці управління місцевими фінансами інтересам територіальних громад. Варто зазначити, що часто цілком законні рішення владних суб'єктів щодо мобілізації ресурсів до бюджету або ж витрачання коштів є нераціональними і не відповідають наявним суспільним пріоритетам [3, с. 92].

Станом на сьогодні, провадження громадського контролю в Україні регулюється низкою нормативно-правових актів, які лише фрагментарно закріплюють можливості впливу здійснення громадського фінансового контролю, в тому числі доступу до інформації про фінансову діяльність.

Відтак, Законом України «Про місцеве самоврядування» та Законом України «Про доступ до публічної інформації», регламентується доступ

громадян до інформації про виконання місцевого бюджету, а також, форми безпосередньої участі громадян у вирішенні питань місцевого значення та реалізації їх прав на участь у місцевому самоврядуванні.

Закон України «Про громадські об'єднання» до прав громадських об'єднань відносить зокрема право одержувати у порядку, визначеному законом, публічну інформацію, що знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації.

На підзаконному рівні положення щодо можливості здійснення громадського фінансового контролю за діяльністю органів державної влади та органів місцевого самоврядування частково закріплені в:

- Указі Президента України від 7 лютого 2008 року «Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування»;

- Постанові Кабінету Міністрів України від 5 листопада 2008 року №976 «Про затвердження порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади»;

- Постанові Кабінету Міністрів України від 3 листопада 2010 року №996 «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики».

Громадський фінансовий контроль, здійснюють тими громадськими організаціями та іншими відповідними об'єднаннями і профспілковими організаціями, які зацікавлені в дотриманні відкритості та прозорості діяльності органів місцевого самоврядування, запобіганні та протидії корупції, ефективності планування та виконання місцевих бюджетів. Зазвичай, такі організації, у своїй діяльності, використовують методи моніторингу, аналізу відповідності прийнятих управлінських рішень щодо місцевих бюджетів до норм чинного законодавства, проведення антикорупційної експертизи чи інформаційно-роз'яснювальної роботи.

Проте вищезазначені форми діяльності потребують правової підтримки та відповідного правового забезпечення. Раніше зазначені нормативно-праві акти лише частково регулюють здійснення громадського фінансового контролю. Саме громадський фінансовий контроль слугує запорукою ефективності діяльності органів місцевого самоврядування. Тому доцільно на сучасному етапі розвитку нашої країни удосконалити чинне законодавства в аспектах здійснення громадського фінансового контролю, в першу чергу, на місцевому рівні. Так, наприклад, має сенс все ж таким прийняти Закон «Про громадський фінансовий контроль», який на сьогодні є тільки проектом, який має на меті забезпечити правові засади громадського фінансового контролю за використанням публічних ресурсів та управлінськими рішеннями їх розпорядників.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Росоляк О., Бойко І. Правові засади здійснення громадського контролю за формуванням та виконанням місцевих бюджетів / О. Росоляк, І. Бойко // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2016. – № 1(13) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2016/n1/16groovmb.pdf>.
2. Лімська декларація керівних принципів контролю (Прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації контрольних органів (ИНТОСАИ) в 1977 році) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
3. Ключка С.С. Громадський контроль як інструмент ефективного використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів / С.С. Ключка // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2016. – № 3. – С. 90-94 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzizvru\\_2016\\_3\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzizvru_2016_3_17).

## ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ГРОМАДСЬКОГО БЮДЖЕТУ

**Фоменко Ю. О.**

*старший викладач кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України*

Як відомо, під час кожної стадії бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, який має свої види та методи здійснення. Одним із видів виділяють громадський контроль, метою якого є контроль окремих громадян, громадських організацій, засобів масової інформації за використанням бюджетних коштів держави чи міста.

Протягом останніх кількох років на місцевому рівні поширюється громадський бюджет - це демократичний процес фінансового контролю, який надає реальну можливість кожному активному громадянину приймати участь у розподілі місцевих бюджетних коштів.

Тобто, у місцевому бюджеті виділяється, як правило, фіксована сума на громадські ініціативи, які за певних умов, що характерні конкретній місцевості та визначені міськими цільовими програмами повинні бути реалізовані у наступному бюджетному році. Проте, реалізуючи таку ініціативу, кожне місто має ряд проблем та недоліків, які в більшій мірі, можна уникнути тільки з досвідом та можливістю аналізу своїх же помилок.

А тому, пропонуємо враховувати під час запровадження та успішної реалізації громадського бюджету:

- прийняття чіткої та зрозумілої для пересічного громадянина правової основи;

- інтереси як більшості, так і меншості;
- послідовну взаємодію громади та влади;
- прозору, відкрити, чітку, доступну для кожного комунікацію;
- анонімність голосування;
- готовність до вирішення конфлікту виключно компромісом;
- вимогливість, як до автора проекту, так і до представників влади, які відповідальні за реалізацію проектів-переможців;

- навчитися визнавати свої помилки та недоліки, оскільки, критикуючи, без власного прикладу, ми врешті решт, винні у рази більше, оскільки, змінювати треба і себе.

