

Інститут держави і права ім. В.М. Корещького Національної академії наук України
Українська академія банківської справи Національного банку України

В.П. Нагребельний, В.Д. Чернадчук, В.В. Сухонос

ФІНАНСОВЕ ПРАВО УКРАЇНИ

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Навчальний посібник

За загальною редакцією члена-кореспондента Академії
правових наук України В.П. Нагребельного

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів



Суми 2004
Університетська книга

УДК 347.73(477)(075.8)
ББК 67.9(4УКР)402я73
Н16

Рекомендовано до друку Вченими радами Інституту держави і права ім. В.М. Корецького НАН України та Української академії банківської справи НБУ

Рецензенти:

Пацурківський П.С., д.ю.н., професор, зав. кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права, декан юридичного факультету Чернівецького Національного університету ім. Ю. Федьковича
Семчик В.І., д.ю.н., професор, член-кореспондент НАН України, академік Академії правових наук України

Гриф надано Міністерством освіти і науки України.
Лист № 14/18.2-1044 від 20.05.2004

Автори: Нагребельний В.П., к.ю.н., член-кор. АПРН України (вступ, розділи 5–8); Чернадчук В.Д., к.ю.н., доцент (розділи 1–4, словник термінів); Сухонос В.В., к.ю.н., доцент (розділи 9, 10).

Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В.
Н16 Фінансове право України. Загальна частина: Навчальний посібник / За заг. ред. члена-кор. АПРН України В.П. Нагребельного. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. – 320 с.

ISBN 966-680-145-0

Розглядаються питання загальної частини фінансового права: предмет, метод та система фінансового права; фінансово-правові норми та фінансові правовідносини; правові основи фінансового контролю, органи фінансового контролю; їх правовий статус та порядок здійснення ними фінансового контролю; питання фінансово-правової відповідальності.

Для студентів вищих юридичних навчальних закладів, викладачів, аспірантів, науковців та практичних працівників.

ББК 67.9(4УКР)402я73

© Нагребельний В.П., Чернадчук В.Д., Сухонос В.В., 2004
© ТОВ «ВТД «Університетська книга», 2004

ISBN 966-680-145-0

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. Правові засади фінансової діяльності держави	8
§ 1. Поняття та сутність фінансів	8
§ 2. Фінансова система держави	12
§ 3. Поняття та принципи фінансової діяльності держави	15
§ 4. Правові форми та методи фінансової діяльності держави	19
Література	25
Розділ 2. Предмет, метод та система фінансового права	27
§ 1. Предмет, метод та поняття фінансового права	27
§ 2. Система фінансового права	39
§ 3. Джерела фінансового права. Фінансове законодавство	45
§ 4. Місце фінансового права в системі права України	50
§ 5. Фінансове право як наука і навчальна дисципліна	55
Література	60
Розділ 3. Фінансово-правові норми	63
§ 1. Поняття та особливості фінансово-правових норм	63
§ 2. Структура фінансово-правової норми	67
§ 3. Класифікація фінансово-правових норм	74
Література	82
Розділ 4. Фінансові правовідносини	84
§ 1. Поняття та особливості фінансових правовідносин	84
§ 2. Класифікація фінансових правовідносин	89
§ 3. Структура та зміст фінансових правовідносин	97
§ 4. Підстави виникнення, зміни та припинення фінансових правовідносин	104
Література	113
Розділ 5. Правові засади фінансового контролю в Україні	115
§ 1. Поняття, сутність і призначення фінансового контролю	115
§ 2. Види фінансового контролю	125
§ 3. Методи та форми фінансового контролю	131
§ 4. Загальна характеристика організації та органів фінансового контролю	136
Література	141

Розділ 6. Стандарти державного фінансового контролю	144
§ 1. Загальна характеристика стандартів державного фінансового контролю	144
§ 2. Планування державного фінансового контролю	148
§ 3. Організація та виконання контрольних заходів	149
§ 4. Документування результатів контрольних заходів та їх використання й оприлюднення	152
Література	159
Розділ 7. Рахункова палата України – вищий орган державного фінансового контролю	161
§ 1. Правові засади діяльності Рахункової палати України та її завдання	161
§ 2. Функції та повноваження Рахункової палати України ...	171
§ 3. Склад і структура Рахункової палати України	175
Література	179
Розділ 8. Державний фінансовий контроль спеціалізованими органами	181
§ 1. Міністерство фінансів України	181
§ 2. Державне казначейство України	188
§ 3. Державна податкова служба України	194
§ 4. Національний банк України	206
Література	210
Розділ 9. Правовий статус державної контрольно-ревізійної служби України	212
§ 1. Система, завдання та функції державної контрольно-ревізійної служби	212
§ 2. Права, обов'язки і відповідальність державної контрольно-ревізійної служби	215
§ 3. Порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби	221
§ 5. Особливості порядку проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби за поданням правоохоронних органів	248
Література	269
Розділ 10. Фінансово-правова відповідальність	271
§ 1. Поняття та ознаки фінансово-правової відповідальності .	271
§ 2. Принципи фінансово-правової відповідальності	278
§ 3. Функції фінансово-правової відповідальності	282
§ 4. Загальна характеристика фінансового правопорушення .	284
§ 5. Поняття та види фінансових санкцій	288
§ 6. Порядок реалізації фінансово-правової відповідальності	294
Література	309
Короткий словник термінів	311

ВСТУП

В умовах переходу до ринкових відносин в економіці важливим фактором її розвитку є активне використання механізму фінансів. Запровадження в дію цього механізму, забезпечення цілеспрямованого його функціонування відповідно до завдань суспільства і держави здійснюється за допомогою норм фінансового права. З огляду на рух нашого суспільства шляхом ринкових реформ і створення економічних засад демократичного суспільства виникає гостра потреба в усвідомленні становлення та розвитку основних фінансово-правових інститутів.

Перехід до ринкової економіки зумовлює необхідність перегляду всієї системи фінансового права, починаючи від предмета фінансового права і закінчуючи окремими підгалуззями, інститутами і субінститутами. Він одночасно звузив в існуючих та розширив у нових напрямках об'єкт фінансово-правового регулювання. На поряток денний постали завдання уточнення меж та поглиблення змісту традиційних інститутів системи фінансового права, виключення з їх числа тих, потреба в яких у ході трансформації українського суспільства відпала, створення фінансово-правових інститутів, зумовлених новими реаліями у фінансових відносинах, тобто суттєво змінюється вся система фінансового права. Водночас ще не склалася доктрина нового вітчизняного фінансового права та його системи, не завершено формування цілісної концепції реформування вітчизняного фінансового права¹.

Нові явища у державно-правовому будівництві та місцевому самоврядуванні вплинули на структуру джерел фінансового права. Водночас у фінансовому праві розширилася база законодавчих актів та посилилася їх роль у врегулюванні фінансових відносин, почалася кодифікація фінансового законодавства: прийнято Бюджетний кодекс України, розглядається проєкт Податкового

¹ Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд юрид. наук. – К., 2001. – С. 1.

кодексу України. Фінансове право покликано сприяти розвитку економіки держави і разом з тим, зважаючи на завдання держави, забезпечувати її державне регулювання.

Суперечливість соціально-економічних та політичних процесів, кризові ситуації та нестабільність не могли не вплинути на формування фінансового права та його дієвість. Для нього властиві нестабільність, у деяких випадках неузгодженість з іншими галузями права, відсутність чіткості окремих положень, наявність вад чинного фінансового законодавства та інші недоліки, що потребує подальшої нормотворчої діяльності.

Разом з тим можна зазначити, що фінансове право України, в якому критично осмислено досвід правового регулювання фінансових відносин у країнах із розвинутою ринковою економікою, в цілому відповідає новим умовам, що зумовлює його важливу роль в економічних та соціальних перетвореннях, в розвитку виробничого потенціалу та зміцненні державних фінансів.

Поглиблене вивчення фінансового права, усвідомлення механізму дії фінансово-правових норм є важливим і необхідним для юристів, фінансистів, економістів незалежно від сфери їх діяльності. Вивчення фінансового права передбачає всебічне оволодіння як його теоретичними положеннями, так і положеннями фінансового законодавства. Коло питань, що розглядається у запропонованому навчальному посібнику, охоплює загальну частину фінансового права, без усвідомлення якої неможливе подальше поглиблене вивчення особливої частини даної навчальної дисципліни. У посібнику здійснено системний аналіз фінансово-правових понять і категорій, розглянуто систему і джерела фінансового права, висвітлено особливості фінансово-правових норм і фінансових правовідносин, докладно розглянуті питання фінансового контролю. Авторами зроблено спробу узагальнити існуючі теоретичні дослідження, проаналізувати чинне фінансове законодавство України і на підставі цього виявити його недоліки та суперечності, а також визначити основні напрямки його розвитку.

Запропоноване видання є спробою розглянути концептуальні засади правового забезпечення фінансової діяльності держави й обмежене тільки питаннями загальної частини фінансового права. Посібник допоможе краще зорієнтуватися у процесах, що відбуваються у фінансовій сфері держави. Зрозуміло, що навчальний посібник не претендує на вичерпність: не всі проблеми загальної частини фінансового права знайшли чітке і всебічне висловлювання. З деякими позиціями авторського колективу можна не погодитися, оскільки вони мають дискусійний характер.

Сподіваємося, що видання буде корисним для студентів вищих юридичних і фінансово-економічних навчальних закладів, викладачів, науковців, аспірантів і докторантів, а також для всіх, хто цікавиться проблемами фінансового права.

Відповідальний редактор
В.П. Нагребельний

Правові засади фінансової діяльності держави

§ 1. Поняття та сутність фінансів

Визначення змісту та обсягу поняття фінансової діяльності держави неможливо без усвідомлення сутності фінансів, – багатотороннього і складного явища, що характеризується притаманними йому ознаками, має певні якості і форми прояву. Фінанси являють собою особливу сферу економічних відносин. Їх зміст, характер, закономірності розвитку визначаються соціально-економічними відносинами, що склалися у державі, станом їх правового регулювання та функціями держави. В економічній та юридичній літературі існують різні визначення поняття “фінанси”. Зокрема, вони визначаються як:

- сукупність економічних відносин, що виникають у процесі мобілізації, розподілу і використання фондів грошових коштів, необхідних державі для виконання її завдань¹;
- сукупність фондів грошових коштів, мобілізованих державою для виконання своїх функцій²;
- одна з економічних категорій, розвиток якої пов’язаний з товарно-грошовими відносинами й існуванням держави, яка використовує цю категорію для виконання своїх завдань³;
- система грошових відносин, яка виникає разом з державою і нерозривно пов’язана з її існуванням⁴;
- система економічних відносин, які складаються в суспільстві з приводу створення, формування та виконання доходів гро-

¹ Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО ТК «Велби», 2003. – С. 6.

² Финансовое право Украины: Учебник / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 4–5.

³ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 17.

⁴ Фінансове право: Підручник / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Х.: Фірма «Консум», 1999. – С. 14.

шових коштів на основі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту⁵.

Держава не може реалізовувати свою зовнішню і внутрішню політику, забезпечувати виконання своїх соціально-економічних програм, функцій оборони і безпеки держави тощо, не маючи фінансових ресурсів, не застосовуючи широкі можливості впливу на всі ці явища за допомогою фінансового механізму. Розвиток місцевого самоврядування, призначеного вирішувати завдання місцевого значення, також потребує відповідного фінансового забезпечення та функціонування фінансів місцевих утворень.

У сучасних державах застосовуються й інші економічні категорії – гроші, прибуток, собівартість тощо. Фінанси ж відрізняються від усіх інших економічних категорій своїми специфічними функціями.

Фінанси відрізняються від грошей як за змістом, так і за функціями. Гроші є загальним еквівалентом, за допомогою якого насамперед вимірюються затрати праці асоційованих виробників, а фінанси є економічним інструментом розподілу й перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу, знаряддям контролю за утворенням і використанням фондів грошових коштів. Це останнє і є матеріальним змістом фінансів.

Головне призначення фінансів полягає у тому, щоб шляхом утворення грошових доходів і фондів забезпечити не тільки потреби держави і підприємств у грошових коштах, а й здійснювати контроль за витрачанням грошових ресурсів⁶.

Фінанси не охоплюють усієї сфери грошових відносин. Їх змістом є тільки ті відносини, за сприяння яких утворюються грошові фонди держави, її місцевих (адміністративно-територіальних) утворень, а також підприємств, установ, організацій. Отже, необхідність існування фінансів пов'язана з існуванням держави і її потребами у фінансових ресурсах. Таким чином, за своїм матеріальним змістом фінанси являють собою грошові фонди держави, її місцевих утворень, підприємств, установ та організацій, що використовуються для потреб суспільства і розвитку виробництва. Тобто це *фінансові ресурси держави*, які поділяються на централізовані й децентралізовані фонди грошових коштів.

Централізовані державні фінанси відображають відносини, пов'язані з утворенням, розподілом і використанням централізованих грошових фондів, які надходять у розпорядження дер-

⁵ Базилевич В.Д., Баластрик Л.О. Державні фінанси: Навч. посібник. – К.: Атіка, 2002. – С. 8.

⁶ Фінансове право: Підручник. – Х.: Фірма «Консум», 1999. – С. 15.

жави як суб'єкта публічної влади. До них відносяться державний та місцеві бюджети, а також цільові фонди (пенсійний, соціального страхування та інші).

Децентралізовані державні фінанси – це децентралізовані фонди грошових коштів, які утворюються в усіх галузях народного господарства. У сучасних умовах підприємства та організації усіх форм власності утворюють фонди за рахунок власного прибутку.

Центральне місце у фінансовій системі належить *публічним фінансам*, які поділяються на державні та місцеві фінанси. Зазначені види фінансів можна розглядати у матеріальному та процесуальному значенні.

