

УДК 351.824.1

А.О. ТИЩЕНКО, Харківський національний університет внутрішніх справ

ПРАВОВІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЯК МЕТОДУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Ключові слова: правові основи обліку, фінансовий контроль

У сучасних умовах розвитку суспільних відносин постійно відбуваються зміни, які впливають на трансформацію сталих категорій. Серед таких понять – категорія «державний фінансовий контроль». У науці фінансового права накопичено досвід дослідження фінансових правовідносин, відносин і контрольних відносин у фінансовій діяльності держави, але поняття, сутність, форми, види та методи організації фінансового контролю в сучасних умовах розвитку в Україні ще потребують дослідження науковців. У чинному законодавстві відсутньої поняття «фінансовий контроль», не визначаються елементи методології, поняття «методи контролю» і види.

Сутність державного фінансового контролю впливає з об'єктивно властивої фінансам контрольної функції і традиційно розглядається в юридичній науці як цілеспрямована діяльність відповідних державних органів влади, недержавних організацій по контролю за законністю та обґрунтованістю формування, розподілу та використання фінансових ресурсів, що знаходяться у розпорядженні держави [1; 2, с.83–102].

Найважливішими складовими елементами методологічної бази контролю є форми та методи контролю. Метод (грец. *methodos* – буквального «шлях до чогось») у найзагальнішому значенні – це засіб досягнення мети [3, с.266].

В чинному законодавстві України категорія «методи фінансового контролю» не застосовується. Слушною є думка вчених, котрі вважають, що метод фінансового контролю – це засоби, прийоми та способи, які використовуються при здійсненні контрольних функцій відповідними суб'єктами, наприклад, ре-

візія або перевірка [1, с.102; 2, с.86; 4, с.16]. Проте метод контролю як засіб його організації та види методів фінансового контролю потребує більш детального аналізу.

Поділяємо позицію згідно якої під методом фінансового контролю визначаються встановлені законом певні засоби, тобто прийоми та способи його здійснення. В законодавстві відзначається, що заходи здійснення державного нагляду (контролю) – це планові та позапланові заходи, які здійснюються шляхом проведення перевірок, ревізій, оглядів, обстежень та інших дій [5]. Податковий кодекс України встановлює окремі елементи обліку як методу контролю [6]. Проте, актуальним залишається питання визначення методів фінансового контролю, і зокрема обліку як його виду. Тому на підставі чинного законодавства та аналізу позицій науковців метою статті є дослідження новітніх методів фінансового контролю, зокрема, облік, і визначення поняття «обліку», як сучасного, нового засобу організації фінансового контролю та правових засад його проведення.

Відповідно до чинного Податкового кодексу України метод обліку передбачає здійснення контрольних дій під час податкової реєстрації платників податків та об'єктів, що становлять основу обчислення податкового обов'язку. Цей метод диференціюють на:

- облік платників податків, тобто зобов'язаних осіб під час включення даних про них до відповідних реєстрів, внесення змін до облікової документації;

- облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), тобто об'єктів (грошових засобів, матеріальних ресурсів), з якими пов'язують виконання обов'язків, що впливають з процесу руху грошових коштів до бюджетів у формі податків і зборів [6].

Податковий Кодекс України містить відсылку норму щодо обліку результатів спільної діяльності платників податків. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ведення податкового обліку повинно відповідати міжнародним положенням (стандартам) фінансової звітності, положенням (стандартам) бухгал-

терського обліку. Законодавець розмежує податковий облік від обліку господарських результатів такого платника податку (ст.14.1.138 Податкового кодексу України). Порядок податкового обліку встановлюється центральним органом державної податкової служби і має відповідне правове забезпечення.

Враховуючи ці положення облік, безумовно можливо визначити, як засіб контролю. Облік зобов'язаних осіб має глибоке історичне коріння. Наприклад, у Китаї підрахунок податних землевласників проводився ще в V ст. до н. е. з метою правильного стягнення подушної податі, що сплачувалася в натуральній формі. У Західній Європі та Росії практика проведення переписів населення на початку також виникла для фіскальних цілей. У Древній Русі головними заходами, які визначили формування організованої податкової системи, стали переписи населення Великого Київського князівства (1245 р.), Суздальської, Рязанської та Муромської земель (1257 р.), Новгородських земель (1259 р.) та інші. Такі переписи проводились у Золотій Орді для точності збору данини.

