

Настенко М.О.

Харківський національний університет внутрішніх справ

ПРАВОВІ ЗАСОБИ ЗДІЙСНЕННЯ ПУБЛІЧНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Стаття присвячена дослідженню правових засобів проведення публічного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Проаналізовані правові засади проведення державного аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель у діяльності суб'єктів господарювання. Визначені правові особливості цих засобів. З'ясовані прийоми проведення публічного фінансового контролю за суб'єктами господарювання. Доведена важливість удосконалення перевірок державних закупівель як засобу публічного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

Ключові слова: фінансовий контроль, суб'єкти господарювання, засоби публічного фінансового контролю, прийоми публічного фінансового контролю, державний аудит, інспектування, перевірка державних закупівель.

Постановка проблеми. Провідна роль у процесі вдосконалення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, який охоплює всіх зовнішніх контролюючих суб'єктів в Україні, тобто публічного фінансово-господарського контролю, належить праву, зокрема фінансовому. Глобалізація економічних процесів та розширення ринків збуту з економічним розмиванням кордонів чітко вказують на те, що лише економічного інструментарію недостатньо для контролю за фінансовою дисципліною та рухом грошових потоків господарюючих суб'єктів, і зокрема тих, які формують чи використовують публічні фінансові ресурси. За таких умов вже не виникає сумніву в тому, що здійснення публічного фінансово-господарського контролю за діяльністю господарюючих суб'єктів є справою державною, яка потребує прозорого правового регулювання. Однак, на жаль, в Україні загальної концепції чи стратегії розвитку публічного фінансово-господарського контролю немає, і тому практичні проблеми реалізації цього контролю не вирішуються комплексно.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Відсутність цілісної концепції розвитку публічного фінансово-господарського контролю в Україні не применшує провідної ролі фінансового права у впорядкуванні та регламентації такої діяльності, як слушно зауважується науковцями нормативний акт, як ланка механізму правового регулювання, що обслуговує його нормативну основу, вико-

нує «службову роль» [1, с. 119]. Тобто функціональне забезпечення публічного фінансово-господарського контролю без наявності нормативних актів, які регулюють цю діяльність, неможливе, і відповідно до цього нормативний акт необхідно визнати базовим правовим засобом у здійсненні такого контролю. І хоча Європейський суд із прав людини не розглядає спори між контролюючими та підконтрольними суб'єктами у сфері публічного фінансово-господарського контролю [2], законодавчі приписи свідчать, що загалом Україна визнає судовий прецедент джерелом права.

Прикладом нормативного впливу судових актів на процеси здійснення публічного фінансово-господарського контролю за діяльністю суб'єктів господарювання є Постанова Вищого адміністративного суду України від 14.11.2012 р. № К/9991/50772/12. Задовольняючи касаційну скаргу юридичної особи (Товариство з обмеженою відповідальністю «ПВК «Будівельник») за позовом до контролюючого органу (Державної податкової інспекції в Оболонському районі м. Києва), суд наголосив, що контролюючий орган та попередні судові інстанції приймали рішення стосовно господарської діяльності позивача і відповідно розраховували його податкові зобов'язання, виходячи з того, контролюючий орган склав акт, в якому визнав, що правочини, укладені між ТОВ «ПВК «Будівельник» та ТОВ «Лаватан», є нікчемними. У своїй постанові Вищий адміністративний суд України зазначив: «судами попередніх інстанцій

не було враховано припис акту цивільного законодавства України, викладений в частині 1 статті 204 Цивільного кодексу України, згідно з яким правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом, або якщо він не визнаний судом недійсним (презумпція правомірності). Головною підставою вважати правочин нікчемним являється його недійсність, встановлена законом. Саме законом, а не актами, які б факти в цьому акті не були відображені. Вказані ж в акті висновки є суто суб'єктивною думкою державного податкового ревізора-інспектора, оскільки були зроблені за відсутності інформації, яка надається в передбаченому законодавством порядку» [3].