Державні фінанси є підсистемою фінансової системи держави, через яку здійснюється вплив держави на її економічний та соціальний розвиток. У матеріальному значенні державні фінанси являють сукупність фінансових інститутів, за допомогою яких держава здійснює свою фінансову діяльність. Таким чином, їх можна визначити як систему грошових фондів держави, призначених для виконання властивих їй функцій, а також сукупність форм та методів, за допомогою яких ці функції реалізуються. У процесуальному значенні державні фінанси є системою грошових відносин з приводу утворення (формування) і використання фондів грошових коштів з метою матеріального забезпечення виконання завдань та функцій держави. Для державних фінансів притаманні риси, які в своїй сукупності характеризують їх сутність:

- завжди існують стосовно грошей чи грошового еквівалента;
- зумовлені управлінською роллю держави;
- є перерозподільними відносинами у сфері сукупного суспільного продукту.

За допомогою місцевих фінансів здійснюється вплив органів місцевого самоврядування на економічний та соціальний розвиток відповідних місцевих утворень. У матеріальному значенні місцеві фінанси являють собою систему місцевих грошових фондів, призначених для виконання функцій місцевого самоврядування, а також сукупність форм та методів, за допомогою яких ці функції реалізуються. У процесуальному розумінні місцеві фінанси є економічними відносинами, що пов'язані з утворенням (формуванням), розподілом та використанням централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів з метою виконання завдань та функцій місцевого самоврядування.

Незважаючи на відносну самостійність державних і місцевих фінансів у межах держави, публічні фінанси являють собою єдину категорію, що підтверджується унітарним устроєм держави;

едністю грошової системи, економічної, фінансової та митної політики; єдністю державної та місцевої систем управління та регулювання фінансово-кредитної системи.

Виходячи із зазначеного вище, у матеріальному значенні *фінанси* можна визначити як *сукупність грошових фондів держави (державні фінанси), її місцевих утворень (місцеві фінанси), які використовуються для задоволення суспільних потреб і розвитку виробництва*. Але, на нашу думку, такої характеристики недостатньо, оскільки сутність фінансів як економіко-правової категорії більш повно розкривається не тільки з їх кількісної сторони, а й із змісту тих суспільних відносин, що виникають при функціонуванні фінансів. У процесуальному значенні *фінанси – це економічні грошові відносини щодо утворення (формування), розподілу і використання фондів грошових коштів держави, її місцевих утворень, а також підприємств, установ та організацій, необхідних для забезпечення розширеного відтворення та соціальних потреб, у процесі здійснення яких відбувається розподіл і перерозподіл суспільного продукту та контроль за задоволенням суспільних потреб*⁷.

Фінанси – це сукупність відносин, що мають розподільчий характер і опосередковуються через доходи й видатки громадян і юридичних осіб – суб'єктів господарської діяльності, фінансово-кредитних установ, держави, міжнародних фінансових організацій тощо⁸.

Найбільш важливі ознаки, властивості й риси, які розкривають сутність фінансів, виявляються в їх функціях. Саме в реалізації притаманних фінансам функцій проявляється також і соціально-економічна роль фінансів у життєдіяльності суспільства і держави. Передусім, фінанси виконують *розподільчу функцію*, оскільки за їх допомогою відбувається розподіл сукупного суспільного продукту та національного доходу. Внаслідок існування фінансів створюються, розподіляються та використовуються грошові фонди, забезпечуються різні потреби суспільства і держави. Розподільча функція покликана сприяти організації збалансованого й ефективного виробництва, розвитку усіх галузей економіки відповідно до суспільних потреб з метою найбільш повного задоволення цих потреб. Таким чином, фінанси є важливим важелем регулювання економіки з широкими можливостями впливу на цю сферу.

Однак розподільча функція повністю не розкриває сутності фінансів як економічної категорії. Публічні фінанси, маючи

⁷ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 19.

⁸ Орлюк О.П. Финансовое право: Навч. посібник. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 6.

грошову форму, набувають властивості відображати процес відтворення в цілому та окремі його стадії за посередництвом його фінансових ресурсів і фондів, тобто характеризувати його кількісну сторону. Властивість фінансів щодо кількісного відображення процесу відтворення дозволяє систематично здійснювати контроль за утворенням, розподілом та використанням фінансових ресурсів, що проявляється в *контрольній функції* шляхом здійснення фінансового контролю.

Таким чином, важливою функцією фінансів є контрольна функція, сутність якої в загальному вигляді полягає в здійсненні контролю за виробництвом та розподілом матеріальних і соціальних благ у державі. Одним із основних завдань фінансового контролю є перевірка дотримання вимог фінансового законодавства, своєчасності та повноти виконання фінансових зобов'язань перед бюджетами. Контрольна функція реалізується через діяльність фінансових органів.

Розподільча та контрольна функції фінансів об'єктивно діють у єдності, оскільки являють собою дві сторони одного й того ж економічного процесу.

Фінанси також виконують *регулюючу функцію*, яка пов'язана із втручанням держави за допомогою фінансів у процес відтворення. З метою регулювання економіки і соціальних відносин застосовується фінансове та бюджетне планування, державне регулювання ринку цінних паперів тощо.

В умовах ринкових відносин особливого значення набуває *стабілізуюча функція* фінансів, сутність якої полягає у створенні державою стабільних умов для економічних та соціальних відносин. Вагоме значення в забезпеченні стабілізуючої функції має фінансове законодавство.

§ 2. Фінансова система держави

Фінанси як цілісна економічна категорія мають свою структуру, що складається із взаємопов'язаних інститутів, кожен з яких має власні особливості. *Фінансовий інститут* – це група однорідних економічних відносин, врегульованих фінансово-правовими нормами, які взаємопов'язані за формами та методами акумуляції або розподілу грошових коштів.

Необхідність їх виділення зумовлена розмаїттям потреб суспільства, які обслуговуються фінансами і охоплюють своїм впливом всю економіку та соціальну сферу. Сукупність фінансових

інститутів, що входять до складу фінансів в їх взаємному зв'язку, утворює *фінансову систему держави*.

Під фінансовою системою держави також розуміють:

- сукупність фінансових інститутів, кожний з яких сприяє утворенню та використанню відповідних грошових фондів;
- сукупність державних органів та установ, які здійснюють у межах своєї компетенції фінансову діяльність⁹;
- систему форм і методів утворення, розподілу і використання фондів грошових коштів держави, місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, галузей народного господарства¹⁰.

На думку О.П. Орлюк, фінансова система держави – це сукупність фінансових інститутів, кожний з яких сприяє утворенню і використанню відповідних централізованих та децентралізованих фондів коштів для здійснення фінансової діяльності держави, тобто діяльності з приводу утворення, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів коштів для виконання завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування¹¹.

В юридичній літературі існують різні підходи стосовно встановлення структурних елементів фінансової системи держави. Так, О.М. Горбунова і О.Ю. Грачова вважають, що до складу фінансової системи держави входять інститути державних фінансів, фінансів господарюючих суб'єктів, місцевих фінансів, страхування; кредиту¹².

В організаційному аспекті фінансову систему можна розглядати як сукупність органів державної влади та місцевого самоврядування, які здійснюють у межах своєї компетенції керівництво фінансовою діяльністю держави та підприємств, установ, організацій, що беруть у ній участь¹³.

Інші автори як структурні елементи фінансової системи держави виділяють бюджетну систему; позабюджетні державні та муніципальні фонди; кредит; фінанси майнового та особистого

⁹ Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. Учеб. пособие. – Х.: Легас, 2003. – С. 10; Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – С. 10.

¹⁰ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 7.

¹¹ Орлюк О.П. Финансовое право: Навч. посібник. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 15.

¹² Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – С. 10.

¹³ Популярна юридична енциклопедія. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – С. 498.

страхування; фінанси підприємств різних форм власності, об'єднань, організацій, установ, галузей народного господарства¹⁴.

На нашу думку, заслуговує на увагу і підтримку підхід М.П. Кучерявенка щодо визначення елементів *фінансової системи держави*. Автор вважає, що зазначена система включає:

- *бюджетну систему України*, яка складається з Державного бюджету і місцевих бюджетів. Відповідно до ст. 5 Бюджетного кодексу України (далі – БК України) місцевими бюджетами визнаються бюджет Автономної республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування (бюджети територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань);
- *кредитну систему*, що включає як державне, так і банківське кредитування. Але якщо державне кредитування є безумовною сферою публічного регулювання, то банківське кредитування досить специфічно входить до фінансової системи. Фінансово-правовий аспект банківського кредитування стосується тільки тих відносин, які охоплюють і регулюють рух державних грошових коштів, не включаючи цивільно-правові аспекти банківського кредитування;
- *обов'язкове державне страхування*, яке пов'язане з розподілом і перерозподілом частини сукупного суспільного продукту, спрямованого на виплату пенсій та інших обов'язкових виплат. Державне страхування виступає як форма утворення і використання цільових грошових фондів, що призначені для соціальних, відновлювальних, попереджувальних та інших цілей;
- *фінанси підприємств* як відокремлені грошові фонди, що пов'язані з формуванням, розподілом і використанням грошових фондів підприємств. Ці фінанси становлять основу децентралізованих фінансів і як елемент фінансової системи мають певні особливості. Так, безумовно, фінанси державних підприємств є складовою фінансової системи держави і характеризуються публічним змістом і регулюванням, а фінанси недержавних підприємств входять до складу фінансової системи держави в тій частині, в якій вони пов'язані з реалізацією імперативних обов'язків щодо формування державних та місцевих грошових фондів¹⁵.

¹⁴ Наприклад: Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 7; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юрист, 1999. – С. 21.

¹⁵ Див.: Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. Учеб. пособие. – Х.: Легас, 2003. – С. 10–11.

У цілому підтримуючи і поділяючи розглянуту структуру фінансової системи держави, ми вважаємо, що до останнього елемента фінансової системи доцільним було б включити також фінанси установ та організацій, які мають ті ж особливості, що притаманні фінансам підприємств.

Зазначені інститути фінансової системи існують як на державному, так і на місцевому рівнях. Всі вони мають властивості, що притаманні фінансам як економічній категорії, але в силу своїх особливостей по-різному впливають на соціально-економічні процеси, одночасно взаємодіючи між собою. Природно, що фінансову систему України не можна обмежувати зазначеними вище елементами, однак саме вони є предметом дослідження фінансового права. Окреме місце в цій системі посідають органи, що здійснюють управління фінансовою діяльністю держави.

Кожний інститут фінансової системи охоплює специфічні фінансові відносини, за посередництвом яких утворюються й використовуються відповідні грошові фонди. Ці фонди, як зазначалося вище, можуть бути як централізованими, так і децентралізованими, а також загального та цільового призначення.

§ 3. Поняття та принципи фінансової діяльності держави

Використання фінансів (фінансової системи) зумовлює здійснення державою та її місцевими утвореннями фінансової діяльності, яка є однією з найбільш важливих сфер діяльності держави і проявляється у відносинах, врегульованих відповідними правовими нормами.

Фінансова діяльність держави – це здійснення нею функцій щодо планомірного утворення, розподілу й використання грошових фондів (фінансових ресурсів) з метою реалізації завдань соціально-економічного розвитку, забезпечення обороноздатності й безпеки держави, а також використання фінансових ресурсів для діяльності державних органів¹⁶.

На думку ряду авторів, фінансова діяльність держави – це організаційна діяльність уповноважених органів щодо утворення, перерозподілу і використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, що забезпечують безперервне функціонування держави та її адміністративно-територіальних

¹⁶ Фінансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 27.

утворень на кожному етапі суспільного розвитку¹⁷. Існує визначення фінансової діяльності держави як планової діяльності у сфері мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій держави¹⁸.

Фінансова діяльність місцевих утворень, що здійснюється органами місцевого самоврядування, спрямована на вирішення завдань місцевого значення, які визначено Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні»¹⁹. Вона являє собою здійснення функцій щодо планомірного утворення, розподілу й використання місцевих грошових фондів з метою реалізації соціально-економічних завдань місцевого значення і забезпечення фінансовими ресурсами діяльності органів місцевого самоврядування.

На нашу думку, фінансова діяльність держави (місцевих утворень) – це врегульована нормами права організаційна діяльність уповноважених органів держави (органів місцевого самоврядування) щодо утворення, розподілу, перерозподілу і використання централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів з метою забезпечення безперервного функціонування держави та її складових частин (адміністративно-територіальних утворень).

Значення фінансової діяльності зумовлено наступним:

1. Фінансова діяльність є важливою й необхідною складовою частиною механізму соціального управління. Це проявляється у тому, що накопичені фінансові ресурси спрямовуються в економіку, соціальну та інші сфери з урахуванням пріоритетності заходів, що фінансуються. Здійснення ефективної соціальної діяльності держави є необхідним фактором проведення справедливої соціальної політики.
2. За допомогою фінансової діяльності створюється матеріальна основа, необхідна для функціонування органів державної влади й управління, правоохоронних органів, забезпечення обороноздатності та безпеки держави.
3. Вплив на соціально-економічні процеси в державі та її місцеві утворення здійснюється не тільки у формі прямої фінансової підтримки, виділення коштів на певні програми, а й непрямими формами – це надання податкових пільг, застосування понижених процентних ставок, надання безпроцентних кре-

¹⁷ Финансовое право. Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО ТК «Велби», 2003. – С. 7.

¹⁸ Орлюк О.П. Финансовое право: Навч. посібник. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 10.

¹⁹ Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

дитів, відстрочок та розстрочок за податковими платежами з метою стимулювання будь-якої діяльності, що визнана державою як пріоритетна.