Отже, перш за все, громадський бюджет-це довіра та конструктивний діалог, оскільки, він повинен об'єднувати владу та громаду.

## **АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ СКЛАДОВИХ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

**Шакірова О. В.**

*кандидат юридичних наук, професор,  
доцент кафедри фінансового права*

*Університету державної фіскальної служби України*

Необхідність належного функціонування держави незалежно від стану її економічного та соціального розвитку, політичного устрою тощо, зумовили виникнення фінансового контролю, а також бюджетного і податкового контролю - як різновиду фінансового контролю.

Дослідження у сфері фінансового контролю привертали увагу науковців та є актуальними і сьогодні. Фінансовий контроль став об'єктом досліджень таких вчених фінансового права, як Л. К. Воронова, Д. О. Гетманцев, М. П. Кучерявенко, Л. М. Касьяненко, Н. Ю. Пришва, Л. А. Савченко, О. А. Маринів, Н. Г. Хмельовська, О.А.Кузьменко, Д.Л.Зима, М.В.Сірош, а також представників економічної науки і державного управління – П. Ю. Буряк, Ю. М. Васюк, О. А. Шевчук та інших. У вітчизняній науці фінансового права та експертних дослідженнях дефініція терміна «податковий контроль» та його зміст немає єдиного узгодженого доктринального розуміння.

Так, М. П. Кучерявенко зазначає, що податковий контроль – вид спеціального державного контролю, Г. В. Дмитренко розглядає податковий

контроль як особливий вид державного фінансового контролю, На думку науковця В. А. Онищенко, податковий контроль являє собою багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих. О. Ю. Буглаєва зазначає, що визначення податкового контролю у фінансовій літературі найбільш поширеним є таке: податковий контроль – це окремий складник системи управління податкової системи, що забезпечує дотримання чинного податкового законодавства з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів.

Досліджуючи погляди різних науковців щодо поняття «податковий контроль», Ю. М. Васюк узагальнив що податковий контроль – система дій та заходів, спрямована на контроль за виконанням податкового законодавства із застосуванням форм, методів і інструментів податкового контролю уповноваженими на це державними та незалежними органами з метою забезпечення грошовими ресурсами бюджету і державних цільових фондів, застосування превентивних заходів при виявленні відхилень від встановлених норм, притягнення винних до відповідальності за встановленими фактами порушень, отримання компенсації за нанесення збитків, реалізації діяльності щодо уникнення виявлених порушень у майбутньому [1, с. 24-25].

Серед багатьох науковців існує спільна думка щодо дефініції поняття «податковий контроль», як контроль за дотриманням та виконанням з боку платників податків податкового законодавства. Офіційне визначення поняття «податковий контроль» у законодавстві України з'явилося в 2011 році із набранням чинності Податковим кодексом України. Так, відповідно до пункту 61.1 статті 61 Податкового кодексу України, податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [2].

Таким чином, податковий контроль у розумінні Податкового кодексу України не обмежується забезпеченням з боку органів державної фіскальної служби України мобілізації коштів платників податків у централізованих фондах через механізм справляння податків та інших обов'язкових платежів. Отже, законодавець виокремлює даний вид контролю з поміж інших видів державного контролю за суб'єктом його здійснення – органами державної фіскальної служби України. Даний підхід, на нашу думку, є не зовсім виваженим тому що, об'єкт податкового контролю не може бути ширшим за

об'єкт фінансового контролю. Разом із тим варто погодитися з позицією В. І. Стреляного в тому, що «право органів податкової служби здійснювати контроль у суміжних з податковим напрямках (...) не означає його віднесеність до податкового контролю» [3, с. 20].

Подібної позиції дотримується і Л. М. Касьяненко, яка зазначає, що «оскільки фактично органи податкової служби контролюють більше питань, ніж обумовлено податковим законодавством (...), то помилково говорити про те, що контрольна діяльність органів ДПС України повністю охоплюється поняттям «податковий контроль». Органи ДПС України відповідно до чинного законодавства здійснюють саме фінансовий контроль» [4, с. 78]. Вважаємо за необхідне чітко визначити поняття «податковий контроль» органів державної фіскальної служби України за дотриманням податкового законодавства, вивівши поняття контролю що регулюється іншим законодавством. Таке розмежування обумовлено тим, що кожний вид контролю характеризується специфічним об'єктом та метою здійснення і потребує власної процедури проведення з врахуванням його особливостей.

Іншою важливою складовою фінансового контролю є бюджетний контроль. Саме поняття «бюджетний контроль» використовується тільки в теорії права. У чинному законодавстві України немає визначення поняття «бюджетний контроль», у ст. 26 Бюджетного кодексу України використовується термін «контроль за дотриманням бюджетного законодавства», який спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до БКУ та іншого законодавства [5].