Наведений судовий акт свідчить, що сьогодні під час здійснення публічного фінансово-господарського контролю контролюючий суб'єкт, здійснюючи контрольні дії, повинен приймати рішення не на підставі самостійної кваліфікації дій підконтрольного суб'єкту, а лише здійснювати оцінку його дій у відповідності з приписами законодавства України загалом. Тобто вирішувати: прийняти чи не прийняти документ підконтрольного суб'єкту як підставу для вчинення фінансово-господарської операції, контролюючий суб'єкт не має права. Усі документи, надані підконтрольним суб'єктом, за презумпцією правомірності, повинні бути прийняті контролюючим органом. Разом з тим викладене показує, що регулювання фінансових відносин щодо здійснення публічного фінансово-господарського контролю, окрім норм, зафіксованих у фінансовому законодавстві, потребує окреслення правових форм фінансової діяльності контролюючих суб'єктів задля забезпечення законності у формуванні, розподілу та використання державних коштів. Також необхідно мати на увазі, що така фінансова діяльність повинна відповідати методу правового регулювання фінансових відносин загалом. Враховуючи важливість використання імперативного методу правового регулювання фінансових правовідносин, постає питання про визначення засобів фінансового контролю як форм правового впливу на законність та ефективність господарської діяльності.

Постановка завдання. Мета статті – на підставі фінансово-правових досліджень механізму фінансового контролю визначити засоби реалізації повноважень суб'єктів фінансово-господарського контролю як елементу контрольної діяльності та обґрунтувати необхідність удосконалення правових засад проведення перевірки державних закупівель як сучасного ефективного засобу публічного фінансово-господарського контролю.

Виклад основного матеріалу. Діяльність державних органів під час публічного фінансово-господарського контролю за суб'єктами господарювання здійснюється на базі імперативного методу правового регулювання. Цей метод за своєю суттю передбачає вичерпну деталізацію діяльності суб'єктів у процесі формування, розподілу та використання державних коштів шляхом встановлення категоричних правил поведінки для учасників відносин у цій сфері. Також цей метод розкриває публічну природу діяльності органів фінансового контролю, вказує на підпорядкування контролюючого та підконтрольного суб'єктів і не дозволяє цим суб'єктам на власний розсуд змінювати правову регламентацію, як порядок та умови проведення контрольних заходів, так і вільне трактування процедури здійснення фінансової операції за домовленістю сторін.

В такий спосіб у фінансовому законодавстві «формується зрозуміла та традиційна конструкція – один учасник відносин наказує й встановлює правила та межі поведінки для іншого. Для цього є всі підстави: йдеться про встановлення та забезпечення режиму обігу публічних коштів саме власником цих коштів, що принципово, і виключає будь-які підстави узгодження, домовленостей тощо. Власник вирішує, яким чином він буде організовувати обіг своїх грошей. Це й дає йому об'єктивні підстави для організації поведінки всіх учасників публічної фінансової діяльності через систему власних велінь» [4, с. 30]. Наведене підтверджує той факт, що здійснення публічного фінансово-господарського контролю за діяльністю господарюючих суб'єктів природно організовується та закріплюється нормативно з використанням імперативного методу, проте необхідно враховувати, що на цей час відсутній базовий закон з фінансового контролю, а нормативно-правових, які його регламентують, тільки Державною аудиторською службою нараховується більш 600 [5, с. 69].

У контексті цього методологічно важливим є визначення засобів правореалізації діяльності суб'єктів публічного фінансово-господарського контролю. Потрібно погодитися з твердженням про те, що реалізація державної влади є певною методологічною діяльністю із закріплення базових юридичних конструкцій [4, с. 21]. Такі базові юридичні конструкції у своїй сукупності утворюють певний правовий режим, який характеризує порядок здійснення публічного фінансово-господарського контролю через комбінування визначених законом способів, форм та прийомів.

Правова наука правові засоби поділяє на: 1) правові засоби субстанціонального характеру – засоби, що власною системою утворюють «матерію права», об'єктивовану в текстах різних джерел права; 2) правові засоби діяльничого характеру – правові засоби, що являють собою практичну діяльність по застосуванню правових засобів субстанціонального характеру [6, с. 97–98]. Таким чином, поряд з наведеними вище правовими засобами необхідно виділити і охарактеризувати і правові засоби, які реалізують практичну діяльність суб'єктів фінансово-господарського контролю в Україні.