4. Фінансова діяльність впливає на розвиток відносин між державою та місцевими утвореннями. Важливою її стороною є розподіл фінансових ресурсів між державними та місцевими органами, що має певне значення для регулювання та координації виробництва та розвитку соціально-культурної сфери в межах як держави, так і її адміністративно-територіальних утворень.
5. Як складова частина механізму державного регулювання та управління соціально-економічними процесами фінансова діяльність містить широкі можливості для розвитку ринкових відносин.

Для фінансової діяльності держави властиві такі *організаційно-правові особливості*:

1. На відміну від інших сфер діяльності держави, вона має міжгалузевий характер, оскільки акумуляція, розподіл та використання фінансових ресурсів охоплює всі галузі і сфери державного управління. Також у процесі фінансової діяльності держава контролює роботу державних органів, підприємств, установ та організацій щодо реалізації ними своїх завдань.
2. Здійснення державою фінансових функцій відбувається у вигляді діяльності як представницьких, так і виконавчих органів влади. Реалізується фінансова діяльність як державними органами, так і органами місцевого самоврядування, а в деяких випадках вона реалізується через спільну діяльність цих органів.
3. Сфера фінансової діяльності відноситься до відання як державних органів, так і органів місцевого самоврядування, але також існують питання спільного відання держави та її місцевих утворень.

Фінансова діяльність базується на відповідних принципах права, серед яких виділяють загальні, галузеві та міжгалузеві, а також принципи окремих інститутів фінансової діяльності.

Принципи фінансової діяльності держави, як основні засади здійснення фінансової діяльності, є основоположними чинниками подальшої нормотворчої та нормозастосовчої діяльності у цій сфері суспільних відносин. Вони гарантують послідовність та безперервність фінансового процесу, забезпечують взаємозв'язок фінансового законодавства та фінансової політики. Важливу роль відіграють принципи права у прийнятті нових правових норм,

тлумаченні правових актів, усуненні прогалин у фінансовому законодавстві, а також у формуванні адміністративної та судової практики. В юридичній літературі існують різні підходи до встановлення принципів фінансової діяльності.

Загальноправові принципи є визначальними для формування галузевих принципів. До них належать, зокрема, принцип верховенства права, принцип законності тощо. Сутність принципу законності стосовно фінансової діяльності полягає в тому, що весь процес утворення, розподілу та використання фондів грошових коштів досить докладно регламентується нормами фінансового права, дотримання яких забезпечується можливістю застосування до правопорушника засобів державного примусу.

До *галузевих принципів* фінансової діяльності належать:

1. *Принцип публічності фінансової діяльності.* Цей принцип зумовлений публічною суттю самих державних фінансів, полягає в публічному характері фінансової діяльності, пронизує її та вибудовує інші принципи.
2. *Принцип гласності.* У процесі здійснення фінансової діяльності передбачається доведення до суспільства, в тому числі й за допомогою засобів масової інформації, змісту проектів правових актів, звітності, результатів ревізій та перевірок фінансової діяльності окремих суб'єктів тощо.
3. *Принцип плановості.* Кожна сфера фінансової діяльності базується на основі фінансово-планових актів, вимоги стосовно яких закріплено у нормативних актах. Цей принцип найбільш повно реалізується у прийнятті головного державного фінансового плану – Державного бюджету України, який є підставою для інших планів – місцевих бюджетів, зведеного балансу доходів та видатків (для міністерств), балансу підприємств, кошторису (для установ та організацій).
4. *Принцип розподілу функцій представницької та виконавчої влади.* Цей розподіл здійснюється на підставі конституційного принципу розподілу влади взагалі (ст. 6 Конституції України).
5. *Принцип пріоритетності представницьких органів влади перед виконавчими органами.* Він є продовженням попереднього принципу і його зворотною стороною. Зазначені два принципи нерозривні і завжди проявляються одночасно.
6. *Принцип пріоритетності публічних видатків по відношенню до доходів бюджету.* Здійснення державою її функцій не може ставитись у прямо пропорційну залежність від розміру доходу державного бюджету. І тому, визначаючи в пріо-

ритетному порядку обсяг публічних видатків, вираховуються розміри державних доходів, необхідних для фінансової рівноваги.

7. *Принцип обліку та контролю.* Цей принцип передбачає наявність відповідного масиву нормативних актів, що встановлюють єдину методичку бухгалтерського обліку, а також здійснення спеціально уповноваженими на це державними органами контролю за утворенням, розподілом та використанням фінансових ресурсів. За загальним правилом фінансовому контролю підлягають процес використання державних коштів, своєчасність та повнота мобілізації державних ресурсів, законність доходів та видатків різних елементів фінансової системи, дотримання правил обліку та звітності. Цей принцип розвивається нормами, наприклад, Бюджетного кодексу України, відповідно до ст. 19 якого на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль і аудит.

До інших принципів фінансової діяльності держави належать принцип єдності фінансової діяльності і грошової системи держави, принцип міжгалузевого характеру фінансової діяльності держави, принцип самостійності у встановлених чинним законодавством межах фінансової діяльності органів місцевого самоврядування, принцип соціальної спрямованості фінансової діяльності держави, принцип фінансової безпеки держави тощо. Спираючись на зазначені принципи, держава надає фінансовій діяльності відповідних правових форм і за допомогою правових норм наповнює її правовим змістом.

§ 4. Правові форми та методи фінансової діяльності держави

Фінансова діяльність здійснюється державою в правових формах, які виражаються у фінансово-правових актах. Ними є прийняті в певній формі рішення органів державної влади або органів місцевого самоврядування в межах їх компетенції, що регулюють питання фінансової діяльності.

За юридичними властивостями фінансово-правові акти поділяються на:

- нормативні фінансово-правові акти, тобто акти, що регулюють групи однорідних фінансових відносин і містять загальні правила поведінки, які не вичерпують свою юридичну силу

одноразовим їх застосуванням. Ці акти приймаються органами державної влади в межах їх компетенції, мають офіційний характер, є обов'язковими для виконання і спрямовані на регулювання фінансової діяльності. Ця група актів встановлює види фінансових зобов'язань перед державою, порядок їх обчислення, збереження та використання;

- індивідуальні нормативно-правові акти є актами застосування норм права. У них загальні правила, що містяться в нормативних фінансово-правових актах, застосовуються до конкретних обставин, точно визначених учасників фінансових відносин і є підставою виникнення, зміни чи припинення конкретних фінансових правовідносин. Прийняття індивідуальних фінансово-правових актів є необхідною передумовою застосування нормативних фінансово-правових актів і виконання завдань щодо створення, розподілу або використання фінансових ресурсів держави.

Залежно від органу, який приймає фінансово-правовий акт, вони поділяються на:

- законодавчі фінансово-правові акти, до яких відносяться закони з питань фінансової діяльності держави;
- підзаконні фінансово-правові акти, що являють найбільш чисельну групу фінансових нормативно-правових актів, виданих на підставі й на виконання закону. Серед них виділяються фінансово-правові акти органів місцевого самоврядування – це публічні, офіційні документи, прийняті органами місцевого самоврядування, що мають юридичну силу й спрямовані на регулювання владних відносин у сфері фінансової діяльності місцевих утворень. Їх характерними ознаками є: підзаконність; обмеження їх юридичної сили певною територією; обов'язковість виконання усіма підприємствами, установами, організаціями та громадянами на відповідній території; відсутність необхідного затвердження з боку органів державної влади; можливість їх оскарження в судовому порядку.

Характерною особливістю системи фінансово-правових актів є наявність в ній фінансово-планових актів, які відрізняються від інших актів своїм змістом. Фінансово-планові акти – це акти, що приймаються у процесі фінансової діяльності держави і місцевих утворень відповідними суб'єктами і містять планові показники щодо утворення, розподілу та використання фінансів на певний період. Існування цієї групи актів зумовлено дією принципу плановості у процесі утворення, розподілу й використання фінансових ресурсів. До фінансово-планових актів відносяться

Державний та місцевий бюджети, фінансові плани та кошториси органів державного управління, підприємств, установ та організацій тощо.

Окрім правових форм фінансової діяльності застосовуються й неправові форми, тобто форми фінансової діяльності, не пов'язані з правовим вираженням. Найчастіше вони є похідними від правових, пов'язаними з ними, а інколи пов'язані з прогалинами у праві.

Фінансова діяльність держави здійснюється за допомогою відповідних методів, вибір яких залежить від ряду факторів: завдань держави або місцевих утворень на відповідному етапі фінансової діяльності; мети використання коштів; співвідношення обсягу фінансових ресурсів, що є в розпорядженні і потреб у коштах; стану економіки держави; пріоритетності заходів та інших факторів. Розмаїття методів визначається суб'єктами, з якими держава вступає у відносини, а також конкретними умовами утворення й розподілу грошових коштів.

Методи фінансової діяльності – це сукупність прийомів і засобів, за допомогою яких уповноважені державою органи від свого імені формують, розпоряджаються та використовують фонди грошових коштів²⁰. Інші автори визначають методи фінансової діяльності як способи здійснення фінансової діяльності держави²¹.

Методи фінансової діяльності прийнято поділяти на групи. Одні автори поділяють їх на дві групи²², інші – на три групи: методи формування грошових фондів, методи розподілу грошових фондів і методи використання грошових фондів²³.

Перша група – *методи мобілізації грошових ресурсів*. Ця група методів передбачає встановлення виду платежу, його розміру, строку сплати та санкції за невиконання приписів фінансово-правових норм. Методи мобілізації грошових ресурсів поділяються на обов'язкові та добровільні. Обов'язковий метод мобілізації полягає у примусовому і безвідплатному вилученні частини грошових коштів у їх власників на користь держави і реалізує безумовні імперативні обов'язки щодо виконання, а також гарантії цього виконання. Поряд з обов'язковим методом застосовується й добровільний метод мобілізації грошових ресурсів, який передбачає

²⁰ Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 8.

²¹ Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 12.

²² Финансовое право: Учебник. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 8, Финансовое право. Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО ТК «Велби», 2003. – С. 8.

²³ Финансовое право: Підручник. – Х.: Фірма «Консум», 1999. – С. 20.

переважно диспозитивні способи забезпечення фінансових надходжень та механізми кредитування. Отже, зазначений метод передбачає відсутність імперативу з боку держави при здійсненні платежів і реалізується у вигляді позик, пожертвування фізичних та юридичних осіб, розміщення державних цінних паперів тощо. Прикладом можуть бути позики, що здійснюються державою та органами місцевого самоврядування шляхом емісії державних та муніципальних цінних паперів з метою покриття дефіциту бюджету або виконання певних цільових програм.

Друга група – *методи розподілу грошових ресурсів*. При розподілі державних грошових коштів застосовуються два основні методи: метод фінансування (безповоротний, безоплатний, цільовий, плановий відпуск грошових коштів з централізованого фонду, що здійснюється на підставі затверджених фінансових планів) і метод кредитування (виділення коштів на засадах оплатності і поворотності на певний строк з додержанням цільового призначення). Ці методи поділяються на підвиди залежно від певних ознак, наприклад, від мети використання коштів, джерел їх утворення, організаційно-правових режимів, об'єкта, суб'єктів тощо. Так, залежно від суб'єкта, що отримує грошові ресурси, та умов отримання виділяються дотації, субсидії та субвенції.

Дотація – це допомога, що надається підприємствам, установам та організаціям на покриття збитків, зумовлених незалежними від них причинами. У фінансовій діяльності держави застосовуються різні види дотацій. *Бюджетна дотація* – це безоплатна, безповоротна допомога з бюджету вищого рівня бюджету нижчого, яка не має цільового характеру та надається у випадку перевищення витрат над доходами. У бюджетній діяльності застосовується *дотація вирівнювання*, тобто міжбюджетний трансферт на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який його отримує.

Субвенція, згідно з п. 37 ст. 2 Бюджетного кодексу України (надалі БК України), – це міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному тим органом, який прийняв рішення про надання субвенції. В юридичній літературі існують визначення субвенції:

- як бюджетної дотації, що має цільовий характер²⁴;
- як бюджетної дотації, що надається з бюджету вищого рівня бюджету нижчого рівня для певного цільового використання²⁵.

²⁴ Фінансове право: Підручник / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Х.: Фірма «Консум», 1999. – С. 22.

²⁵ Фінансове право: Учебник / Под ред. И.Н. Пахомова. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 9.

Субвенція застосовується як метод бюджетного регулювання з метою збалансування бюджетів нижчого рівня і надається з чітко визначеним призначенням як часткова державна фінансова допомога на програми і заходи, спрямовані на підтримку гарантованого законодавством мінімуму соціальної забезпеченості населення регіонів, де такий мінімум не забезпечується власними бюджетними доходами з незалежних від них причин економічного розвитку. Відповідно до ч. 2 ст. 119 БК України у разі нецільового використання бюджетних коштів, отриманих у вигляді субвенцій, зазначені кошти підлягають обов'язковому поверненню до відповідного бюджету у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, а посадові особи притягаються до відповідальності. Право місцевих бюджетів на субвенції закріплено у Бюджетному кодексі України. Так, згідно з п. 6 ч. 1 ст. 71 надходження до бюджету розвитку місцевих бюджетів включають субвенції з інших бюджетів на виконання інвестиційних проектів.

Субсидія – це грошова допомога, що надається державою за рахунок коштів бюджету, а також спеціальних фондів юридичним особам, місцевим державним органам, іншим державам. Це вид цільової допомоги зазначеним особам, що надається за рахунок коштів бюджетів або цільових фондів. Субсидія застосовується з метою збалансування регіональних та місцевих бюджетів, зміцнення їх доходної бази та завжди передається безповоротно і безоплатно з вищих ланок бюджетної системи нижчим ланкам для фінансування конкретних заходів та установ, тобто має цільовий характер.

