


НАЦІОНАЛЬНА БЕЗПЕКА ТА ПРАВА ЛЮДИНИ

УДК 351.72:338.22

DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2019.2.03>**СЕРГІЙ МИКОЛАЙОВИЧ БОРТНИК,***доктор юридичних наук,**Харківський національний університет внутрішніх справ;* <https://orcid.org/0000-0002-5281-6007>,*e-mail: bortnik888toyota@gmail.com*

СИСТЕМА ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Обґрунтовано підходи до визначення проблемних питань системи державного фінансового контролю. Визначено основні загрози фінансово-бюджетній системі й мотиваційні фактори щодо мінімізації видаткової частини платежів та ухиляння від сплати податків. Доведено необхідність реформування системи державного фінансового контролю та визначено напрями вдосконалення його форм і методів.

Ключові слова: національна безпека, економічна безпека, фінансовий контроль, ресурси, бюджет, податкова система.

Оригінальна стаття

Постановка проблеми

Державний фінансовий контроль охоплює не лише процес формування доходної частини бюджетів, а і їх видаткову складову, оскільки держава повинна здійснювати контроль під час реалізації урядових програм, фінансуванні поточних і капітальних видатків, надання місцевим бюджетам додаткових ресурсів із Державного бюджету тощо.

Головна увага приділяється вчасності та повноті мобілізації ресурсного потенціалу, своєчасності й повноті надходжень та ефективності здійснення видатків на всіх рівнях економічних відносин державної фінансової системи й дотриманню правил обліку та звітності.

Разом із тим у значній частині система здійснення внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання та його структурних підрозділів виходить за межі державного фінансового контролю, оскільки саме від його принципності залежать результат фінансово-економічної діяльності та як наслідок – інвестиційна результативність власників капіталу, де кінцевою метою є як зростання первинного капіталу, так і збільшення вартості цілісного майнового комплексу.

Стан дослідження проблеми

Науковці стверджують, що державний фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, з допомогою якого наочно проявляється весь процес руху ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхі-

дно для початку здійснення діяльності в будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням результатів цієї діяльності [1, с. 165; 2, с. 395; 3, с. 34].

Разом із тим окремі дослідники надають особливе значення фінансовому контролю в загальній системі контролю як елементу в системі управління суспільними процесами, що зумовлюється його специфікою, і це найяскравіше проявляється в контрольній функції, що виражає специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері та робить фінансовий контроль всеохоплюючим і всеосяжним [4, с. 126].

Водночас фінансовий контроль посилює соціальну орієнтацію щодо захисту фінансових прав суб'єктів економічних відносин, а ринкове формування додаткових елементних надбудов державного фінансового контролю і визначає перспективи й актуальність нашого дослідження.

Мета і завдання дослідження

Метою статті є обґрунтування методичного підходу до визначення проблемних питань системи державного фінансового контролю, експертизи ефективності, відповідних процедур і методів, а також вимог до змісту його проведення.

Завданням дослідження є виявлення згаданих проблемних питань щодо діагностики теоретичних, методологічних і практичних аспектів вдосконалення державного фінансового

контролю та його правового й інформаційного забезпечення.

Наукова новизна дослідження

За рахунок формалізації окремих етапів системи державного фінансового контролю, визначення основних загроз фінансово-бюджетній системі та мотивації щодо ухилення від сплати податків набуло подальшого розвитку визначення факторів забезпечення національної безпеки.

Виклад основного матеріалу

В умовах відносин перерозподілу ресурсів державного та місцевих бюджетів щодо забезпечення виконання функцій держави й задоволення потреб соціального характеру зберігаються передумови існування державного фінансового контролю, оскільки саме він є однією з умов забезпечення ефективності фінансування потреб сталого розвитку.