О.А. Лукашева наголошує, що «потенційно можливі види поведінки набувають конкретної форми, що є потенційною засадою деталізації цих відносин вже за інституційною ієрархією. У цій ситуації загальний припис щодо поведінки учасника фінансових правовідносин індивідуалізується та набуває конкретних характеристик (вичерпний та конкретний набір учасників, певний об'єкт з кількісними та якісними характеристиками, щодо регулювання якого деталізується поведінка суб'єктів у цих відносинах тощо)» [7, с. 397]. Тобто конкретна поведінка суб'єктів контролю, що реалізується через їхні повноваження, в першу чергу спрямована на захист прав та інтересів держави у процесі формування, розподілу та використання бюджетних фондів коштів.

Згідно із Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» практична реалізація контрольних заходів здійснюється шляхом проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [8].

Державний фінансовий аудит як правовий засіб полягає в регламентуванні контрольних заходів шляхом перевірки та аналізу законності та ефективності використання державних коштів фондів, а також у визначенні стану дотримання фінансової дисципліни під час ведення бухгалтерського обліку та наданні фінансової звітності і системи внутрішнього контролю. Такий підхід до регламентації державного фінансового аудиту надає можливість суб'єктам контролю провести всебічну оцінку законності дій підконтрольного суб'єкта у процесі формування, розподілу та використання державних коштів. Також державний фінансовий аудит дозволяє виявити аналітичним шляхом причини порушення приписів фінансового законодавства підконтрольним суб'єктом, і також ці контрольні заходи роблять можливим виявити та визначити шляхи удосконалення як

самого фінансового законодавства, так і практики його застосування задля забезпечення законності та фінансової дисципліни під час здійснення фінансових операцій з державними коштами. Слід наголосити, що державний фінансовий аудит у певній мірі також є придатним для визначення шляхів наповнення дохідної частини відповідних бюджетів. Таке наповнення можливе як дії, спрямовані на попередження порушення фінансового законодавства, припинення неправомірних дій підконтрольного суб'єкта, накладання фінансових санкцій та припинення певних прав розпорядника бюджетних коштів з їх поверненням до відповідного бюджету.

Європейська практика здійснення внутрішнього контролю, зокрема щодо законності використання державних чи цільових коштів, свідчить, що підконтрольний суб'єкт зобов'язаний за законодавством організувати та реалізовувати внутрішній контроль самостійно, без втручання державних органів, у разі виявлення порушень фінансового законодавства має вжити заходів щодо приведення у відповідність своїх дій до вимог закону, а також вжити заходів щодо відновлення порушеного права [9, с. 2]. Враховуючи той факт, що внутрішній контроль фінансових операцій та операцій з іншими активами в Україні запроваджено порівняно недавно, на наше переконання, доцільно таких цілей притримуватися і в нашій державі. При цьому запровадження системи внутрішнього фінансового контролю з такими цілями повинно здійснюватися не тільки на рівні суб'єктів господарювання, а й на рівні самих органів державної влади, як це зроблено в Європі.

Наступним правовим засобом здійснення публічного фінансово-господарського контролю у сфері діяльності господарюючих суб'єктів є перевірка державних закупівель. Згідно з положеннями ст. 5 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» перевірка державних закупівель полягає в документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті [8].

Нормативна регламентація реалізації такої правової форми контролю здійснюється у відповідності до Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, затвердженого Кабінетом міністрів України [10].

Даний Порядок визначає, що питання здійснення державних закупівель контролюючий органі перевіряє і під час проведення інспектування, і під час державного фінансового аудиту. Це свідчить, що під час здійснення перевірки державних закупівель на предмет їх законності та відповідності законодавчим приписам застосовуються правові засоби діяльнісного характеру, як у самостійній правовій формі, так і шляхом комбінування правових форм контролю, визначених законом. Серед умов проведення такої перевірки особливістю є те, що повідомлення про проведення перевірки державних закупівель та зустрічної перевірки не надсилається об'єкту контролю. На наше переконання, це зумовлено важливістю такої правової форми публічного фінансово-господарського контролю у сфері діяльності господарюючих суб'єктів та створенням такого правового режиму для перевірки державних закупівель, який би унеможлилював підлог документів, маніпулювання з відповідними документами під час підготовки до проведення такого публічного фінансово-господарського контролю.