Поняття «бюджетний контроль» - існують різні визначення у теорії бюджетного права, це пояснюється складністю та неоднозначністю його розуміння даного поняття.

Можна узагальнити, що бюджетний контроль – це різновид державного фінансового контролю, який являє собою діяльність уповноважених органів державної влади та місцевого самоврядування, врегульовану нормами права, що є закріпленою на нормативно-правовому рівні процедурою перевірки дотримання суб'єктами бюджетних правовідносин вимог бюджетного законодавства під час розроблення, затвердження і виконання відповідних бюджетів, а також прийнятих на їх виконання актів індивідуальної дії, яка може мати своїм наслідком у разі виявлення порушень притягнення винних осіб до відповідальності. Методологічно сутність бюджетного контролю як поняття зводиться до процесу перевірок за діяльністю об'єкта управління, з метою оцінки обґрунтованості прийняття рішень і результатів їх виконання, а саме: вивчення природи фінансово-господарських операцій, перевірки

правильності здійснюваних операцій та їх відображення в обліку, а також вжиття заходів для усунення порушень і попередження їх у подальшому.

Також існує ще один підхід за яким бюджетний контроль трактують як контроль взагалі за грошовими коштами, що перерозподіляються через бюджетну систему, так і як контроль за рухом фінансових потоків у межах бюджетної системи. Важливість бюджетного контролю в економіці держави зумовлена його місцем, роллю та функціями в усіх сферах бюджетного процесу: контроль займає центральне місце в процесі планування та супроводжує процес використання грошових коштів. Він являється, з одного боку, засобом зв'язку між фінансовим плануванням та фінансовим обліком, а з другого-передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання.

Досліджуючи бюджетний контроль треба зазначити, що не існує єдиного підходу до визначення цієї економічної категорії. Вчені-економісти по-різному трактують дану дефініцію, розглядаючи її з позицій контролю за бюджетним процесом та як основну управлінську функцію держави. Загалом під бюджетним контролем розуміють систему заходів органів державної влади та органів місцевого самоврядування, спрямованих на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання з використанням специфічних форм і методів їх організації.

Для досягнення позитивних ефектів від діяльності бюджетного контролю потрібно дослідити саму систему бюджетного контролю та методологічні засади її організації, що і є перспективою подальших наукових досліджень та закріплення поняття «бюджетний контроль» в законодавстві. Таким чином, урегулювання правовідносин нормами права зумовлює необхідність правового закріплення визначень понять правової дійсності, на що й має бути спрямована діяльність нормотворців, а розроблення та теоретичне обґрунтування визначень понять покладається на представників правової науки.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект: дис. ... канд. наук з держ. управ:25.00.02. Київ, 2015. 254 с.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011.№ 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
3. Стреляний В.І. Правове регулювання поточного фінансового контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахункових операцій: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010.

4. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук:12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.

5. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 року № 2456-VI. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

6. Гетманець О. П. Бюджетний контроль: організаційно-правові засади : монографія /О. П. Гетманець. – Харків : Екограф, 2008. – 308 с.

7. Латковський П. П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : автореф. дис. ...канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / П. П. Латковський; Національний університет «Одеська юридична академія». – Одеса, 2017. – 24 с.

8. Грабчук О. М. Забезпечення дієвого фінансового контролю як інструмента державної фінансової політики / О. М. Грабчук, М. В. Корнеєв // Інноваційний поступ України в економічному просторі : монографія; під наук. ред. проф. С. Ю. Хамініч. – Дніпропетровськ, 2011. - 356 с. – С. 67-74.

## **ПОДАТКОВИЙ КОМПЛАЄНС ЯК СПОСІБ САМОЗАХИСТУ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ**

**Чайка В. В.**

*доктор юридичних наук, доцент,  
професор кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України,*

**Касьяненко Л. М.**

*доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України*

Система охорони та захисту прав людини як динамічна система норм права, акцептованих і гарантованих державою, розвивається разом із суспільством, адекватно реагує на зміни, що відбуваються в усіх галузях людського життя, та здатна бути універсальним мотивом, чинником і метою функціонування системи органів державної влади відповідно до потреб сучасного суспільства. Дотримання і захист прав людини у певному сенсі є детермінантою ефективності органів державної влади, оскільки в сучасних умовах відбувається зміна критеріїв та принципів діяльності органів державної влади, які втрачають монополію на владу на користь громадянського суспільства та конкретної фізичної особи, яка усвідомлює свої права і вимагає від влади їх дотримання. Можна з упевненістю



стверджувати, що сьогодні в Україні існує суспільний запит на кваліфіковану та відповідальну владу.

Основні ідеї концепції прав людини відіграли істотну роль у практиці європейського державотворення та значно вплинули на усвідомлення населенням європейських держав власних прав, обов'язків держави щодо їх реалізації та сили громадянського суспільства в сфері впливу на владу. Зрозуміло, що без широкого консенсусу держави та суспільства жодні реформи, зокрема і податкова, не можуть бути результативними.