Третя група – *методи використання грошових ресурсів*. До цієї групи методів відносяться метод встановлення цільового призначення державних фондів грошових коштів; метод визначення порядку використання коштів; метод встановлення компетентними державними органами фінансових нормативів і лімітів використання грошових коштів; метод планування; метод фінансового контролю.

Значення методу встановлення цільового призначення державних фондів грошових коштів полягає в тому, що, формуючи фінансову систему, держава одночасно визначає грошові фонди та напрямки їх використання. Так, наприклад, створивши Пенсійний фонд України, держава визначила його призначення, закріпивши в нормативних актах завдання та функції цього фонду.

Метод встановлення порядку використання коштів, одержаних з відповідного фонду, полягає в тому, що одержані з державного

фонду кошти завжди мають своє призначення і можуть витрачатися тільки на ті цілі, на які вони виділені.

За допомогою методу встановлення порядку та нормативів розподілу прибутку державних господарюючих суб'єктів держава визначає характер використання цих прибутків і відповідно надає державним коштам цільове призначення.

Застосовуючи метод встановлення компетентними державними органами фінансових нормативів і лімітів використання грошових коштів, держава встановлює мінімальні та максимальні межі, а також розміри виділення та витрачання грошових коштів на ту чи іншу операцію чи одиницю виміру.

В юридичній літературі зустрічаються й інші підходи до класифікації методів використання грошових ресурсів. Так, М.П. Кучерявенко залежно від спрямованості витрачання грошових ресурсів поділяє методи на:

- пооб'єктні, що передбачає спрямування грошових ресурсів на фінансування певних об'єктів (майнових комплексів тощо);
- посуб'єктні, що передбачає виділення і перерахування грошових ресурсів окремим суб'єктам (певним розпорядникам або одержувачам бюджетних коштів – окремим особам, окремим категоріям осіб чи окремим регіонам)²⁶.

Оскільки на всіх стадіях фінансової діяльності здійснюється фінансовий контроль, висловлюється думка про застосування у фінансовій діяльності і методу фінансового контролю²⁷.

Контрольні питання

1. Які існують визначення поняття «фінанси»?
2. Що являють собою публічні фінанси?
3. Які функції виконують фінанси?
4. Які елементи включає фінансова система держави?
5. У чому полягає зміст і значення фінансової діяльності держави?
6. На яких принципах базується фінансова діяльність держави?
7. Чим відрізняються методи від форм фінансової діяльності?
8. Що є спільного між дотацією, субсидією і субвенцією? Чим вони відрізняються?
9. В яких правових формах здійснюється фінансова діяльність держави?

²⁶ Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Х.: Легас, 2003. – С. 16.

²⁷ Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 14.

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За ред. проф. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
2. Базилевич В.Д., Баластрик Л.О. Державні фінанси: Навч. посіб. / За заг. ред. Базилевича В.Д. – К.: Атіка, 2002. – С. 5–21.
3. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
4. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
5. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристъ, 2002. – 384 с.
6. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут, 2000. – 461 с. (Серия «Золотые страницы российского финансового права»)
8. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
9. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
10. Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. – М.: Юрид. лит., 1987. – 207 с.
11. У истоков финансового права. – М.: Статут, 1998. – 432 с. (Серия «Золотые страницы российского финансового права»)
12. Фінансове право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
13. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
14. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
15. Финансовое право / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
16. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – 555 с. (Серия «Золотые страницы российского финансового права»)

Наукові статті

1. Андрійко О.Ф. Розвиток законодавства про державний контроль у сфері виконавчої влади // Правова держава. – 2000. – Вип. 11. – С. 209–216.
2. Андрущенко І. Контроль на ринку цінних паперів і бюджетно-податкова політика в Україні: шляхи поєднання // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 65–66.
3. Воротіна Н.В. Основи теорії бюджету і бюджетного процесу та деякі проблеми правового регулювання цих питань в Україні // Правова держава. – 2002. – Вип. 13. – С. 202–210.

4. Заверуха О.В. Місцеві фінанси як об'єкт фінансово-правового регулювання // Держава і право. – 2001. – Вип. 9. – С. 267–272.
5. Ковальчук А. Грошово-кредитна сфера як об'єкт правового регулювання // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 64–67.
6. Музика Л., Музика О. Проблеми єдності та протилежності місцевих бюджетів і територіальних громад // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 8. – С. 77–80.
7. Нестеренко А.С. Визначення деяких проблем інституту місцевих фінансів // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 369–371.
8. Нечай А. Фінансова діяльність держави та фінансове право в сучасний період: їх поняття // Право України. – 2000. – № 1. – С. 54–58.
9. Савченко Л.А. Фінансова діяльність держави та фінансовий контроль // Держава і право. – 2001. – Вип. 11. – С. 293–299.
10. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–55.
11. Туркіна Н.В. Проблеми виділення фінансових відносин як самостійного інституту фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 346–349.
12. Чернадчук В.Д. Щодо визначення поняття «бюджетний процес» // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 9. – С. 93–95.
13. Якимчук Н.Я. Питання трансформації правового статусу бюджетної установи в Україні // Держава і право. – 2002. – Вип. 18. – С. 265–270.
14. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 286–291.

Предмет, метод та система фінансового права

§ 1. Предмет, метод та поняття фінансового права

Важливою складовою механізму соціального управління є фінансова діяльність держави. Це проявляється в тому, що акумульовані в ході цієї діяльності фінансові ресурси спрямовуються в галузі економіки, соціальну та інші сфери з урахуванням пріоритетності заходів, що фінансуються, на певних етапах розвитку країни, її зовнішніх та внутрішніх умов. При цьому держава та місцеві утворення (адміністративно-територіальні одиниці) беруть на себе забезпечення тих необхідних суспільних послуг, які не можуть бути предметом приватного підприємництва.

Здійснення ефективної фінансової діяльності держави є необхідним фактором для проведення справедливої соціальної політики, бо саме вона в умовах переходу до ринкової економіки потребує усунення негативних наслідків. За допомогою фінансової діяльності створюється матеріальна основа, необхідна для функціонування органів державної влади й управління, правоохоронних органів, забезпечення обороноздатності й безпеки держави. Фінансова діяльність держави впливає й на розвиток відносин між державою та місцевим самоврядуванням.

Здійснення фінансової діяльності держави потребує правового врегулювання прав, обов'язків та відповідальності суб'єктів, які беруть участь у цій діяльності. У цьому й полягає призначення фінансового права: за допомогою його норм фінансова система приводиться в дію і використовується державою. Галузь фінансів і окремі її сторони зачіпають норми й інших галузей права. Однак саме у сферу фінансового права ця область підпадає в цілому, хоча на різні елементи фінансової системи його норми поширюються не в однаковій мірі. Це зумовлено тим, що до предмета фінансового права відносяться державні та місцеві фінанси. З іншими елементами фінансової системи ця галузь права пов'язана

в частині регулювання відносин, пов'язаних з акумуляцією коштів до грошових фондів держави й місцевих утворень (адміністративно-територіальних одиниць), а також використання цих коштів. Слід зазначити, що внаслідок здійснення фінансової діяльності державою, окрім фінансових, виникають й інші суспільні відносини, наприклад, трудові, цивільні тощо, які регулюються нормами інших галузей права. Дія ж фінансового права поширюється лише на фінансові правовідносини¹.

Основним об'єктивним критерієм поділу права на окремі галузі, як відомо, є матеріальний зміст тих суспільних відносин, які регулюються правовими нормами цих галузей, тобто предмет правового регулювання.

Проблема визначення галузей права є досить актуальною, і дискусії щодо цього питання тривають давно. Беззаперечно, що у системі права найбільш складним утворенням є галузь права, і, незважаючи на різноманітність думок щодо критеріїв поділу права на галузі, переважна більшість дослідників визнає домінуючу роль серед таких критеріїв предмета і методу правового регулювання. Причому головне місце серед них відводиться предмету, а метод визнається похідним від особливостей предмета правового регулювання. На думку Д.М. Лук'янца, при характеристиці галузей права як відносно цілісних утворень слід враховувати не лише предмет і метод правового регулювання, а й відношення галузі до відповідної функції права. Зв'язок між галузями права потрібно виводити виходячи із генезису правового регулювання. З огляду на це він виділяє три генетичних рівні системи права, а саме: системоутворюючий, методоутворюючий і предметний. Стосовно фінансового права автор зазначає, що воно є предметною галуззю права. Особливістю предметних галузей є те, що основним критерієм їх виділення є суто предмет правового регулювання, і на цьому рівні практично збігатимуться галузь права і галузь законодавства. Причому галузь фінансового законодавства являє зовнішню форму предметної галузі фінансового права. Д.М. Лук'янець запропонував здійснювати класифікацію предметних галузей за різними критеріями, зокрема за характеристикою суб'єктів правовідносин (банківське право, сімейне право), за об'єктом правовідносин (фінансове право, земельне право), за змістом правовідносин (господарське право, підприємницьке право)².

¹ Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: БЕК, 1996. – С. 13.

² Лук'янець Д. Про структуру системи права // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 3–6.

Загальновизнаним є те, що предметом правового регулювання будь-якої галузі права є суспільні відносини, які регулюються цією галуззю. Таким чином, *предмет фінансового права* – це сукупність суспільних відносин, які складаються у сфері фінансової діяльності держави та її місцевих утворень. Ця діяльність є об'єктивною за своєю сутністю, являє собою процес планомірного утворення, розподілу, перерозподілу і використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, що забезпечують виконання державою своїх завдань і функцій. У цих відносинах завжди виявляється владно-організуюча роль держави у розподілі і перерозподілі національного доходу, тому вони мають владно-майновий (владно-грошовий) характер. У фінансових відносинах інтереси держави представляють органи, наділені нею владними повноваженнями.

Для визначення предмета регулювання і встановлення меж фінансового права слугують певні критерії, головним з яких є те, що ця галузь права регулює організаційні суспільні відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави і місцевих утворень, а норми фінансового права завжди пов'язані з регулюванням відносин з приводу виконуваних у процесі фінансової діяльності держави розподільчої, контрольної і стимулюючої функцій при розподілі суспільного продукту та національного доходу в грошовій формі³.

За своїм змістом ці відносини є досить різноманітними, що зумовлено складністю і багатоланковістю фінансової системи, її зв'язком з усіма структурами суспільного виробництва і розподілу, з різними сторонами життєдіяльності суспільства й держави. Також різноманітним є і коло учасників фінансових відносин: держава в особі уповноважених нею органів, місцеві утворення (адміністративно-територіальні одиниці), органи місцевого самоврядування та їх виконавчі органи, юридичні та фізичні особи. Отже, предмет фінансового права пов'язаний не тільки з державними фінансами, а й з місцевими (муніципальними) фінансами і враховує їх поділ на централізовані та децентралізовані.

Виключення відносин, що виникають у процесі фінансової діяльності місцевих утворень (органів місцевого самоврядування) суперечило б принципу єдності фінансової системи й вимозі щодо проведення в державі єдиної фінансової кредитної та грошової політики. Зазначені відносини об'єднує з відносинами, що

³ Фінансовое право. Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО ТК «Велби», 2003. – С. 22.

виникають у процесі фінансової діяльності держави, їхній публічний характер. Отже, зазначені фінанси доцільно визначити як публічні фінанси.

Найбільш повне уявлення щодо структури та предмета фінансового права дає класифікація відносин, що становлять його предмет за різними підставами. Серед фінансових відносин, які є предметом фінансового права, можна виділити такі групи:

- відносини між державою та її адміністративно-територіальними одиницями в особі уповноважених органів представницької та виконавчої влади, які виникають у зв'язку з розподілом фінансових ресурсів держави;
- між фінансовими й податковими органами, з одного боку, і підприємствами, установами, організаціями – з іншого, із приводу виконання фінансових зобов'язань перед державою, муніципальними утвореннями, розподілу між ними або витрачанням державних та місцевих грошових коштів;
- між державними (місцевими) фінансово-кредитними органами у зв'язку з утворенням, розподілом та використанням державних (місцевих) грошових фондів і ресурсів (бюджетних, кредитних, страхових тощо);
- відносини між державними, в тому числі казенними, та комунальними підприємствами, установами, організаціями, з одного боку, та їх вищими державними (місцевими) органами – з іншого, у зв'язку з розподілом та використанням у відповідних галузях народного господарства та соціальних сферах бюджетних чи кредитних ресурсів, а також власних коштів підприємств, організацій, установ;
- відносини між фінансово-кредитними органами держави, з одного боку, та юридичними й фізичними особами – з іншого, у зв'язку з утворенням і розподілом державних кредитних ресурсів та централізованих страхових фондів;
- відносини між фінансово-кредитними органами держави, з одного боку, та юридичними й фізичними особами – з іншого, у зв'язку із виконанням останніми обов'язків щодо внесення платежів до державних та місцевих грошових фондів.

Наведена класифікація здійснена за суб'єктивним складом відносин, але можливі класифікації й за іншими ознаками, наприклад, за змістом фінансових відносин, за методами фінансової діяльності тощо. Різноманіття підходів щодо класифікації фінансових відносин поглиблює уявлення щодо предмета фінансового права.

Залежно від функцій фінансової діяльності предмет фінансового права становлять відносини, що виникають у процесі:

- акумуляції грошових коштів до державних та місцевих грошових фондів;
- розподілу державних та місцевих грошових коштів;
- використання державних чи місцевих фінансових ресурсів;
- здійснення фінансового контролю;
- емісії грошей.

Залежно від інституційної належності виділяються такі відносини:

- бюджетні;
- з приводу утворення державних та місцевих фінансів;
- з приводу використання державних чи місцевих фінансів;
- що виникають у процесі фінансової діяльності підприємств, установ та організацій;
- податкові;
- кредитні;
- страхові;
- з приводу грошового обігу і розрахунків;
- з валютного регулювання.