Застосування спеціального інструментарію для визначення та оцінки правомірності дій підконтрольного суб'єкта в процесі проведення ним державних закупівель дозволяє визначити стан дотримання цим суб'єктом фінансової дисципліни та вимог чинного законодавства в частині здійснення державних закупівель. Така підвищена увага законодавця до державних закупівель, з виділенням правових засобів діяльнісного характеру під час перевірки закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти обумовлена необхідністю неухильного дотримання всіма господарюючими суб'єктами законодавства про державні закупівлі.

Принципово важливим є й той факт, що під час здійснення перевірки державних закупівель та застосування при цьому зустрічної перевірки в процесі таких контрольних заходів здійснюється публічний фінансово-господарський контроль за станом дотримання законодавства та фінансової дисципліни не тільки суб'єктом, який здійснював закупівлю за державні кошти, а й тим суб'єктом, який передав підконтрольному суб'єкту придбані ним, товари, роботи та послуги. Тобто факт оплати товарів, робіт і послуг державними коштами є самостійною підставою для контролюючого суб'єкта здійснити перевірку діяльності господарюючого суб'єкта, який отримав державні кошти.

Також необхідно звернути увагу на той факт, що відповідно до нормативних приписів перевірка державних закупівель здійснюється із засто-

суванням спеціальних прийомів – фактичного та документального аналізу. Це, у свою чергу, надає контролюючому суб'єкту можливість виявити відповідність фактичних дій, вчинених під час здійснення державних закупівель, їх документальному оформленню. Тобто обіг державних коштів під час здійснення державних закупівель вимагає не лише фактичного дотримання вимог законодавства про публічні закупівлі [12], а й суворого дотримання фінансової дисципліни в разі документального оформлення таких державних закупівель.

Вважаємо, що здійснення перевірки державних закупівель із застосуванням наведеного вище інструментарію (правового та економічного) цілком є виправданим та відповідає головній меті публічного фінансово-господарського контролю у сфері діяльності господарюючих суб'єктів в Україні. При цьому самостійне місце правових засобів здійснення перевірки державних закупівель у фінансовому законодавстві України підтверджує важливість підтримки правопорядку під час здійснення державних закупівель, тобто використанні державних (бюджетних) коштів.

Однак необхідно відмітити, що здійснення державних закупівель на сьогодні здійснюється як публічні закупівлі, що відповідно визначено спеціальним Законом України «Про публічні закупівлі», саме цей нормативний акт регулює закупівлю товарів, робіт та послуг за державні кошти [12]. Удосконалення законодавства про здійснення закупівель державним коштом вимагає й відповідних змін у спеціальні нормативні акти які забезпечують проведення публічного фінансово-господарського контролю у сфері діяльності господарюючих суб'єктів, і тому ми пропонуємо вдосконалити законодавство стосовно фінансового контролю щонайменше шляхом узгодження термінології. Для цього ми пропонуємо у спеціальних нормативних актах щодо проведення фінансового контролю словосполучення «державні закупівлі» замінити на «публічні закупівлі». Таке вдосконалення сприятиме цілісності системи нормативних актів щодо порядку формування, розподілу та використання державних коштів та порядку проведення публічного фінансово-господарського контролю.

Інспектування як правова форма здійснення публічного фінансово-господарського контролю відповідно до чинного законодавства України реалізується у формі ревізії [8; 11]. Сутність такої ревізії полягає в документальній та фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань

фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка спрямована на виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних в їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Інспектування як правовий засіб діяльнісного характеру має й інші особливості, зокрема інспектуванню підлягають спеціальні суб'єкти, які в будь-який спосіб задіяні у процесі формування, розподілу та використання державних коштів, а за вмотивованим рішенням контролюючого суб'єкта суд може ухвалити рішення та дозволити проведення інспектування будь-якого господарюючого суб'єкта.

Це підтверджує, що інспектування як правовий засіб контрольного змісту має комплексний характер, передбачає реалізацію всього циклу управлінських дій від прийняття рішення про інспектування до корегування цього рішення в процесі контролю з метою виявлення фактів порушень фінансового законодавства та встановлення осіб, винних у цих правопорушеннях.