Так, у податковій сфері діяльність органів державної влади має бути насамперед спрямована на досягнення ефективності реалізації державної податкової політики, що водночас виступає фінансовою гарантією забезпечення конституційних прав і свобод людини і громадянина, а не тільки на виконання запланованих кількісних показників. Отже, в цьому контексті права людини транспонуються у набір пріоритетів державної податкової політики, які спрямовують діяльність органів державної влади у податковій сфері.

Завдання децентралізації (зокрема, бюджетно-податкової) перебувають у площині компенсації неспроможності держави бути ефективною на регіональному і локальному рівнях, коли без глибокого розуміння місцевих обставин і дієвої підтримки територіальних громад реалізація державної політики пробуксовує.

Держава повинна бути в центрі фінансової діяльності та економічного розвитку не як безпосереднє джерело зростання, а як партнер, каталізатор і помічник, який переймається не лише кількісним аспектом фінансової діяльності, а й її якісним аспектом.

За таких умов сучасна система захисту прав і законних інтересів платників податків в Україні, на нашу думку, включає в себе дві форми – юрисдикційну та неюрисдикційну. Під юрисдикційною формою захисту прав і законних інтересів платників податків необхідно розуміти процесуальну форму реалізації матеріального права платників на захист, визначену законом, а під способами захисту прав і законних інтересів платників податків – конкретні правомірні заходи, спрямовані на усунення порушення прав чи реальної небезпеки такого порушення та здійснення впливу на правопорушника.

У свою чергу, юрисдикційна форма передбачає два способи захисту – судовий та адміністративний, до неюрисдикційної форми доцільно віднести спосіб самозахисту. Судовий спосіб полягає у можливості захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів у національних судах (Конституційному Суді України та системі адміністративних судів) та міжнародних (зокрема, Європейському суді з прав людини). Адміністративний спосіб включає можливість захисту платниками своїх прав

і законних інтересів в органах Державної фіскальної служби України та інших органах державної влади. До інших органів державної влади у цьому випадку належать Уповноважений Верховної Ради України з прав людини та Рада бізнес-омбудсмена, що є консультативно-дорадчим органом при Кабінеті Міністрів України. Спосіб самозахисту заснований на концепції саморегуляції та вибору моделі поведінки платником податків, метою якого є захист власних прав і законних інтересів у сфері оподаткування. Він полягає у застосуванні особою засобів протидії, що не заборонені законом та не суперечать моральним засадам суспільства.

Сутність самозахисту полягає в тому, що відповідні правомірні способи захисту можуть бути застосовані платником податків самостійно, без звернення до юрисдикційних органів. Інакше кажучи, самозахист – це фактичні дії, спрямовані на ненастання або зменшення негативних наслідків порушення прав і законних інтересів платника за умови, що останній вчиняє такі дії без звернення до суду, іншого органу державної влади або третьої особи (наприклад, адвоката).

У вітчизняній науці податкового права розповсюдженою є думка про те, що у податкових правовідносинах немає місця самозахисту, оскільки платник не може захистити свої права чи законні інтереси, не звертаючись до суду або інших державних органів. Але чи так це насправді? Спробуємо розібратися у цьому питанні. Ми нарахували щонайменше чотири способи самозахисту в контексті податкових правовідносин, тобто способів, які не є забороненими законом, але за допомогою яких платник податків може захистити свої права та законні інтереси, не звертаючись до органів державної влади чи податкових адвокатів, які здійснюють професійне представництво інтересів платників податків в адміністративному та судовому порядку. На нашу думку, до таких способів належать:

- 1) податковий комплаєнс;
- 2) аудит і експрес-аудит безпосередньо перед податковою перевіркою (звернення до аудиторських фірм, незалежних аудиторів, науково-дослідних установ, судових експертів);
- 3) розголошення фактів порушення прав і законних інтересів платників податків через засоби масової інформації;
- 4) аудіо- чи відеофіксація (наприклад, за допомогою камери чи телефону) дій посадових та/або службових осіб органів ДФС України під час виїзної податкової перевірки (у п. 8 ч. 4 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» прямо вказано, що органи державного нагляду (контролю) та *суб'єкти господарювання мають право фіксувати процес здійснення планового або позапланового заходу чи кожен окрему дію засобами аудіо- та відеотехніки, не перешкоджаючи здійсненню такого заходу*), що певним чином

дисциплінує контролерів та не залишає їм вибору діяти інакше, як у суворо визначених законом процесуальних межах.

До першого способу ми віднесли податковий комплаєнс, який і буде розглянуто більш детально у цій доповіді. Останній передбачає створення системи всередині суб'єкта господарювання-платника податків, спрямованої на запобігання реалізації податкових ризиків або їх уникнення. Вона створюється шляхом впровадження у внутрішні регламенти компанії спеціально розроблених комплаєнс-функцій і видів контролю з урахуванням податкового законодавства та провідних міжнародних практик у сфері оподаткування.