Роль, завдання й масштаби державного фінансового контролю мають прямий зв'язок із поняттям національної й економічної безпеки України, рівень якої необхідно підвищувати. Законом України «Про національну безпеку України» визначено, що національна безпека України – захищеність державного суверенітету, територіальної цілісності, демократичного конституційного ладу та інших національних інтересів України від реальних та потенційних загроз¹. У свою чергу В. М. Геєць визначав економічну безпеку як «стан економіки, суспільства та інститутів державної влади, при якому забезпечується реалізація та гарантований захист національних економічних інтересів, прогресивний соціально-економічний розвиток України, достатній оборонний потенціал навіть за несприятливих внутрішніх та зовнішніх процесів» [5, с. 14]. Серед основних загроз, що кидають виклики сучасній економіці України, ми можемо виділити такі:

- нелегальна міграція капіталу, викликана як неефективною системою контролю за розподілом і використанням бюджетних ресурсів, так і приховуванням значних ресурсів суб'єктами господарювання та фізичними особами і як наслідок збільшення масштабу тіньової економіки;

- суттєве поширення процесів корупції в управлінських структурах, а відповідно, і криміналізації та як наслідок – збільшення кількості злочинів в економічній площині;

¹ Про національну безпеку України : закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII.

- недосконалість законодавчої складової фінансово-бюджетної системи, пов'язана з регулюванням економічних відносин, що спонукає до широкого застосування механізмів оптимізації й ухилення від сплати податків.

Без дієвого державного контролю неможливо підвищити найважливішу складову поняття «фінансово-економічна безпека» – бюджетну безпеку, під якою слід розуміти «стан забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості державних фінансів, що надає можливість органам державної влади максимально ефективно виконувати покладені на них функції»².

Оскільки саме через бюджетні відносини перерозподіляються значні фінансові ресурси, виникає нагальна потреба розробки наукового й методичного забезпечення державного фінансового контролю щодо дотримання достовірності системи бюджетного обліку видатків.

Саме бюджетні ресурси надають можливість прогнозованого розвитку суб'єктів в умовах кризового стану економіки, а нівелювання впливу єдиної системи державного управління та недооцінювання специфіки державного фінансового контролю зумовлюються переплітанням інтересів індивідуальних і корпоративних суб'єктів та держави як головного розпорядника бюджетних ресурсів.

Наразі в Україні діє велика кількість державних органів і служб, які забезпечують виконання контрольних функцій у сфері фінансових відносин. Без чіткої концепції й наявності нормативно-правового поля у сфері державного фінансового контролю до таких органів і служб зараховують, як правило, Рахункову палату, Державну аудиторську службу, Державну казначейську службу, Міністерство фінансів України, Державну фіскальну службу, Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна України, Національний банк України, Національну поліцію України тощо.

Разом із тим у проекті закону «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» стверджується, що «єдиним органом державного фінансового контролю в Україні, який у межах наявного правового поля від імені Уряду України формує та реалізує державну політику у сфері державного

² Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : затв. наказом М-ва екон. розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 № 1277. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13> (дата звернення: 05.03.2019).

фінансового контролю, є Держаудитслужба», яка визначається як центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом¹.

Система фінансового контролю, сформована на сьогодні в Україні, потребує невідкладного та якісного реформування, що пов'язано зі значним нормативним навантаженням, яке не лише визначає, а й обмежує функції органів контролю, тож, відповідно, і суперечностями й неузгодженістю щодо їх взаємодії. У свою чергу, це призводить не лише до зайвого витрачання ресурсів, а й до методологічно-правової плутанини.

Держава зацікавлена в отриманні підприємствами якомога більшого прибутку, а через прибуток – великих податків і зборів задля фінансування відповідних асигнувань. Саме достовірне оцінювання діяльності суб'єктів господарювання та їх фінансово-економічних показників, серед іншого бухгалтерської та фінансової звітності, повинно ґрунтуватися на принципах переконливості аналітичних доказів.

У свою чергу, діяльність, спрямована на отримання необхідного статистичного масиву, без використання методичних прийомів документального та фактичного контролю перевірки первинної документації за регістрами звітності стає неможливою.