Висновки. Аналіз правових засобів здійснення публічного фінансово-господарського контролю у сфері діяльності господарюючих суб'єктів в Україні свідчить, що до правових засобів субстанціо-

нального характеру належать: норми фінансового права та нормативно-правові акти; метод правового регулювання фінансових правовідносин та форми фінансової діяльності держави, які утворюють єдину «правову матерію» та систему публічного фінансово-господарського контролю за діяльністю господарюючих суб'єктів. Правові засоби діяльнісного характеру реалізуються у вигляді державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, які потрібно визначити як публічні закупівлі, та інспектування. Ці правові засоби мають спеціальний характер, засновані на правових нормах та реалізуються у практичній діяльності суб'єктів контролю з метою досягнення цілей публічного фінансово-господарського контролю. Система названих правових засобів публічного фінансово-господарського контролю в їх поєднанні виступає працюючими частинами механізму правового регулювання. Державне санкціонування досліджуваних правових засобів публічного фінансово-господарського контролю забезпечує регулятивний вплив на порушників фінансового законодавства та фінансової дисципліни, що породжує певні правові наслідки та конкретні результати проведення контрольних заходів.

Список літератури:

1. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М.: Юрид. лит., 1966. 187 с.
2. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Законом України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. Офіц. вісн. України. 2006. № 12. Ст. 792.
3. Про визнання нечинним та скасування податкового повідомлення-рішення: Постанова Вищого адміністративного суду України від 14.11.2012 р. № К/9991/50772/12. URL: <http://document.ua/pro-viznannja-nechinnim-ta-skasuvannja-podatkovogo-povidomle-doc122304.html>
4. Дамірчиєв Мушфік Іскендер Огли. Правове регулювання публічної фінансової діяльності: порівняльно-правовий аспект. дис. ... д-ра. юрид наук. 12.00.07. Харків, 2015. 399 с.
5. Гетманець О.П. Бюджетне законодавство України як об'єкт бюджетного контролю. Форум права. 2016. № 4. С. 66–71. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_4_13.pdf
6. Онуфрієнко О.В. Правові засоби у контексті інструментальної теорії права: дис. ... канд. юр. наук : спец. 12.00.01. Харків, 2004. 196 с.
7. Лукашев О.А. Правова норма як вихідний регулятор фінансової діяльності. Форум права. 2012. № 3. С. 395–398. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12loarfd.pdf>
8. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Законі України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Відом. Верховної Ради України. 1993. № 13. Ст. 110.
9. Revision of the Internal Control Framework. INTERNAL CONTROL FRAMEWORK OF THE EUROPEAN COMMISSION: EUROPEAN COMMISSION. of 19.04.2017 Brussels. URL: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/C_2017_2373_Revision_ICF_en.pdf
10. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами затвердженого Кабінетом міністрів України: Постанова КМУ від 01.09.2013 р. № 631. Офіц. Вісн. України. 2013. № 69. Ст. 2532.
11. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її між-регіональними територіальними органами: Постанова КМУ від 20. 04. 2006 р. № 550. Офіц. Вісн. України. 2006. № 16. Ст. 1206.
12. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. Офіц. Вісн. України. 2016. № 15. Ст. 582.

ПРАВОВЫЕ СРЕДСТВА ПРОВЕДЕНИЯ ПУБЛИЧНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Статья посвящена исследованию правовых средств проведения публичного финансового контроля за деятельностью субъектов хозяйствования. Проанализированы правовые основы проведения государственного аудита, инспектирования и проверки государственных закупок в деятельности субъектов хозяйствования. Определены правовые особенности этих форм контроля. Выявлены приемы проведения публичного финансового контроля над субъектами хозяйствования. Доказана важность совершенствования проверок государственных закупок как средства публичного финансового контроля за деятельностью субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: *финансовый контроль, субъекты хозяйствования, средства публичного финансового контроля, приемы публичного финансового контроля, государственный аудит, инспектирование, проверка государственных закупок.*

LEGAL MEANS OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL OVER THE ACTIVITIES OF ECONOMIC ENTITIES

The article is devoted to the study of legal means of conducting public financial control over the activities of economic entities. The legal bases of carrying out of the state audit, inspection and checking of state purchases in the activity of business entities are analyzed. The legal features of these funds are determined. Methods of conducting public financial control over business entities have been clarified. The importance of improving state procurement inspections as a means of public financial control over the activities of economic entities has been proven.

Key words: *financial control, business entities, means of public financial control, methods of public financial control, state audit, inspection, checking of state purchases.*