Останніми роками термін «податковий комплаєнс» набув значного поширення у вітчизняному бізнес-середовищі. Слово «комплаєнс» (англ. *compliance*) буквально означає *дію у відповідності із запитом, вказівкою* та походить від дієслова *to comply* – діяти відповідно до запиту чи вказівки [1]. Таким чином, комплаєнс являє собою відповідність певним внутрішнім або зовнішнім вимогам чи нормам.

Під відповідністю у досліджуваному випадку необхідно розуміти частину системи внутрішнього фінансового контролю підприємства, пов'язану з ризиками невідповідності, недотриманням вимог фінансового та податкового законодавства, підзаконних нормативно-правових актів, правил і стандартів контролюючих органів. У результаті такі ризики невідповідності можуть виявлятися у формі застосування заходів юридичної відповідальності контролюючими органами до платників податків, а також фінансових чи репутаційних втрат останніх.

Зокрема, сьогодні поширеною є практика, коли суб'єктом господарювання запроваджуються функції та види контролю, за яких обов'язковою стає участь фахівців у сфері оподаткування та податкового права (податкових консультантів і податкових юристів) у процесі ухвалення будь-яких рішень або здійснення будь-яких дій, в результаті яких можуть змінюватися податкові наслідки або виникати додаткові податкові ризики. Перелік контрольних функцій і видів контролю, як правило, формується фахівцями з побудови системи комплаєнсу спільно з податковими фахівцями чи на основі аналізу бізнес-процесів і організаційної структури компанії.

На підставі аналізу бізнес-процесів може з'ясуватися, що певні комплаєнс-функції в компанії вже *de facto* запроваджені. Так, найчастіше в регламентах компаній можна знайти функцію узгодження проектів договорів з податковим фахівцем.

Водночас системний підхід при впровадженні комплаєнс-функцій у бізнес-процеси компаній зустрічається не завжди. Одним із проявів системного підходу при побудові комплаєнс-функцій є розроблення карти комплаєнс-ризиків, дизайну комплаєнс-функцій і таблиці видів контролю.

Результатом цього етапу є внесення комплексних змін до локальних нормативних актів (внутрішніх документів компанії - регламентів, інструкцій тощо). У них зазвичай визначаються коло прав і обов'язків працівників структурних підрозділів, які є відповідальними за збирання та зберігання інформації про ділових партнерів, а також порядок аналізу документації та ухвалення рішень про продовження співробітництва.

Як правило, модель захисту від податкових ризиків розробляється в індивідуальному порядку, разом з тим можна виділити і деякі спільні ознаки для всіх суб'єктів господарювання. Зокрема, ефективна система податкового комплаєнсу передбачає періодичну перевірку постійних контрагентів, оскільки тривалі господарські правовідносини з партнером не виключають ймовірність визнання господарських операцій та правочинів нереальними.

Наприклад, такими випадками можуть бути ситуації, коли контрагент не подає звітність або не знаходиться за місцем реєстрації, неможливо встановити джерело походження товару у ланцюгу поставок, відсутня ділова мета здійснення господарської операції, необхідні технічні умови або в акті приймання-передання послуг зроблено помилку. Усі ці факти можуть бути визнані контролюючим органом як підстава безтоварності господарських операцій та викликати несприятливі податкові наслідки для підприємств-партнерів такого суб'єкта.

Уникнути податкових спорів з контролюючим органом в окреслених випадках дозволяють запити інформації, що дозволяє суб'єкту господарювання-платнику податків систематично оновлювати відомості про контрагентів. Перевірка даних про потенційного чи постійного контрагента сьогодні стала можливою у публічних реєстрах різних органів державної влади. Наприклад, на сайті ДФС України існує електронний сервіс для платників податків «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера», де можна отримати актуальну інформацію, яка оновлюється щодня, щодо наявності чи відсутності податкового боргу у контрагента.

Водночас податкову інформацію про контрагентів можна отримати, скориставшись відкритою частиною он-лайн сервісу ДФС України «Електронний кабінет платника податків», меню «Реєстри Електронного кабінету» щодо вивантаження даних Реєстру платників ПДВ з урахуванням інформації про анулювання реєстрації. Така інформація підлягає оприлюдненню у формі відкритих даних та містить: найменування або прізвище, ім'я та по батькові; індивідуальний податковий номер платника ПДВ (ПН); дату реєстрації платником ПДВ; дату реєстрації суб'єктом спеціального режиму оподаткування; дату анулювання реєстрації; причину анулювання реєстрації; підставу анулювання реєстрації; перелік кодів видів діяльності сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування; дату виключення з реєстру суб'єктів спеціального

режиму оподаткування; дату, з якої сільськогосподарське підприємство вважається платником ПДВ на загальних підставах [2].

Також у реєстрах ДФС містяться відомості про виробників спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; суб'єктів господарювання, які здійснюють оптову торгівлю спиртом кон'ячним і плодовим на підставі ліцензії; видані, призупинені й анульовані ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами тощо.