Процес здійснення ревізійного контролю охоплює не лише окремі суб'єкти господарювання, але і їх структурні підрозділи, організації й установи, визначає взаємозв'язок із банківською системою й іншими пов'язаними службами та суб'єктами. За його допомогою різні рівні управління отримують інформацію щодо фактичного стану виробничої, комерційно-збутової та фінансової діяльності, виконання зобов'язань перед бюджетом і використання бюджетних коштів за призначенням.

Разом із тим сучасний етап перетворення та вдосконалення державного устрою, серед іншого і податкової системи, стикається з латентним протистоянням щодо виконання обов'язків суб'єктів зі сплати податкових платежів.

За оцінками фахівців, у господарській практиці присутні чотири основні мотиви ухилення від їх сплати: моральні, політичні, економічні й технічні [6, с. 292].

¹ Проект Закону про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю від 17.09.2018 № 9086 / ініціатори: В. Б. Гройсман, Кабінет Міністрів України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601 (дата звернення: 08.03.2019).

Однією з головних причин ухилення є нестабільний фінансовий стан платника, а чим він несприятливіший, тим більшим є намір щодо ухилення від сплати та мінімізації податкових платежів.

Таким чином, ми можемо констатувати, що пріоритетним фактором збільшення ефективності контрольно-аналітичної роботи у фінансово-економічній сфері є вдосконалення таких діючих процедур контролю:

- системи відбору суб'єктів для проведення перевірок;
- використання системи оцінювання роботи системи державного фінансового контролю;
- форм і методів перевірок.

Удосконалення кожного з цих елементів дозволить покращити систему організації державного фінансового контролю в цілому, а наявність дієвої системи відбору суб'єктів – вибрати найбільш ефективний напрям використання кадрових і матеріальних ресурсів.

На нашу думку, вдосконалення форм і методів державного фінансового контролю повинно відбуватися за такими напрямками:

- збільшення кількості спільних перевірок із відповідними органами контролю, серед іншого і проведення перехресних (зустрічних) перевірок;
- повторні перевірки суб'єктів, що допустили приховування та зловживання у великих розмірах;
- використання непрямих методів обчислення бази суб'єкта за наявності законодавчих норм.

Цей перелік шляхів удосконалення, звісно ж, не є вичерпним, проте пошук шляхів підвищення ефективності роботи органів державного фінансового контролю забезпечить можливість мобілізувати зусилля на вищезгаданих напрямках.

Незалежність органів державного фінансового контролю від місцевих владних органів як один із пріоритетних напрямів удосконалення діяльності в умовах докорінної ломки економічних відносин, що зачіпають інтереси всіх суб'єктів господарювання й більшості громадян, передбачає реалізацію на практиці державної політики з використанням відповідних норм права, а не суб'єктивних рішень і думок.

Будь-яка діяльність з виконання контрольних повноважень вносить певний розлад у діяльність підконтрольних суб'єктів, що пов'язано як із відволіканням та напруженням відповідного персоналу організації (фінансово-економічний відділ, юридичний відділ, бухгалтерія, відділ постачання та збуту тощо), так і з

необхідністю виконання додаткових обов'язків щодо підготовки й узагальнення окремого вхідного та вихідного статистичного масиву.

Т. А. Жадан визначає фінансовий контроль як «сукупність форм, методів та інструментів контролю, за допомогою яких суб'єкти фінансових правовідносин одержують інформацію про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях економічної системи держави, порівнюють отримані дані з цільовими або нормативними вимогами, визначають розміри і причини виявлених відхилень, вживають заходи, спрямовані на їх усунення, недопущення та попередження у майбутньому, з метою підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління фінансовими ресурсами» [7, с. 164].

Разом із тим головними завданнями державного фінансового контролю є здійснення контролю за «використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності»¹.