У подальшому облік податних осіб передував або супроводжував кожен значну реформу податної політики та був пов'язаний зі змінами в законодавстві. Так, у 1619–1649 рр. (перед прийняттям Соборного уложення) було проведено перепис тяглового населення та подвірний перепис, у 1717–1724 рр. (перед складанням Табелю державного приходу-витрат) було організовано перепис населення для подушного оподаткування. У 1833 р. вперше функції обліку платників податків були покладені на фінансові (податкові) органи Росії. Тоді Департаменту податей та зборів Міністерства фінансів було доручено здійснювати перепис податного населення [7, с.251–252]. Таким чином, облік як метод контролю має історію існування і згідно чинного законодавства використовується у фінансовій діяльності, переважно в оподаткуванні.

В науковій літературі щодо методів фінансового контролю визначають наступні: різноманітні перевірки, аналіз фінансово-господарської діяльності, звіти про фінансову діяльність на сесіях представницьких органів

всіх рівнів; засідання органів виконавчої влади, ревізії [1, с.94], розгляд проектів фінансових планів, замовлень, звітів про фінансово-господарську діяльність, заслуховування доповідей, отримання інформації [2, с.102] та інші методи.

Цікавою є позиція Л.А. Савченко, яка визначає, що основним критерієм визначення видів і методів фінансового контролю є – спосіб здійснення контрольних повноважень суб'єктами фінансового контролю, відповідного до якого виділяються такі методи фінансового контролю як ревізія, перевірка, аналіз, обстеження, інвентаризація, спостереження, експертиза, дослідження, моніторинг, облік, нагляд, ліцензування, державна реєстрація, ідентифікація, розслідування, вивчення [8, с.156]. На наш погляд, деякі з вказаних методів притаманні контролюючим суб'єктам для здійснення фінансового контролю, але інші використовуються як правові, або економічні засоби регулювання господарської діяльності, і не мають виключно контрольного значення. Так, державна реєстрація та ліцензування здійснюються з метою надання права на ведення відповідних видів господарської діяльності, а обстеження, інвентаризація, експертиза використовуються як засоби перевірки якості, кількості товарів, обладнання, ресурсів, тощо. Отже, постає питання щодо визначення ознак методу фінансового контролю та віднесення до нього обліку.

Для реалізації фінансового контролю необхідно правове забезпечення його сутності і елементів організаційно-методологічної структури, зокрема методів проведення.

Для аналізу правових основ контролю необхідно дати оцінку визнаному факту існування права у формі вираження волі держави, що відповідно до державного бюджетного контролю існує як акт волевиявлення самих учасників бюджетних відносин і містить правові норми, тобто це – нормативний акт. (До речі, в інших правових системах або галузях права це можуть бути і правові звичаї, і правовий прецедент). До того ж, на відміну від джерел права, «правові основи» охоплюють звичаї, неписані правила, аксіоми, що склалися в суспільстві, їх реалізацію та стан упорядкова-

ності суспільних відносин, що ґрунтуються на праві та законності, а також існуючий у суспільстві правопорядок та правосвідомість [9].

Вважаю, що термін «правові основи» висвітлює ступінь однорідності правовідносин, які складаються з приводу певного предмета правового регулювання, підкреслюють його особливості та специфіку. Об'єктивною формою права є законодавство. Правові основи контролю містяться в системі нормативно-правових актів з контрольною діяльністю – законах та підзаконних актах, які не тільки визначають загальні та спеціальні положення цієї діяльності, а й містять процедурно-процесуальний порядок їх реалізації, тобто встановлюють правовий статус, завдання, функції та повноваження задіяних суб'єктів тощо, а також реалізуються у відповідній організації в суспільстві.

Таким чином, правові основи фінансового контролю – це коло нормативних актів, що визначають організаційну структуру, методологічні основи фінансового контролю, містять вимоги діяльності контролюючих і підконтрольних суб'єктів і забезпечують законність фінансової діяльності.

На перевірку виконання фінансового законодавства спрямовані дії контролюючих суб'єктів, повноваження яких встановлюються колом нормативно-правових актів, що складають правові основи державного фінансового контролю в сучасних умовах в Україні. Проте їх роз'єднаність, а іноді й суперечність, невідповідність вимогам часу, умовам розвитку фінансової системи, не наближують, а віддаляють від формування правової концепції державного фінансового контролю. Так, загальна кількість нормативних актів, які визначають окремі положення контрольною діяльністю держави у фінансовій сфері, що були прийняті постановами Верховної Ради України з 1992 р., – 42, постановами Кабінету Міністрів України – 65, указами Президента – 27 (станом на 01.06.2005 р.), а всього з фінансового контролю з початку 2005 р. було прийнято 611 нормативних актів [10].