Однак наявність витягу з сайту ДФС України про контрагента не захищає від претензій контролюючих органів. Отримання відомостей повинно доповнюватися більш глибоким дослідженням з боку платника податків. Так, при укладенні договорів на виконання робіт (послуг) також не зайвим буде впевнитися в наявності у підрядника матеріально-виробничої бази. Отже, окремі етапи запровадження системи податкового комплаєнсу на підприємстві включають: оцінку укладених угод і правового регулювання відносин; розподіл завдань, функцій і повноважень між структурними підрозділами; ухвалення рішень про придбання програмного забезпечення, що полегшує перевірку контрагентів; автоматизацію бізнес-процесів.

У цілому ж ефективне здійснення податкового комплаєнсу на підприємстві будується на трьох основних позиціях: 1) виявлення (вміння ідентифікувати ризики); 2) попередження (контроль ризиків); 3) реагування (вміння діяти в різних ситуаціях належним чином та у межах податкового законодавства). У зв'язку з цим зазначені контрольні функції мають на меті зниження ймовірності виникнення будь-якого податкового ризику та/або пом'якшення наслідків його реалізації. Мінімізація негативних податкових наслідків для підприємства-платника податків часто виявляється в тому, що посадові особи та інші працівники компанії знають, яким чином вони діятимуть у випадку реалізації такого ризику.

Виходячи із зазначеного, можемо зробити висновок про те, що податковий комплаєнс, з одного боку, є одним із елементів системи внутрішнього фінансового контролю на підприємстві, а з іншого, - одним із способів самозахисту платника у податкових правовідносинах, що дозволяє уникати податкових спорів з контролюючим органом або принаймні суттєво зменшувати ймовірність їх виникнення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. The Pocket Oxford Dictionary of Current English / edited by R. E. Allen. 7th edition. Oxford: Clarendon Press, 1985. 894 p.
2. Перегляд та вивантаження даних Реєстру платників податку на додану вартість в Електронному кабінеті. URL: <https://cabinet.sfs.gov.ua/news/82DEC8B9FCEF0290E0530A502807BB23> (дата звернення: 24.04.2019).

## КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

*Дідківська Галина Василівна,  
завідувач кафедри кримінального права та кримінології,  
кандидат юридичних наук, доцент*

Контроль за станом економіки, розвитком соціально-економічних процесів у суспільстві є важливою сферою діяльності державних органів. Особливе місце серед його складових займає державний фінансовий контроль.

Складний економічний стан сучасної України характеризується багатьма факторами. Певними індикаторами цього стану є постійне зростання із року в рік економічної злочинності, а також розмірів втрат державою фінансових і матеріальних ресурсів [1].

Високий рівень правопорушень у сфері фінансів в Україні зумовлює необхідність вирішення нових завдань щодо підвищення ефективності кримінально-правового забезпечення фінансового контролю, передусім, криміналізації суспільно небезпечних діянь які перешкоджають забезпеченню здійснення якісного фінансового контролю, посилення кримінальної відповідальності, а також своєчасного припинення протиправних діянь в економічній сфері.

З цією метою, вбачається, що саме удосконалення організації державного фінансового контролю має бути забезпечене скоординованою діяльністю органів, які входять до відповідної системи на рівні всіх гілок державної влади, що в цілому відповідатиме його меті – зміцненню фінансової дисципліни, забезпеченню економії матеріальних, трудових і грошових ресурсів, а також повного, своєчасного та доцільного використання грошових коштів у суспільстві для досягнення ефективного результату [1].

Проблемним залишається питання щодо взаємодії правоохоронних органів з органами фінансового контролю, зокрема державними органами, головною функцією яких є здійснення фінансового контролю. Існуючі розрізнені нормативні акти та відомчі положення, що визначають окремі напрями спільної роботи державних органів у протидії порушенням законодавства в економічній сфері, не мають позитивної системної дії, що негативно впливає на ефективність функціонування фінансової системи держави. Постає проблема вдосконалення кримінального законодавства щодо

відповідальності за злочини у сфері діяльності, що пов'язана з фінансовими ресурсами [1].