Проблема боротьби зі злочинністю, пов'язана з відмиванням грошових ресурсів, є актуальною як для нашої країни, так і для інших країн з ринковою економікою. Особливість полягає в тому, що відмивання та легалізація цих коштів здебільшого пов'язуються з економічною злочинністю та набувають міжнародного характеру. Так, під легалізацією (відмиванням) доходів слід розуміти «вчинення дій з метою надання правомірного вигляду володінню, користуванню або розпорядженню доходами або дій, спрямованих на приховування джерел походження таких доходів»², тобто відмивання коштів та майна – це процес маніпулювання протизаконно одержаними ресурсами, в результаті якого в подальшому може здійснюватись їх легальне використання, а саме це – дії, «спрямовані на приховуван-

ня чи маскуванню незаконного походження коштів або іншого майна чи володіння ними, прав на такі кошти або майно, джерела їх походження, місцезнаходження, переміщення, а так само набуття, володіння або використання коштів або іншого майна, за умови усвідомлення особою, що вони були доходами»³.

Особливу небезпеку з погляду питань національної безпеки становить діяльність організованих злочинних угруповань, що дедалі активніше використовують кредитно-фінансові установи для відмивання, конвертації та подальшого присвоєння коштів.

Пильної уваги заслуговує процес приватизації, що супроводжується значними зловживаннями. Насамперед це розкрадання державного й особистого майна, хабарництво, незаконні валютні операції та махінації з фінансовими ресурсами. Головним чином це здійснюється шляхом незаконного списання в період підготовки до приватизації основних і оборотних ресурсів, насамперед коштовного обладнання, автоматизованих ліній тощо, що в подальшому перепродаються різним структурам. Трапляються факти зниження оцінної вартості об'єктів шляхом створення фіктивного банкрутства підприємства та перерахування на рахунок псевдокомерційних структур під фіктивні договори значних грошових сум із подальшим їх присвоєнням.

Зрозуміло, що не варто сподіватися на ухвалення безболісних рішень, які миттєво забезпечать соціальний добробут і динамічний розвиток. Для цього потрібен час, а готових рецептів проведення швидких кардинальних змін немає. Але вже сьогодні слід мобілізувати свої зусилля на вирішення найневідкладніших проблем нашої держави, однією з яких є протидія економічній злочинності, що загрожує національній фінансовій безпеці.

Незважаючи на вдосконалення та підвищення ролі окремих етапів фінансового контролю, слід зауважити, що кількість фінансових порушень із року в рік не зменшується, а сьогодні вимагає пошуку нових напрямів і методів здійснення державного фінансового контролю, зокрема впровадження аналітичної роботи з аналізу ефективності використання бюджетних ресурсів як окремими суб'єктами господарювання, так і галузями народногосподарського комплексу в цілому.

³ Про практику застосування судами законодавства про кримінальну відповідальність за легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом : постанова Пленуму Верховного Суду України від 15.04.2005 № 5.

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XII : ред. від 27.01.2018 : назва в ред. закону від 16.10.2012 № 5463-VI.

² Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : закон України від 14.10.2014 № 1702-VII : ред. від 24.11.2018.

Висновки

Система вдосконалення дієвості державного фінансового контролю щодо цільового й ефективного розпорядження бюджетними ресурсами та за збереженням товарно-матеріальних цінностей значною мірою залежить від комплексного підходу до повноти реалізації заходів, спрямованих як на усунення факторів, що призвели до фінансових втрат, так і на забезпечення відшкодування завданих збитків.

Водночас система вдосконалення елементів комплексності контролю спирається на його якість на всіх етапах реалізації та своєчасність відповідного реагування головних розпорядників бюджетних ресурсів щодо відповідних аналітичних висновків, а саме на виявлення фактів нецільового й неефективного використання ресурсів, де головними напрямками є система приведення окремих елементів господарювання у відповідність до вимог бюджетного процесу, а також на заходи щодо відшкодування незаконних ви-

трат і регулювання обсягів фінансування видатків.