Конституція України містить основні засади бюджетної, податкової, грошово-кредитної політики та контрольні повноваження держав-

них органів влади, державних утворень. Конституція не може і не повинна детально регулювати всі напрямки контрольною діяльності держави, тому що сутність Основного Закону в гарантії стабільності та довгостроковості, але закріплення в Конституції України загальних основ фінансового контролю, доцільно.

На розгляді Верховної Ради України знаходяться проекти законів стосовно державного фінансового контролю, які визначають суттєві елементи контрольною діяльності, подають тлумачення термінів з контролю, розробляють методологічну базу контрольною діяльності, процедуру здійснення методів контролю, що відносно бюджетної сфери можна використати як цінний досвід організації фінансового контролю [11]. Проте, в запропонованих проектах законів відсутньої поняття «обліку» та засади його організації, але на практиці в оподаткуванні, в банківській сфері при організації бюджетного обліку, як контролюючий захід, облік використовується.

При підготовці нормативно-правових актів з фінансового контролю треба спиратися на конституційні положення щодо контрольною діяльності учасників фінансової діяльності, враховувати особливості фінансової системи України та зміни, які передбачені проведенням адміністративної реформи, податкової, бюджетної і банківської. Прийняття закону про фінансовий контроль із загальними положеннями, що визначають і його напрями – бюджетний, податковий, банківський контроль є актуальною потребою сьогодення.

Вважаємо, що запропонований Податковим кодексом України метод контролю – облік, може розглядатися як особливий, спеціальний метод фінансового контролю, оскільки за його наслідками встановлюються адекватні заходи щодо застосування фінансових санкцій та притягнення порушників до інших видів юридичної відповідальності. Застосування обліку разом з інспекційними перевірками, оцінкою, вивченням, розслідуванням, звітністю та іншими доцільно розглядати як методи фінансового контролю.

Пропонуємо доповнити фінансове законодавство визначенням категорії «метод фінансового контролю», Для вдосконалення концеп-

птуальних засад податкового контролю доцільно для всіх контролюючих суб'єктів установити єдині методологічні засади: поняття, завдання, види і методи контролю, які визначити у ст.62 Податкового кодексу України «Способи здійснення податкового контролю» а також у законі з фінансового контролю.

Визначення видів, форм і методів фінансового контролю, має важливе значення для формування дійової організаційної структури контролю, виконання контролюючими суб'єктами обов'язків і сприятиме дотриманню фінансового законодавства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент, Моя книга, 2006. – 448 с.
2. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1996. – 525 с.
3. Философский энциклопедический словарь. – М. : ИНФРА-М., 2000. – 576 с.
4. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России : науч.-метод. пособие / С. О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 240 с.
5. Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері гос-

подарської діяльності» : від 05.04.2007 р., № 877–V // Офіційний вісник України. – 2007. – № 44. – Ст. 1771.

6. Податковий кодекс України: чинне законодавство з змін. і доповн. на 23.01.2012 р. – К. : Алерта; ЦУЛ, 2011. – 472 с.

7. Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави: дис. ... кандидата юрид. наук : 12. 00. 07 / Д. В. Піддубна. – Х., 2008. – 234 с.

8. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Акад. держ. податкової служби України, 2001. – 407 с.

9. Юридична енциклопедія: в 6 т. Т. 3 / редкол.: Ю. С. Шемшученко (від.ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1998. – 672 с.

10. Панова И. В. Контрольная деятельность областных государственных администраций в сфере финансов и бюджета: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Панова Ирина Викторовна ; Нац. ун-т внутр. дел. – Харьков, 2005. – 181 с.

11. Проект Закону України «Про фінансовий контроль» : від 30.08.2002 р., реєстр. № 1131–1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gcka2.rada.gov.ua.1pls/zweb.n/webprac4_1.

Тищенко А. О. Правові основи організації обліку як методу фінансового контролю / А. О. Тищенко // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 904–907 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12taomfk.pdf>

Досліджуються правові засади проведення фінансового контролю в сучасних умовах розвитку фінансової системи країни. Визначено поняття «метод контролю». Проводиться порівняльно-правовий аналіз видів методів фінансового контролю і надається визначення «обліку» як одного із видів методів фінансового контролю.

Тищенко А.А. Правовые основы организации учета как метода финансового контроля

Исследуются правовые основы проведения финансового контроля в современных условиях развития финансовой системы страны. Определено понятие «метод контроля». Проводится сравнительно-правовой анализ видов методов финансового контроля и дается определение «учета» как одного из видов методов финансового контроля.

Tishchenko A.A. The Legal Basis for the Organization as a Method of Accounting and Financial Controls

Examines the legal framework of financial control in the current conditions of the financial system is made. Definition of «control method». Conducted a comparative legal analysis of financial controls and defines «account» as a type of financial controls.