За економічним критерієм відносини, що становлять предмет фінансового права, поділяють на фінансові та нефінансові. Фінансовими є відносини, які опосередковують рух грошових коштів і мають характерні ознаки фінансових (наприклад, відносини з бюджетного регулювання, стягнення податків тощо). Нефінансовими є відносини, внаслідок функціонування яких не відбувається руху грошових коштів, однак ці відносини є основою фінансових і спрямовані на виникнення, зміну чи припинення фінансових відносин (наприклад, фінансовий контроль, встановлення податків, затвердження кошторису, прийняття рішення про місцевий бюджет тощо)⁴.

Розгляд фінансових відносин за групами свідчить, що при всьому своєму різноманітті вони мають загальний основний зміст, а саме: спрямованість на утворення, розподіл і використання державних та місцевих грошових коштів (фінансових ресурсів). Природно, що ці відносини виникають за участі та безпосередньому впливі держави і в межах чинного законодавства – органів місцевого самоврядування.

Держава забезпечує планомірність акумуляції грошових коштів та їх спрямування згідно з планами і програмами в економіку,

⁴ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 27–28.

соціальну сферу та на інші потреби суспільства. Вона повинна організувати цю діяльність, дотримуючись правил та вимог правових норм.

З огляду на викладене вище, можна зазначити, що у фінансові відносини вступають державні та місцеві органи, господарські організації різних форм власності, громадські організації, об'єднання громадян, окремі громадяни, на яких покладаються обов'язки щодо внесення платежів до державних та місцевих грошових фондів або цільового використання асигнувань, що відпускаються з фондів коштів. Як правило, держава уповноважує управляти фінансовою діяльністю утворені для цього органи (фінансові та кредитні).

Фінансовим правом регулюються тільки організаційно-майнові (організаційно-грошові) відносини, що впливають з владної діяльності держави в особі уповноважених державою органів з приводу створення, розподілу і використання нею фондів коштів. У цих відносинах завжди проявляється владно-організуюча роль держави в розподілі і перерозподілі внутрішнього валового продукту і національного доходу, оскільки ці відносини мають владно-майновий (грошовий) характер.

Таким чином, важливими рисами, що характеризують предмет фінансового права, є те, що вони:

- ці відносини існують у сфері публічної фінансової діяльності з метою утворення необхідних суспільству грошових фондів, тобто мають організаційний характер;
- у цих відносинах беруть участь уповноважені державою органи, наділені відповідними владними повноваженнями (фінансовою компетенцією) стосовно інших суб'єктів відносин, тобто вони мають владний характер;
- ці відносини мають грошовий характер, тобто об'єктом відносин завжди є гроші або грошові зобов'язання, пов'язані з утворенням і використанням грошових фондів.

Зазначені особливості дозволяють виділити з великого кола грошових відносин ті, що за своїм змістом є фінансовими. Це зумовлено тим, що не всі грошові відносини, в яких беруть участь органи держави з владними повноваженнями, є фінансовими. Частина цих відносин регулюється іншими галузями права. Фінансове ж право регулює відносини, що виникають у зв'язку з рухом публічних грошових коштів.

Регулювання відносин, пов'язаних з рухом публічних грошових коштів, припускає певний фінансово-правовий аспект даного процесу, який визначається низкою обставин:

- фінансові правовідносини спрямовані на мобілізацію публічних грошових коштів (грошових фондів);

- зібрані кошти спрямовуються на забезпечення функцій і завдань держави і органів місцевого самоврядування;
- визначають умови виникнення, зміни і припинення грошових відносин;
- забезпечують функції державних органів у сфері фінансової діяльності⁵.

Для фінансового права властивою є різноманітність та складність об'єкту правового регулювання. Це зумовлено багатоланцюговістю і динамічністю самої фінансової системи, її зв'язком з усіма структурами суспільного виробництва. У виникненні й реалізації фінансових правовідносин завжди особливу роль відіграє держава. Вона забезпечує планомірність і безперервність акумуляції фінансових ресурсів, найбільш доцільне їх використання в інтересах суспільства, а також послідовний контроль за правильним їх використанням.

Нормами фінансового права закріплюються:

- загальні принципи і форми фінансової діяльності держави та її місцевих утворень (адміністративно-територіальних одиниць),
- методи акумуляції коштів до державних та місцевих грошових фондів,
- види обов'язкових платежів, що використовуються для формування цих фондів,
- порядок отримання і використання державних та місцевих грошових коштів,
- джерела утворення фінансових ресурсів державних підприємств, організацій, установ;
- порядок отримання та використання державних та місцевих грошових коштів тощо.

Реалізуючи цю діяльність, держава, у свою чергу, також повинна дотримуватися правил і вимог права. Інакше неминуче виникають колізії надбудови й базису, а також негативні наслідки для суспільства й держави.

Норми фінансового права регулюють відносини, що виникають при:

- встановленні бюджетної системи;
- розподілі доходів та видатків між її ланками;
- складанні, розгляді, затвердженні, виконанні бюджетів та звітів про їх виконання;
- збиранні податків та обов'язкових платежів з підприємств та організацій різних форм власності, а також з населення;

⁵ Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. – М., 2000. – С. 35.

- державному фінансуванню та кредитуванню;
- державному страхуванню, державних позиках та організації ощадної справи;
- регулюванню грошової системи, розрахунках та валютних операціях.

Врегулюючи ці відносини, норми фінансового права закріплюють права та обов'язки державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та громадян.

Чіткість правового регулювання фінансових відносин важлива не тільки для забезпечення належної організації роботи державних органів та органів місцевого самоврядування, а й для дотримання інтересів держави, адміністративно-територіальних утворень, а також громадян, підприємств, організацій, установ, і в остаточному підсумку – для виконання державою своїх функцій.

Таким чином, фінансовим правом регулюються тільки організаційно-майнові відносини, що виникають з владної діяльності держави та її місцевих утворень (адміністративно-територіальних одиниць) в особі уповноважених органів, щодо утворення і використання нею фондів грошових коштів.

Отже, предмет фінансового права становлять суспільні відносини, що виникають у процесі діяльності держави та місцевих утворень щодо планомірного утворення (формування), розподілу й використання грошових фондів (фінансових ресурсів) з метою реалізації завдань держави.

В юридичній літературі предмет фінансового права розглядається як відносини, що існують у процесі діяльності держави та її муніципальних утворень щодо акумуляції, розподілу і використання відповідних фондів грошових коштів, необхідних для реалізації публічних функцій⁶.

Однак при виділенні галузі права береться до уваги не тільки предмет правового регулювання, оскільки це призведе до виділення численної кількості галузей права, а й особливий галузевий режим правового регулювання. Якщо предмет регулювання – матеріальна ознака розмежування правових норм на галузі права, то особливий юридичний режим – це юридична ознака кожної галузі права. І якщо підходити з практичних міркувань до поняття галузі права, то особливий юридичний режим має найсуттєвіше значення. До елементів такого режиму С.С. Алексєєв відносить метод правового регулювання, особливі юридичні засоби

⁶ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 26.

правового регулювання, принципи правового регулювання і наявність самостійної галузі законодавства⁷.

Отже, іншою ознакою відмежування однієї галузі від іншої визнається *метод правового регулювання*, тобто сукупність засобів впливу на учасників фінансових правовідносин, що характеризуються юридичними фактами, із якими пов'язується виникнення фінансових правовідносин, правовим статусом їх суб'єктів та розподілом прав і обов'язків між ними, видами санкцій за порушення приписів держави і порядком їх застосування. Інакше кажучи, під методом фінансово-правового регулювання розуміється органічна система прийомів і способів безперервного правового впливу на поведінку учасників фінансових відносин та на характер взаємозв'язків між ними. Саме поняття предмета й методу правового регулювання дають характеристику будь-якої галузі права, включаючи й фінансове.

Основним методом фінансово-правового регулювання визнається *метод владних приписів*. За своєю структурою це органічно цілісна система безперервного впливу на учасників фінансових правовідносин з метою реалізації ними своїх функцій. Зазначена система втілює в собі цілісність юридичних фактів, з якими пов'язане виникнення та існування фінансових правовідносин, правовий статус їх суб'єктів, розподіл прав і обов'язків між ними, види санкцій за порушення приписів правової норми й порядок їх застосування. Цей метод притаманний адміністративному праву. Але на відміну від адміністративних правовідносин учасники фінансових відносин взагалі позбавлені права оперативної самостійності. Їх права і обов'язки чітко визначені законодавством, а санкції фінансово-правових норм завжди мають каральний характер. Для фінансових правовідносин властивою рисою є нерівність сторін, але це не виключає можливості оскаржити дії органу, наділеного владними повноваженнями, одержати відстрочку або розстрочку платежу. Однак подання прохання про відстрочку, розстрочку чи подання скарги не призупиняє стягнення аж до самого моменту прийняття уповноваженим на це органом відповідного рішення відносно прохання, за винятком окремих випадків.

Метод фінансово-правового регулювання, припускаючи нерівність суб'єктів і забезпечуючи надзвичайне становище і роль держави, виявляється у владних розпорядженнях, наказах одним суб'єктам з боку інших, що представляють державу та органи

⁷ Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. – М.: Юрид. лит., 1987. – С. 207.

місцевого самоврядування. Владність як зміст методу фінансово-правового регулювання має особливості, які й реалізуються в імперативних розпорядженнях у галузі фінансової діяльності⁸:

- перевага у фінансово-правовому регулюванні позитивних зобов'язань. Держава, видаючи владні розпорядження, зобов'язує суб'єктів до їх виконання, причому досить часто в одозначній формі;
- метод владних розпоряджень виступає як імперативний, коли суб'єкти фінансового права виконують обов'язок відповідно до норм законів і підзаконних актів (права є похідними від обов'язків);
- регулює підстави виникнення правовідносин, виходячи з того, що за наявності певного юридичного факту суб'єкт права зобов'язаний вступити у фінансові правовідносини і керуватися законом, а не власною волею;
- даний метод характеризується юридичною нерівністю суб'єктів, коли одні з них володіють однобічними юридично-владними повноваженнями щодо інших суб'єктів, тоді як останні не мають адекватних повноважень стосовно керуючих суб'єктів. На цьому базується основа правосуб'єктності, коли у керуючих суб'єктів вона складається переважно з прав, а у зобов'язаних – в основному з обов'язків і похідних від них прав.

Специфіка методу владних приписів проявляється у самому змісті конкретних правовідносин, в колі органів, уповноважених державою на владні дії. За своїм змістом ці приписи стосуються порядку і розмірів стягнення податків, платежів і внесків до бюджету; напрямків використання державних та місцевих грошових фондів; порядку і розмірів їх використання тощо. Метод сприяє планомірному наповненню державного бюджету та місцевих бюджетів, цільовому розподілу і використанню публічних фінансових ресурсів відповідно до певних публічних пріоритетів, розроблених програм і планів.

Метод владних приписів реалізується і під час формування державою та її місцевими утвореннями (адміністративно-територіальними одиницями) фінансових ресурсів за рахунок платежів добровільного характеру – державних чи місцевих позик, лотерей тощо. Держава встановлює умови проведення державної внутрішньої позики, проведення лотерей, які не можуть бути змінені за угодою сторін і є обов'язковими для суб'єктів, що вступили у ці відносини.

⁸ Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карсева. – М., 2002. – С. 39–42.

Відмінності основного методу регулювання фінансових правовідносин яскраво проявляються і в переліку державних органів, які уповноважені давати владні приписи суб'єктам фінансових правовідносин. У силу встановленого розподілу компетенції між державними органами основну частину таких приписів видають органи, спеціально створені для управління державними чи місцевими фінансами. Учасники фінансових правовідносин, яким ці органи адресують свої розпорядження, у переважній більшості випадків перебувають у взаємозв'язку з цими органами і залежні від них тільки по лінії фінансової діяльності. Проте це не виключає правового регулювання фінансових правовідносин методом владних приписів як по вертикалі, так і по горизонталі. У цілому ж для фінансово-правового регулювання найбільш характерним є використання владних приписів саме у функціональних взаємовідносинах з органами спеціального управління фінансами держави⁹.

В юридичній літературі зазначається, що, крім методу владних приписів, у фінансово-правовому регулюванні застосовуються й інші методи, а саме: метод субординації, метод погодження, метод рекомендацій. Вони набувають все більшого застосування, що зумовлено ускладненням суспільних взаємозв'язків, зростанням рівня самостійності суб'єктів фінансових відносин. Але найчастіше ці методи застосовуються не самостійно, а в тому чи іншому поєднанні з основним методом фінансово-правового регулювання – *методом владних приписів* і доповнюють його.

Наступним елементом галузевого режиму регулювання є наявність окремої галузі законодавства, про яку мова буде йти у окремому розділі. До елементів цього режиму відносяться також і принципи фінансового права. У загальній теорії права з незначними відмінностями однозначно трактується поняття принципів права. Ними є керівні ідеї, що характеризують зміст права, його сутність і призначення в суспільстві. З одного боку, принципи права виражають закономірності права, а з іншого – являють собою найбільш загальні норми, що діють в усій сфері правового регулювання і поширюються на всіх суб'єктів. Принципи права визначають напрямки вдосконалення правових норм, виступаючи керівними ідеями для законодавця. Завдяки принципам правова система адаптується до найважливіших інтересів і потреб людини і суспільства, стає сумісною з ними. Поділ правових

⁹ Більш докладно див. Фінансове право / Під ред. Л.К. Воронової. – Х.: Консум, 1999. – С. 46–48.

принципів на загальноправові, міжгалузеві та галузеві, їх взаємопроникнення та взаємозв'язок виступає предметом нормативно-правового закріплення.

Елементом юридичного режиму є особливі юридичні засоби регулювання, які стосуються способів виникнення прав і обов'язків, засобів юридичного впливу, способів захисту прав, процедурно-процесуальних форм тощо. Фінансове право використовує сукупність таких юридичних засобів.