Також, має місце негативна тенденція до збільшення кількості кримінальних проваджень, зупинених у зв'язку з розшуком обвинувачених (загальна кількість цих справ становить 61 % від усіх зупинених справ). Крім об'єктивних причин, дається в знаки невідповідність застосованих до обвинувачених запобіжних заходів, серед яких слідчі переважно обирають підписку про невиїзд (у 90 % справ). Ураховуючи, що понад 60 % справ порушують за ознаками злочинів невеликої та середньої тяжкості (ч. 1, 2 ст. 190, ст. 222, 358 КК України), у яких закон дозволяє застосування арешту у виключних випадках, найкращою альтернативою підписці про невиїзд у цих справах може бути застава, оскільки заставні кошти є додатковою гарантією відшкодування збитків. Обґрунтоване забезпечення кримінального провадження цілком залежить від якості матеріалів доказування. Аналіз кримінальних проваджень про злочини, передбачені ст. 222 КК України, протягом останніх років виявив, що в більшості випадків ці провадження порушували без належної документальної перевірки діяльності підприємств лише на підставі заяв і пояснень представників інших підприємств, установ, організацій та наданих ними копій відповідних угод. Це негативно впливає на оперативність й об'єктивність розслідування, призводить до помилок у кваліфікації. Неправильна кваліфікація злочинів у кримінальних провадженнях призводить до невжиття заходів щодо відшкодування завданих збитків. Вивчення кримінальних проваджень засвідчило, що слідчі, незважаючи на наявність ознак злочинів проти власності (ст. 190, 191 КК України) або у сфері господарської діяльності (ст. 222 КК України), порушують справи за статтями про інші злочини (ст. 358, 366 КК України) і надалі не змінюють кваліфікацію. З метою усунення цього недоліку, необхідно під час досудового слідства залучати фахівців підрозділів державних контролюючих органів (представників Національного банку України, аудиторських фірм), які мають фіксувати всі виявлені порушення у відповідних актах [2].

Отже, усі випадки шахрайства з фінансовими ресурсами громадськість сприймає як ознаку ненадійності фінансової системи, показник неефективності заходів її кримінально-правової охорони. Для подолання негативних тенденцій надзвичайно важливо не лише вдосконалити відповідні норми КК України, зокрема щодо відповідальності за злочини у сфері господарської діяльності, а й підвищити ефективність засобів і прийомів

застосування цих норм у розслідуванні конкретних злочинів. Це можливо шляхом розроблення та впровадження у практику методик, адекватних потребам сьогодення [3].

В умовах недостатності внутрішніх інвестиційних ресурсів і зовнішньої заборгованості держави задача виводу з «тіні» великих коштів, якими оперує зараз тіньовий сектор економіки, виходить на перший план. Перехід до міжнародних стандартів у боротьбі з фінансовими зловживаннями безумовно допоможе створити більш позитивне сприйняття іноземними інвесторами української економіки. У зв'язку з цим, ідеологія фінансового контролю та його складової – фінансового моніторингу, який мав би бути спрямований, перш за все, на запобігання тінізації економіки, могла б стати одним зі стрижнів тієї сфери економічної політики держави, яка спрямована на детінізацію фінансових потоків [4].

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Пивовар Ю. І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю: Авт.на зд. наук. ст. к.ю.н., Київ – 2008
2. Електронний ресурс:  
file:///C:/Users/Andrii/Desktop/aymvs\_2012\_1(3)\_12.pdf
3. Чернявський С. С. Фінансове шахрайство: методологічні засади розслідування : [моногр.] / Чернявський С. С. – К., 2010. – 623 с.
4. Файєр Д.А. Фінансовий контроль як засіб протидії тінізації економіки та легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом: К., 2012

### **ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА В ДОКТРИНІ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВА**

*Топчій Василь Васильович,  
директор Навчально-наукового інституту права,  
доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України*

Аналіз стану безпеки суспільства на зламі століть з усією очевидністю засвідчив актуальність історично обумовленого концептуального положення, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпека, які закріплені в Конституції України, – є найвищою соціальною цінністю (ст. 3).



І в цьому аспекті проблеми забезпечення економічної безпеки українського суспільства на сьогодні стають стратегічним завданням для держави.

Внутрішній стан сучасної України, поряд з позитивними ідеями й впливом здійснюваних демократичних реформ, характеризується негативними і досить довготривалими наслідками системної економіко-політичної кризи. Вона проявляється у процесах економічних перебудов, різкої соціальної поляризації суспільства, досить складних відносинах між гілками влади та, що саме негативне, широкої криміналізації всіх сторін суспільного життя, що полягає у збільшенні проявів організованої злочинності, особливо у сфері економіки [1].

Охороняючи в основному відносини, врегульовані іншими галузями права (конституційним, цивільним, господарським, екологічним, міжнародним, адміністративним, трудовим тощо), і будучи своєрідним засобом їх забезпечення, кримінальне право містить також норми, що мають самостійну юридичну природу, встановлює заборони, які не мають аналогів в інших галузях права які мають відношення до фінансової безпеки (наприклад, норми про кримінальну відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами, державну зраду). У цьому сенсі слушним видається висловлювання про те, що кримінальне право є найстарішою, найбільш інтелектуально насиченою та складною галуззю права, правової науки і системи навчальних дисциплін, що складають юридичну освіту. Тому спеціаліст, який добре оволодів кримінальним правом, має з легкістю засвоювати будь-які інші правові знання [2].