Разом із тим сучасний розвиток економічних перетворень дозволяє констатувати, що окремі елементи державних ресурсів стали головним джерелом формування тіньового капіталу через недостатньо прозорий розподіл бюджетних асигнувань для виконання робіт і надання послуг, які перераховуються спеціально створеним суб'єктам. Результат цього – безнадійні витрати бюджету, а їх повернення навіть із допомогою правоохоронних органів є практично неможливим.

Враховуючи зазначене, ми можемо говорити, що вдосконалення дієвості державного фінансового контролю можна досягти лише в ефективній координації ревізійно-аналітичних заходів, спрямованих на координацію та систематичний інформаційний обмін між фінансовими й контролюючими органами щодо забезпечення виконання бюджетів різних рівнів, а відповідно, створення єдиного інформаційного простору.

Список бібліографічних посилань

1. Касьяненко Л. М., Касьяненко А. М. Процесуальна теорія фінансового права. *Fundamental and applied researches in practice of leading scientific schools = Фундаментальные и прикладные исследования в практиках ведущих научных школ*. 2018. Vol. 26, No. 2. С. 161–167. URL: <https://farplss.org/index.php/journal/article/view/323> (дата звернення: 08.02.2019).
2. Косова Т. Д., Шевченко В. В. Концептуальні засади становлення вищого державного фінансового контролю на регіональному рівні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 7. С. 31–36. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2019.7.31>.
3. Косова Т. Д., Шевченко В. В. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю. *Молодий вчений*. 2018. № 2 (54). С. 394–398. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/2/92.pdf> (дата звернення: 20.03.2019).
4. Ільченко О. О. Фінансовий контроль господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи вирішення // Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти : матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 17 жовт. 2018 р. Київ : Інформаційно-аналітичне агентство, 2018. С. 124–127.
5. Концепція економічної безпеки України / Ін-т екон. прогнозування ; кер. проекту В. М. Геєць. Київ : Логос, 1999. 56 с.
6. Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. *Бізнес Інформ*. 2018. № 3. С. 290–295.
7. Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 161–168.

Надійшла до редколегії 22.04.2019

БОРТНИК С. Н. СИСТЕМА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Обоснованы подходы к определению проблемных вопросов системы государственного финансового контроля. Определены основные угрозы финансово-бюджетной системе и мотивационные факторы касательно минимизации расходной части и уклонения от уплаты налогов. Доказана необходимость реформирования системы государственного финансового контроля и определены направления совершенствования его форм и методов.

Ключевые слова: национальная безопасность, экономическая безопасность, финансовый контроль, ресурсы, бюджет, налоговая система.

BORTNYK S. M. THE SYSTEM FOR IMPROVING THE STATE FINANCIAL CONTROL

It has been substantiated that the role, tasks and scale of the state financial control are directly related to the concept of national and economic security of Ukraine, and the specific attitude towards this control is due to the fact that it is carried out in the plane of interweaving of state, regional, corporate and individual interests.

It has been noted that the state financial control covers not only the process of the formation of the revenue part of the budgets, but also their expenditure component, since the state should implement it during the realization of government programs, financing current and capital expenditures, providing local budgets with additional resources from the State Budget, etc.

Due to the formalization of certain stages of the system of the state financial control, identification of the main threats to the financial and budgetary system and motivation to avoid tax payments, the definition of the factors of ensuring national security was further developed in the article.

To improve the existing control procedures, the author has offered the list of factors for increasing the efficiency of control in the financial and economic sphere, which can facilitate the organization of the state financial control in general.

The author has determined the directions for improving the forms and methods of the state financial control, namely: increase of the number of joint inspections of controlling agencies, including cross-checks (counter-checks); carrying out repeated inspections of subjects that made concealment and abuse in large amounts; usage of indirect methods of calculating the subject's base.

Key words: *national security, economic security, financial control, resources, budget, tax system.*