В юридичній літературі існують різні визначення поняття фінансового права як галузі права.

Фінансове право – це сукупність правових норм, що регулюють суспільні відносини у сфері утворення, розподілу і використання централізованих і децентралізованих фінансових ресурсів держави та її місцевих утворень, тобто у галузі публічних фінансів з метою забезпечення реалізації суспільних та державних потреб.

Н.І. Хімичева визначає фінансове право як *сукупність юридичних норм, що регулюють суспільні відносини, які виникають у процесі утворення, розподілу і використання грошових фондів (фінансових ресурсів) держави і органів місцевого самоврядування, необхідних для реалізації їх завдань*¹⁰.

Також фінансове право в деяких джерелах визначається як система або сукупність правових норм, що регулюють фінансове господарство держави.

Фінансове право України перебуває у стадії формування, на яке впливають різні чинники, зокрема наявність залишків минулої системи (наприклад, фіскальний ухил), сучасні тенденції (внутрішня незбалансованість, суперечливість норм), тенденції розвитку (рівність суб'єктів права усіх форм власності, посилення матеріальної відповідальності за правопорушення в галузі фінансів), нові економічні та політичні умови держави. Останнє поки що проявляється переважно у формі напрямків та тенденцій у розвитку фінансового права України. У його розвитку можна виділити такі найбільш суттєві напрямки:

1. Зміни фінансово-правових норм, зумовлені переходом економіки до ринкових відносин. Тепер ці норми базуються на принципі рівності прав суб'єктів незалежно від форми власності і відповідно до цього – їх фінансових зобов'язань перед державою і регіональними утвореннями, прав на захист їх законних інтересів, самостійності господарюючих суб'єктів

¹⁰ Финансовое право / Отв ред. Н.И. Химичева. – М.: БЕК, 1996. – С. 13.

тощо. Слід також відзначити і спрямованість фінансово-правових інститутів на стимулювання виробництва, використання їх для регулювання економіки тощо.

2. Посилення матеріальної (фінансової) відповідальності за правопорушення у фінансовій сфері. Це стосується також і відповідальності державних органів, які здійснюють фінансову діяльність.
3. Спрямованість фінансово-правового регулювання на встановлення більшого розмаїття в методах фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Разом із тим у них поки ще переважає фіскальна сторона.
4. Фінансове право повинно відображати розвиток в Україні місцевого самоврядування. Зміни, що відбуваються в його нормах, спрямовані на розширення самостійності місцевого самоврядування й сфери їх правового регулювання. Органи місцевого самоврядування мають право приймати нормативні акти, які регулюють фінансові відносини на території їхньої юрисдикції.
5. Фінансово-правові норми, які закріплюють повноваження державних органів у галузі фінансів, повинні відображати конституційний принцип поділу влади в галузі фінансів.

Зазначені тенденції, на наш погляд, набудуть подальшого розвитку, незважаючи на те, що вони потребують поглиблення та закріплення. При цьому потрібно враховувати й те, що розвиток фінансового права в цілому повинен відповідати нормам міжнародного права та сприяти створенню фінансової основи для їх реалізації, утвердженню прав і свобод людини.

§ 2. Система фінансового права

Під системою, як відомо, розуміється складно організоване ціле, яке включає окремі елементи, що об'єднуються різноманітними зв'язками та взаємовідносинами. Система як філософська категорія – це певне цілісне явище, що складається з частин (елементів), які взаємопов'язані та взаємодіють. Як цілісне неможливе без його складових, так і окремі складові не можуть виконувати самостійні функції поза системою. Будь-яка система передбачає два основні компоненти: по-перше, структуру, тобто відособлення та набір порівняно самостійних елементів у межах певного єдиного загального цілого (процесу, явища), і, по-друге, взаємодію елементів структури. З огляду на це можна вважати, що

система фінансового права – це його внутрішня структура, яка є об'єктивним відображенням суспільних відносин – як реально існуючих, так і тих, що розвиваються.

Система фінансового права є доктринальним відображенням у фінансово-правовій науці та юриспруденції у цілому системи державних та місцевих фінансів, а також науковою основою системи фінансового законодавства. Визнання цього факту відкриває логічні та моральні можливості для вітчизняної юриспруденції розвивати рівень фінансово-правової науки та її висновків щодо визнання фінансово-правової доктрини як одного з особливих джерел фінансового права, яке б санкціонувалося державою й суспільством¹¹.

Фінансове право складається з великої кількості фінансово-правових норм, сукупність яких виражається у складній цілісній системі. Усередині цієї системи фінансово-правові норми в певній послідовності й взаємозв'язку згрупповуються у правові інститути. Групування цих норм залежить від особливостей і взаємозв'язків врегульованих ними правовідносин, тобто має об'єктивну основу. Однак право не тільки відображає суспільні відносини, його призначення – регулювати та активно впливати на них. Тому на побудову системи фінансового права, групування його норм, формування інститутів впливають і потреби практики.

Отже, *під системою фінансового права розуміють об'єктивно зумовлену внутрішню його побудову, об'єднання і розміщення фінансово-правових норм у певному взаємозв'язку і послідовності, що склалася об'єктивно як відображення реальних і потенційних суспільних відносин у фінансовій сфері.* Для створення такої системи необхідно знайти і вміло застосувати достатню кількість адекватних об'єктивних критеріїв. При цьому необхідно враховувати економічний зміст у цілому й особливо окремих груп фінансово-правових відносин при побудові системи фінансового права і користуватись при цьому прийнятою систематикою фінансової науки. З цим погоджується більшість вчених-правників, які займаються дослідженнями в галузі фінансового права.

Л.К. Воронова вважає, що система фінансового права – це об'єктивно зумовлена фінансовою системою внутрішня його побудова, об'єднання та розміщення фінансово-правових норм у певній послідовності¹².

¹¹ Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – С. 10.

¹² Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – С. 41.

В юридичній літературі система фінансового права визначається також як об'єктивно зумовлена системою суспільних фінансових відносин внутрішня побудова, об'єднання та розташування фінансово-правових норм у певній послідовності¹³. Існує визначення системи фінансового права як сукупності, взаємозв'язку і взаємодії усіх фінансових інститутів.

Право не тільки відображає суспільні відносини, його призначення – регулювати й активно впливати на них. Тому на побудову системи фінансового права, групування норм, формування інститутів мають вплив і потреби суспільної практики. Тільки поєднання юридичних і економічних критеріїв, суспільного призначення права створює достатні передумови для встановлення науково обґрунтованої системи фінансового права. Групування фінансово-правових норм має дві сторони – зовнішню й внутрішню. Зовнішня сторона вказує на місце фінансового права в системі права України. Внутрішня сторона систематизації фінансово-правових норм передбачає їх групування відповідно до внутрішнього змісту й ієрархії – це загальногалузеві норми, норми підгалузі, норми окремих фінансово-правових інститутів.

Фінансове право складається з правових норм, які послідовно розташовані і взаємопов'язані та об'єднані завданнями і функціями держави. Групування правових норм залежить від особливостей відносин, що ними регулюються, тобто має об'єктивні підстави. Групування є зовнішнім, тобто фінансове право входить у єдину систему права України, і внутрішнім. Внутрішнє групування (або систематизація фінансово-правових норм) пов'язане з методологічним підходом до визначення критеріїв, за якими ці норми класифікуються.

Тому під *системою фінансового права* слід розуміти поділ його норм за окремими фінансово-правовими інститутами відповідно до особливостей фінансових відносин, які регулюються цими нормами.

Взагалі, правовий інститут – це законодавчо уособлений комплекс юридичних норм, що виступає основою галузі права. Правовому інституту властиві такі ознаки: однорідність фактичного змісту системи права; юридична єдність (комплексність норм, що є головною ознакою інституту; норми, що утворюють інститут, виступають системою); законодавча відособленість. Фінансово-правовий інститут відрізняється від галузі фінансового права

¹³ Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – С. 10–11.

головним чином обсягом правового регулювання. Він регулює лише об'єктивно діючу, відносно відособлену частину взаємопов'язаних фінансових відносин. Звідси і група норм, що створюють фінансово-правовий інститут всередині галузі права, наділена певною специфікою і стійкою єдністю.

Вважається, що фінансово-правовий інститут є базовим елементом системи фінансового права, який відображає закономірності та специфіку його макроструктури, це сукупність структурно відокремлених фінансово-правових норм, що утворюють цілісний комплекс, достатній для повного правового регулювання однорідної, відносно відокремленої групи фінансових відносин. В основу поділу фінансово-правових інститутів на окремі види можуть бути покладені різноманітні критерії: характер та зміст впливу фінансово-правових норм на суспільні відносини; сфера правового регулювання; функціональна роль у регулюванні відповідних правовідносин; структура фінансово-правового інституту тощо. Але основним критерієм класифікації інститутів фінансового права є предмет правового регулювання, за допомогою якого внутрішня структура фінансового права на рівні його інститутів набуває форм, зумовлених об'єктивними реаліями державних та місцевих фінансів¹⁴.

Для галузі фінансового права характерний набір інститутів, що забезпечує всі сторони і елементи юридичного режиму руху державних (точніше, публічних) коштів. Необхідно, зрозуміло, враховувати, що інститути фінансового права припускають цілісне регулювання тільки в межах галузі і мають спеціалізований характер стосовно однорідної групи правових норм. Галузь фінансового права містить комплекс норм, що становлять її предмет і забезпечують правове регулювання руху державних коштів. Кожен з інститутів реалізує більш вузькі цілі¹⁵.

Для більш широкого розуміння змісту поняття, ніж правовий інститут, застосовується термін «розділ галузі фінансового права», який є ширшим за обсягом, ніж правовий інститут.

Аналогічно до інших галузей права фінансове право поділяється на Загальну і Особливу частини. Така побудова системи фінансового права дозволяє науці фінансового права здійснювати дослідження загальних і спеціальних питань теорії цієї галузі права, а також розробку питань, пов'язаних із подальшим розвитком і вдоскона-

¹⁴ Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – С. 13–14.

¹⁵ Кучерявенко М. До питання про систему фінансового права // Право України. – 2003. – № 4. – С. 35.

ленням окремих фінансово-правових інститутів з урахуванням вимог практики; полегшує користування відповідним законодавством; сприяє вирішенню актуальних завдань систематизації фінансового законодавства. Обґрунтування необхідності виділення частин у фінансовому праві, визначення змісту кожної з них відноситься до найважливіших досягнень вітчизняної правової науки. Однак робота в цьому напрямку потребує продовження і поглиблення, з урахуванням нових явищ у житті суспільства й держави.

На думку В.М. Вишневецького, потреби практики фінансово-правового регулювання та досягнутий рівень науки фінансового права зумовили необхідність і можливість повного відособлення матеріальної і процесуальної частини фінансового права і тому постала необхідність і можливість предметно здійснити дослідження загальних питань фінансового процесу і відобразити їх спочатку в Загальній частині фінансового права, а пізніше дослідити особливі питання фінансового процесу в усіх інститутах Особливої частини фінансового права і створити на цій підставі Спеціальну (процесуальну) частину фінансового права, прийнявши Фінансово-процесуальний кодекс України¹⁶.

Традиційно до Загальної частини фінансового права як галузі права входять фінансово-правові норми, що закріплюють:

- загальні принципи, правові форми та методи фінансової діяльності держави і місцевих утворень (адміністративно-територіальних одиниць);
- систему державних органів, що здійснюють фінансову діяльність; їх ієрархію, компетенцію, правовий статус, завдання і функції, форми і методи роботи;
- основні риси фінансово-правового становища інших суб'єктів, з якими ці органи вступають у фінансово-правові відносини;
- зміст, форми і методи фінансового контролю.

Норми Загальної частини фінансового права конкретизуються у фінансово-правових нормах Особливої частини. Загальна і Особлива частини фінансового права перебувають у нерозривному зв'язку, оскільки у своїй основі вони є відображенням цілого і його елементів. Положення Загальної частини застосовуються до усіх розділів Особливої частини. Особлива частина складається з розділів, підгалузей, які, у свою чергу, складаються з відповідних фінансово-правових інститутів. Кожний з цих підрозділів (підгалузей) являє собою сукупність фінансово-правових норм, що ре-

¹⁶ Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – С. 12–13.

гулюють групу однорідних фінансових відносин. Фінансово-правовий інститут об'єднує правові норми, що регулюють більш вузьку й близьку за змістом групу фінансових відносин, ніж розділ чи підгалузь, до яких за ознакою однорідності регульованих відносин входить декілька фінансово-правових інститутів.

До Особливої частини фінансового права входять розділи, що об'єднують фінансово-правові норми, які регулюють суспільні відносини у сфері:

- бюджетної системи;
- державних та місцевих позабюджетних цільових фондів;
- фінансів державних та комунальних підприємств;
- державних і місцевих податків, інших обов'язкових платежів;
- державного та місцевого кредиту;
- обов'язкового страхування;
- державних та місцевих видатків;
- грошової емісії та грошового обігу;
- валютного регулювання та контролю.

На думку інших авторів, структурними елементами системи фінансового права є фінансово-правові норми, субінститути фінансового права, фінансово-правові інститути, підгалузі фінансового права, Загальна, Особлива та Спеціальна (процесуальна) частини фінансового права. Між усіма цими елементами системи фінансового права постійно існують взаємозумовлені предметно-функціональні зв'язки, які забезпечують єдність даної системи і дозволяють відмежовувати фінансове право від інших галузей¹⁷.

В юридичній літературі висловлено думку про те, що в системі фінансового права знайшла своє відображення об'єктивно існуюча фінансова система держави. Під фінансовою системою держави розуміють сукупність і взаємозв'язок фінансових інститутів, кожний з яких має особливості щодо акумуляції та використання грошових фондів, відіграє певну роль у суспільному виробництві.