Оскільки злочинність не знає кордонів, а її небезпека набула міжнародного масштабу, українське кримінальне право прагне активно використовувати позитивний досвід закордонних держав і рекомендації міжнародних організацій для захисту економічної безпеки. Першоосновою для такого підходу слугує Декларація ООН «Про злочинність та суспільну безпеку», затв. резолюцією 51/60 Генеральної Асамблеї ООН від 12 грудня 1996 р., у якій зазначається, що держави – члени цієї організації повинні прагнути захищати безпеку та добробут своїх громадян і усіх тих, хто знаходиться під юрисдикцією держави, шляхом прийняття ефективних національних заходів щодо боротьби з небезпечною транснаціональною злочинністю, у т.ч. з організованою злочинністю у сфері економіки, тощо [3].

Злочини в сфері економіки — суспільні відносини, що виникають в ході здійснення економічної діяльності. Так Теорія економіки визначає: Економічна діяльність суспільства — це діяльність людини та держави в

сфері економічних зв'язків й відносин між собою для створення економічних благ у різних сферах суспільного відтворення (виробництва) розподілу та споживання таких благ між собою [4]. Таким чином до категорії «злочини в сфері економіки» можна віднести будь-які злочини предметом яких виступає матеріальне економічне благо (сукупність матеріальних речей і послуг які є предметом виробничої діяльності й обміну використовуються для задоволення людських потреб) [5].

У доктрині кримінального права безпосередньо дослідженню заходів кримінально-правового характеру щодо захисту економічної безпеки присвячені праці А. А. Березовського, В. К. Дуюнова, Є. М. Вечерової, Е. Л. Біктімерова, С. В. Векленко, І. Е. Звечаровського, К. М. Карпова, О. В. Козаченка, Ф. К. Набіулліна, В. С. Єгорова, А. А. Павлової, М. І. Хавронюка та інших науковців. Окремим аспектам заходів кримінально-правового характеру приділялася увага в роботах Л. В. Багрія-Шахматова, Ю. В. Бауліна, О. О. Дудорова, В. М. Куца, О. В. Наден, В. О. Тулякова [ 6].

Сьогодні в Україні розпочався процес активної перебудови системи правових наслідків суспільно небезпечного діяння для безпеки економіки, який скоріше за все, особливо враховуючи відповідний досвід європейських держав, є незворотнім. У найближчі роки, вбачається, пріоритетними напрямками провадження кримінально-правової політики в Україні стануть, вдосконалення вже існуючих законодавчих положень, розробка та впровадження нових видів заходів кримінально-правового захисту економічної безпеки, з урахуванням досвіду різних країн світу (наприклад, заборона перебувати у певній місцевості, превентивний нагляд, вислання тощо) та, орієнтування правозастосовних органів на більш активне застосування таких «нових» видів «інших заходів кримінально-правового характеру». Це сприятиме, з одного боку, подальшій гуманізації кримінального законодавства, заснованій на максимальній індивідуалізації відповідальності особи, а з іншого боку, надасть більше можливостей для захисту суспільства від осіб, які вчиняють суспільно небезпечні діяння проти безпеки економіки, але з різних причин не можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності [7].

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Нінітін Ю.В. Протидія злочинності в системі забезпечення внутрішньої безпеки українського суспільства: Монографія. – К.: ВНЗ «Національна академія управління», 2009. – 373 с.

2. Електронний ресурс: <https://www.osce.org/uk/project-coordinator-in-ukraine/358166?download=true>

3. Дудоров О.О., Хавронюк М.І. Кримінальне право: Навчальний посібник / За заг. ред. М.І. Хавронюка. – К.: Ваіте, 2014. – 944 с.

4. Основи економічної теорії: підручник / за заг. Ред. Д-ра екон. Наук, проф. Л. С. Шевченко. – х.: право, 2008. – 448 с.

5. Електронний ресурс: <http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Бондаренко-Регіна-Юріївна.pdf>

6. Хавронюк М. І. Заходи кримінально-правового впливу: які вони бувають? /М. І. Хавронюк // Юридичний вісник України. – № 21 (934). – С. 6–7.

7. Електронний ресурс: [http://files.visnikkau.org/200000585-626ac645ef/Visnyk8\\_21.pdf](http://files.visnikkau.org/200000585-626ac645ef/Visnyk8_21.pdf)

*Наукове видання*

**РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ  
В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ  
БЕЗПЕКИ КРАЇНИ**

***ЗБІРНИК МАТЕРІАЛІВ І МІЖНАРОДНОГО ФОРУМУ***

***23 травня 2019 року***

***Матеріали подано в авторській редакції***

Підготовлено до друку  
Видавничо-поліграфічним центром  
Університету державної фіскальної служби України  
08201, м. Ірпінь, Київська обл., вул. Університетська, 31

Віддруковано у друкарні Університету державної фіскальної служби України

Здано до друку 15.05.2019 р. Формат 60×84<sup>1/16</sup>  
Папір офсетний № 1. Гарнітура “Times New Roman”. Друк офсетний.  
Ум.-друк. арк. 14,8. Друк. арк. 17,3.  
Наклад 300 прим. Замовлення № 802.

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і  
розповсюджувачів видавничої продукції  
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*