Інститути фінансового права за своїм місцем і функціями є різнорідними. У межах фінансово-правового інституту виділяються субінститути – сукупність правових норм, що регулюють конкретний різновид фінансових відносин у межах одного фінансово-правового інституту. Отже фінансове право як галузь права включає в себе такі інститути:

- інститут бюджетного права;
- інститут правового регулювання державних доходів;

¹⁷ Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – С. 11.

- інститут правового регулювання державних видатків і бюджетного фінансування;
- інститут правового регулювання фінансів підприємств, організацій і галузей народного господарства;
- інститут державного майна і особистого страхування;
- інститут державного соціального страхування;
- інститут правових основ грошового обігу, валютного регулювання та валютного контролю¹⁸.

Розглянувши теоретичні питання системи фінансового права, В.М. Вишневецький визначає систему фінансового права як внутрішню побудову фінансового права за інститутами цієї галузі права, що відповідають відповідним ланкам фінансової системи України, норми яких регулюють певні види фінансових відносин.

Заслугує на увагу виділення В.М. Вишневецьким як основних фінансово-правових інститутів: державного бюджету; позабюджетних фондів державних коштів; фінансів державних підприємств; державних доходів; обов'язкового майнового та особистого страхування; державних видатків; державного кредиту; державного боргу; банківського права; валютного регулювання; фінансового контролю; фінансів органів місцевого самоврядування. На думку автора, інститути міжбюджетної позики, державної позики, відомчої позики об'єктивно, за їх економічним змістом та правовою природою, є цивільно-правовими, а тому до системи фінансового права не належать.

§ 3. Джерела фінансового права. Фінансове законодавство

В юридичній літературі існують численні визначення поняття «джерела фінансового права». Джерела фінансового права – це правові акти органів законодавчої, виконавчої влади і місцевого самоврядування, в яких містяться норми фінансового права¹⁹.

Джерела фінансового права – це конкретні форми його вираження, тобто правові акти представницьких і виконавчих органів державної влади, органів місцевого самоврядування, що містять норми фінансового права²⁰.

¹⁸ Більш докладно див. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право: Збірник наукових праць. Випуск 15. – К., 2002. – С. 322–328.

¹⁹ Фінансове право / Під ред. Л.К. Воронової. – Х.: Консум, 1999. – С. 56.

²⁰ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 32.

Джерела фінансового права повинні виконувати два завдання. По-перше, вони є невід'ємною частиною фінансової правотворчості, яка, у свою чергу, є одним із напрямків фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Внаслідок реалізації правотворчої функції держави, органів місцевого самоврядування і створюються джерела фінансового права. По-друге, джерела фінансового права являють собою форму існування фінансових норм, тобто зовнішньо об'єктивоване вираження загальнообов'язкових правил поведінки суб'єктів фінансових правовідносин. Форма джерела фінансового права містить знання про чинне фінансове законодавство.

Джерела фінансового права, як і джерела інших галузей права, мають такі властивості:

- формальну визначеність;
- загальнообов'язковість, яка забезпечується можливістю державного примусу;
- законність, що полягає у наявності юридичної сили джерела фінансового права. Будь-яке джерело фінансового права може бути видане в межах компетенції державного органу чи органу місцевого самоврядування; відповідати актам органів вищого рівня і бути належним чином оприлюдненим.

Але разом з тим, зважаючи на специфіку правового регулювання, джерелам фінансового права притаманні особливості, які відрізняють їх від джерел інших галузей права.

По-перше, вони регулюють суспільні відносини, які становлять предмет фінансового права. Предмет фінансового права є первинним утворюючим фактором правотворчості у сфері публічних фінансів.

По-друге, джерела фінансового права приймаються тільки тими органами держави чи місцевого самоврядування, правотворча компетенція яких прямо передбачена Конституцією України, Бюджетним кодексом України та іншими фінансовими законами. Більшість питань щодо публічних фінансів не можуть виноситися на референдум, наприклад бюджет, податки.

По-третє, фінансове право не є кодифікованою галуззю права, хоча бюджетне право як підгалузь фінансового права має власний кодифікований акт – Бюджетний кодекс України. Джерела фінансового права характеризуються відсутністю загального фінансового закону та множинністю спеціальних фінансових законів.

Джерелами фінансового права є форми вираження правотворчої діяльності держави з приводу прийняття компетентними державними органами нормативних актів, що встанов-

люють норми фінансового права. Джерело фінансового права повинно встановлювати певні правила поведінки, які виключають його індивідуалізацію стосовно окремого суб'єкта; воно повинно бути видано компетентним органом; мати чітку відповідність матеріальної та процесуальної сторони функціонування фінансового механізму.

Головним джерелом фінансового права є Конституція України, в якій закріплено основи правової організації фінансової діяльності держави, її суб'єктивний склад в цілому і за окремими напрямками зокрема. Найбільшу увагу конституційне законодавство приділило бюджетній діяльності, що пояснюється значенням бюджету як центральної ланки фінансової системи.

Як вже зазначалося, на відміну від більшості інших галузей права, будь-якого моноджерела у вигляді кодексу або іншого акту фінансове право не має. І цей факт, на думку вчених, відображає недостатній рівень розвитку науки фінансового права²¹. Відсутні поки ще в Україні і кодифіковані джерела з окремих розділів фінансового права, наприклад, Податковий кодекс, проект якого розглядається Верховною Радою України. У перспективі ймовірним є прийняття Основ фінансового законодавства. Але зараз існують законодавчі акти, в яких у систематизованому вигляді викладені правові норми, що регулюють окремі сторони фінансової діяльності держави (наприклад, Закон України «Про систему оподаткування»).

З огляду на численність джерел фінансового права виникає потреба в їх класифікації, яка здійснюється за різними підставами. Так, за територіальною ознакою їх можна поділити на загальнодержавні (нормативні акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади тощо) та місцеві нормативні акти (наприклад, фінансово-правові акти органів місцевого самоврядування).

За характером правових норм джерелами фінансового права є нормативні (акти, що містять правові норми загального характеру, прийняті компетентними органами у встановленому порядку) та ненормативні акти (такі, що не містять норм загального характеру).

За властивостями правового регулювання та характеру встановлення джерела фінансового права виділяються:

- а) нормативні правові акти, які є основними, а в більшості випадків і єдиними джерелами фінансового права. В окремих

²¹ Фінансове право / Відп. ред. Л.К. Воронова. – Х.: «Консум», 1999. – С. 56; Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 49.

випадках усі інші джерела розглядаються як похідні від нормативного акту;

- б) звичай, санкціонований компетентними органами у встановленому порядку. У фінансовому праві найчастіше йдеться про звичай як джерело права, стосовно якого є відсилка у законі;
- в) прецедент, специфіка якого полягає в тому, що правозастосовчий орган фактично виступає як нормотворча структура. Значного поширення як джерело фінансового права набув у державах англосаксонської правової системи і особливо за наявності вад у законодавстві;
- г) міжнародні договори, які набувають важливого значення, особливо при врегулюванні подвійного оподаткування.

Від системи фінансового права як галузі права необхідно відрізнити *систему фінансового законодавства, тобто систему усіх упорядкованих відповідним чином нормативно-правових актів, що регулюють фінансові відносини в державі*. Фінансове законодавство – це зовнішня форма фінансового права, що відображає його внутрішню структуру. Норми фінансового права містяться у нормативно-правових актах, або джерелах, як загального характеру, так і спеціальних нормативно-правових актах.

Під поняттям фінансового законодавства, на думку В.М. Вишневецького, слід розуміти структуру вираження зовнішньої форми позитивного фінансового права, тобто всю сукупність нормативних форм фінансового права – нормативних актів, якими встановлюються, змінюються чи відміняються гіпотези, диспозиції чи санкції правових норм або правові норми в цілому. У силу цього первинним елементом системи фінансового законодавства є та конкретна фінансово-правова форма – закон, декрет, указ, постанова, інструкція тощо, в якій виражено відповідну фінансово-правову норму в цілому чи окремі її елементи. Структура системи фінансового законодавства має вертикальний та горизонтальний зрізи²².

Вертикальну структуру системи фінансового законодавства України за критеріями суб'єктів правотворчості та юридичної сили фінансово-правових норм становлять: Конституція України; органічні фінансово-правові закони; інші закони України, що містять фінансово-правові норми; декрети Кабінету Міністрів України; укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів; акти органів виконавчої влади, що опосередковано

²² Вишневецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – С. 15.

здійснюють фінансову діяльність держави; акти фінансово-кредитних органів держави; фінансово-правові акти органів місцевого самоврядування.

Горизонтальна структура системи фінансового законодавства в основному збігається зі структурою системи фінансового права. У ній вищленовуються статті нормативно-правових актів, субінститути, інститути, підгалузі. У свою чергу цим визначається предмет законів та підзаконних актів, наявність у них розділів, підрозділів, частин та преамбули. До основних інститутів системи фінансового законодавства України належать:

- бюджетне законодавство;
- податкове законодавство;
- нормативно-правові акти щодо регулювання фінансів державних підприємств;
- нормативно-правові акти з питань обов'язкового державного страхування;
- нормативно-правові акти, що регулюють державні видатки;
- нормативно-правові акти з питань державного боргу;
- нормативно-правові акти з питань державного кредиту;
- банківське законодавство;
- нормативно-правові акти з питань валютного регулювання;
- нормативно-правові акти з питань фінансового контролю;
- фінансово-правові акти органів місцевого самоврядування.

Найбільш розвинутими сегментами системи фінансового законодавства є бюджетне та податкове законодавство, яке потребує першочергової кодифікації.

При встановленні сутності поняття фінансового законодавства слід керуватися тлумаченням терміна «законодавство», яке надано Конституційним Судом України. Виходячи із зазначеного, під фінансовим законодавством слід розуміти сукупність фінансово-правових актів Верховної Ради України, Президента України та Кабінету Міністрів України.

Системи фінансового права і фінансового законодавства є однопорядковими, але не тотожними системами. Вони відображають відповідно структуру змісту та структуру форми позитивного фінансового права. На них повною мірою поширюються закономірності та особливості взаємодії змісту та форми. Проте система фінансового права є насамперед доктринальним відображенням системи державних та місцевих фінансів і науковою основою системи фінансового законодавства. Визнання цього факту відкриває логічні та моральні можливості для вітчизняної юриспруденції розвивати рівень фінансово-правової науки та її

висновків до визнання фінансово-правової доктрини як одного з особливих джерел фінансового права. Завдяки цьому стає можливим з'ясувати найбільш абстрактно, узагальнено, не вдаючись до часткових її рис, основні закономірності структури фінансового законодавства. Базовий, вихідний елемент системи фінансового права – фінансово-правова норма – містить у собі всі необхідні для її практичного застосування складові частини: гіпотезу, диспозицію, санкцію. Ці елементи структури норми права роблять можливим з'ясувати зміст права: встановлені ним права, обов'язки, відповідальність, не відволікати увагу на часткові моменти – формулювання, порядок розташування статей у нормативно-правових актах та інші законодавчо-технічні тонкощі. Коли ж йдеться про застосування фінансового законодавства у юридичній практиці, то без звернення до точного змісту формулювань норм фінансового права неможливо застосувати фінансово-правові акти по суті. Для цього зміст фінансово-правових норм необхідно з'ясувати не узагальнено, а точно у відповідності з текстом закону. Таким є, на думку ряду вчених-правознавців, співвідношення системи фінансового права як його внутрішньої форми чи структури, що виявляє його закономірності, сутнісні властивості, з одного боку, і системи фінансового законодавства як зовнішньої форми вираження фінансового права – з іншого.

§ 4. Місце фінансового права в системі права України

Загальноновизнаним є те, що право є особливою формою соціального регулювання, яка має певне цільове спрямування. Однією з основних цілей права є сприяння досягненню діалектичної взаємодії об'єктивно зумовлених соціальних інтересів (як приватних, так і публічних) у процесі їх реалізації у будь-якій формі соціальної взаємодії. Такою формою соціальної взаємодії може виступати держава, тобто йдеться про існування державно-організованого суспільства. Правові норми, у свою чергу, є засобами реалізації соціальних цілей.

Право слід розглядати як систему, тобто як багатогранне правове явище, що складається з неоднакових за своїм змістом та обсягом структурних елементів. Саме такі структурні елементи, починаючи з норм права, які, у свою чергу, утворюють інститути та галузі права і створюють систему права як цілісне явище. Поділ системи на окремі складові структурні елементи пояснюється значним різноманіттям суспільних відносин, які вона відображає і регулює.

Система українського права складається з галузей, кожна з яких поширюється на особливий вид суспільних відносин, що потребують відповідного правового регулювання. Рух грошових коштів регулюється комплексом правових галузей, що входять до системи права. Кожна галузь права визначає свій предмет, відмежовуючи групу однорідних правових відносин, до яких застосовується специфічний галузевий метод правового регулювання. Як вірно зазначає М.П. Кучерявенко, фінансове право, беручи участь у цьому згідно зі своїм предметом і методом, не виключає формування стійких зв'язків з іншими галузями права, що стосуються у тому чи іншому розумінні публічних грошових фондів. Явище, яке вимагає всебічного правового регулювання, припускає поєднання двох суперечливих процесів. З одного боку, необхідно розкласти його на складові, що повинні бути у сфері уваги окремих галузей права, які регулюють певні відносини своїми специфічними методами. З іншого – важливо зіставити, з'єднати окремі режими правового регулювання у єдиний процес, визначити і узгодити межі стику окремих галузей права²³.

В юридичній літературі висловлювалися сумніви щодо самостійності фінансового права як галузі в системі права. Наприклад, стверджувалося, що воно є складовою частиною державного та адміністративного права або тільки адміністративного. У дискусіях з цього приводу було спростовано зазначені твердження. Головним аргументом, що підтверджує галузеву належність фінансового права, стало обґрунтування наявності у фінансового права специфіки в предметі й методі правового регулювання, що потрібно для виділення сукупності юридичних норм у галузь права. Слід зазначити, що фінансове право як самостійна галузь права існувало ще у дореволюційній Росії, але і тоді це питання також дискутувалося в юридичній літературі²⁴.

Питання щодо фінансового права як самостійної галузі права були дискусійними і за радянських часів. Вважається, що це питання було остаточно вирішене наприкінці 1960-х років – на початку 70-років після тривалих дискусій. Так, ще на початку 50-х років Р.О. Халфіна зазначала, що фінансове право виділилося з конституційного та адміністративного права і є самостійною галуззю права²⁵. Точку зору щодо самостійності галузі фінансового

²³ Кучерявенко М. До питання про систему фінансового права // Право України. – 2003. – № 4. – С. 33.

²⁴ Більш детально див.: Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут, 2000. – С. 7–19.

²⁵ Халфина Р.О. Вопросы советского административного и финансового права. – М.: Юрид. лит., 1952. – С. 194–195.

права поділяють й інші вчені – Л.К. Воронова, М.О. Гуревич, Н.І. Хімичева та інші.

Розмаїття якісно відмінних між собою видів суспільних відносин є об'єктивною основою існування розмаїття видів правовідносин. Правові норми, врегульовуючи ці відносини і доповнюючи відповідними методами правового регулювання, створюють систему галузей права. Ці галузі, що є крупними самостійними блоками правової системи в цілому, тісно взаємодіють між собою та взаємодоповнюють одна одну. Останнє зумовлено тим, що якісно відмінні між собою види суспільних відносин перебувають у діалектичній єдності, їх співвідношення і межі з часом змінюються. Звідси і з'являється іноді ілюзія, що предмет тієї чи іншої галузі права немов би розмивається, поглинається предметами інших, перш за все сусідніх галузей права. З огляду на все це та цілої низки обставин найбільш проблемним є фінансове право.

Якісні відмінності та специфіка предмету фінансового права, своєрідність його методу більше і повніше виявляються при їх зіставленні і відмежуванні від предметів і методів інших галузей права, тобто при визначенні місця фінансового права в системі права. При цьому слід мати на увазі те, що фінансово-правові інститути безпосередньо пов'язані із діяльністю держави щодо створення, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів.

Фінансове право має свій предмет правового регулювання, не властивий іншим галузям права, а саме: суспільні фінансові відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави та її адміністративно-територіальних утворень, тобто відносини у сфері публічних фінансів. Ці відносини відрізняються специфікою змісту й цілеспрямованості, а також формами прояву. Для відносин, які входять до предмета цієї галузі права, властивим є наявність зв'язку з функціями зі створення, розподілу та використання державних та місцевих грошових фондів, а також контроль за цими процесами. Такий зміст предмета фінансового права зумовлює й особливості його методів регулювання, тобто прийомів, способів, засобів юридичного впливу на поведінку учасників фінансових відносин, на характер взаємозв'язків між ними.

У зв'язку з тим, що фінансове право поширюється на одну зі сфер діяльності держави, воно тісно пов'язане з конституційним та адміністративним правом, які охоплюють своїм впливом організацію та діяльність держави в цілому. Конституційне право закріплює основи організації й діяльності представницьких та виконавчих органів влади. Адміністративне право регулює

суспільні відносини у сфері державного управління, здійснюваного органами виконавчої влади. Норми фінансового права регулюють ці обидва види державної діяльності у сфері публічних фінансів, оскільки фінансова діяльність здійснюється і зазначеними вище органами.

Конституційне право регулює основні питання соціально-економічної системи і політичної організації суспільства, принципи діяльності держави та її органів в усіх галузях, у тому числі і у галузі фінансів. Форма державного устрою, розподіл у державі влади, участь народу в управлінні державою, співвідношення державної влади і місцевого самоврядування – усе це впливає на форми фінансової діяльності. Норми фінансового права конкретизують положення конституційно-правових норм і забезпечують формування і витрачання державних централізованих і децентралізованих фондів коштів.

Конституційне право містить також норми, що мають пряме відношення до фінансового права. До них відносяться норми, що закріплюють основи організації фінансової діяльності держави (ст. 85, 92 Конституції України).

Вважається, що конституційне право є системоутворюючою галуззю права, правові норми якого визначають коло первинних суб'єктів права та їх правовий статус. Це зумовлено тим, що ще до того, як суспільні відносини отримують здатність відчувати правовий вплив, необхідно взагалі окреслити коло можливих суб'єктів права і визначити їх правове положення. Зазначену функцію і виконують норми конституційного права²⁶.

Діяльність щодо формування, розподілу і використання фінансових ресурсів держави є за своїм характером управлінською, а тому фінансове право пов'язане із адміністративним правом. Адміністративне право визначає основні принципи державного управління, повноваження органів виконавчої влади на видання управлінських актів, в тому числі й органів спеціального управління фінансами держави, закріплює структуру цих органів, встановлює організаційні форми їх діяльності, порядок призначення і звільнення посадових осіб, закріплює їх права і обов'язки. Спираючись на норми і принципи адміністративного права, фінансове право регулює ті відносини, які безпосередньо пов'язані із виконанням цими органами функцій щодо формування, розподілу і використання фінансових ресурсів держави, контролю

²⁶ Лук'янець Д. Про структуру системи права // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 3.

за їх цільовим витрачанням. Тобто фінансове право регулює відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави. Для існування держави, виконання нею своїх завдань і функцій, в тому числі й адміністративних, їй необхідні певні суми грошових коштів. Фінансове право врегульовує порядок їх утворення і використання, забезпечуючи тим самим виконання державою свого призначення.

Адміністративне право є методоутворюючою галуззю права, метод правового регулювання якої застосовується рядом предметних галузей права, в тому числі й фінансовим правом.

Фінансове право має зв'язок з цивільним правом, оскільки предметом цивільного права є майнові відносини, до яких входять і грошові відносини. Крім того, деякі органи державного управління спеціальної компетенції водночас є господарськими організаціями, наприклад Національний банк України водночас є господарською організацією – юридичною особою, що наділена господарською компетенцією. Між цими органами, з одного боку, і підприємствами, установами, організаціями й громадянами – з іншого, виникають відносини на підставі договорів. Для таких відносин характерною ознакою є добровільність, рівність і відокремленість сторін, відсутність переходу права власності від одного суб'єкта до іншого, і тому до предмета фінансово-правового регулювання вони не входять. Норми фінансового права в даному випадку встановлюють порядок формування грошових коштів, що надходять в розпорядження держави державними органами, зокрема фінансово-кредитними; джерела фінансово-кредитних ресурсів; порядок планування процесу утворення й розподілу створених ними грошових коштів; способи проведення контролю за фінансовою діяльністю організацій тощо. В усіх зазначених випадках ці органи наділені владними повноваженнями, необхідними для виконання їхніх функцій.

Фінансове право пов'язане і з іншими галузями права. Однак із розглянутими вище галузями його зв'язок є найбільш тісним. Воно межує з трудовим правом і правом соціального забезпечення в частині, що стосується регулювання відносин із приводу утворення і витрачання коштів Пенсійного фонду та соціальних фондів. За порушення норм фінансового законодавства передбачено адміністративну та кримінальну відповідальність. Порядок провадження у кримінальних справах регулюється нормами кримінально-процесуального права.

§ 5. Фінансове право як наука і навчальна дисципліна

Наука фінансового права досліджує фінансово-правові категорії і фінансово-правові норми, розвиває їх і сприяє удосконаленню фінансового законодавства шляхом вироблення рекомендацій. Якщо фінансове право як галузь права матеріалізується у фінансово-правових принципах, нормах, методах, то наука фінансового права матеріалізується в монографіях, статтях, навчальних посібниках, підручниках із фінансового права. Як і кожна наука, наука фінансового права має властиві тільки їй предмет і методи дослідження, категоріально-поняттєвий апарат, свій зміст і є частиною юридичної науки в цілому.

Предметом науки фінансового права є сукупність знань про фінансове право та фінансову діяльність держави та її місцевих утворень. Певну частину цих знань за обсягом становить практичний досвід правозастосувальної діяльності органів управління фінансовою діяльністю, що є тільки першим наближенням до власне наукового пізнання, потребує відповідного осмислення й узагальнення і є практичною базою для наукових досліджень. Він швидко «схоплює» явища в усій їх складності, багатолікості і суперечливості, але ще не відображає ці явища у поняттях і категоріях науки.

Наступним рівнем знань про фінансове право є систематизовані і узагальнені у формі наукових досліджень прості елементарні поняття про фінансово-правові норми, відносини та інститути.

Наука фінансового права досліджує знання про фінансове право і фінансову діяльність держави у формі складних, найбільш узагальнених фінансово-правових понять і категорій, в яких відбивається головне, суттєве, що характеризує публічну фінансово-правову діяльність.

Отже, науку фінансового права можна визначити як внутрішньо цілісну систему узагальнених специфічних знань про фінансове право і фінансову діяльність держави та її місцевих утворень, а також про закономірності розвитку цих знань.

Історично існували різні підходи щодо визначення поняття науки фінансового права, її значення та місця. Так, І.І. Янжол визначив науку фінансового права як вчення про суспільне господарство, що має своїм завданням викладення тих правил, яких повинно дотримуватися при добуванні матеріальних коштів, необхідних для виконання суспільних цілей. Наука вивчає вплив законодавства на фінансову діяльність держави з економічної та юридичної точок зору і являє низку узагальнень з фінансового

законодавства і створює такі норми, якими б уряд зміг керуватися у майбутньому. І.І. Янжул вказував на залежність науки фінансового права від державних наук, яка, будучи частиною науки про народне господарство, в той же час примикає до державного права, використовуючи принципи зазначених наук²⁷.

На думку І. Тарасова, наука фінансового права як теорія повинна являти собою щось постійне, стале, хоча і непозбавлене тих елементів розвитку, які є необхідними будь-якій науці. Фінансове ж право як галузь права є тільки відображенням дійсності, реального застосування засад науки фінансового права²⁸. Для науки фінансового права властиві *особливості*, що відрізняють її від інших суспільних наук.

По-перше, вона є *суспільствознавчою наукою*, а тому піддається всіляким деформаціям і політичній кон'юктурі, її предмет становлять соціальні фінансові явища, фінансові правовідносини і норми, що їх регулюють. Жодна наука зазначені явища не досліджує.

По-друге, вона *вивчає такі фінансово-правові явища*, які за своєю юридичною природою *відносяться до публічно-правових*, що мають місце тільки у сфері державних та місцевих (тобто публічних) фінансів. У сфері приватних фінансів діють норми цивільного права.

По-третє, вона є *юридичною наукою*, що вивчає такі фінансово-правові явища і поняття, багато з яких є подвійними за своєю природою, «зіткані» із правової та економічної матерії. Наука фінансового права не може обходитись без використання поняттєво-категоріального апарату фінансової науки, який становить обов'язковий фундамент більшості фінансово-правових понять. На їх подвійний характер звернув увагу ще в кінці минулого століття видатний російський вчений В.О. Лебедев, в радянський час цю рису фінансово-правових явищ незмінно підкреслював вчений-правознавець Ю.А. Ровинський.

По-четверте, вона *покликана не тільки пояснювати фінансово-правові явища*, а й *сприяти вирішенню практичних завдань фінансовими органами*, тобто сприяти виконанню покладених на них функцій.

Наука фінансового права по відношенню до чинного фінансового законодавства виконує аналітичну, критичну, конструктивну і прогностичну функції.

²⁷ Більш докладно див.: Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – С. 46–47.

²⁸ Тарасов И. Очерк науки финансового права. – Вып. 1. – Ярославль, 1889. – С. 6–7.

Аналітична функція полягає в усвідомленні «дослідного знання», класифікації фінансово-правових норм та їх науковому коментуванні, зведенні їх у внутрішню цілісну органічну систему.

Критична функція полягає у виявленні дефектів і недоліків у чинному фінансовому законодавстві, у фіксації невідповідності правової норми вимогам суспільної практики.

Конструктивна функція сприяє утворенню нових фінансово-правових норм, інститутів і розділів фінансового права. Ця функція завжди передує виданню нового закону чи іншого нормативно-правового акта і постійно використовується у процесі нормотворчої діяльності держави.

Прогностична функція полягає в тому, що наука дає фінансово-правовій практиці важливі орієнтири в розвитку, напрямки ймовірного руху фінансово-правових відносин. І чим вищим є рівень розвитку фінансово-правової науки, тим точніші ці орієнтири, тим на більшу відстань у часі можуть визначатися такі напрямки. Система знань про фінансове право й управління публічними фінансами тільки тоді сама по собі починає бути наукою фінансового права, коли вона стає спроможною створити реальну концепцію розвитку фінансово-правових відносин, перетворити цю концепцію через дії публічної влади на ефективні фінансово-правові норми.

У зазначених сутності, особливостях і функціях науки фінансового права проявляється її зміст у цілому.

Система науки фінансового права певною мірою відповідає системі фінансового права як галузі права, однак повністю не збігається з нею. Так, наука фінансового права розробляє важливі теоретичні положення, які за своїм характером не можуть знайти прямого відображення у фінансовому праві. Наприклад, у фінансовому законодавстві відсутнє визначення окремих понять (наприклад, державних фінансів), відсутня класифікація фінансово-правових актів або фінансово-правових норм, цілісне закріплення будь-якої теоретичної концепції, що пояснює фінансово-правові явища тощо. З другого боку, не всі фінансово-правові норми, що беруться з об'єктивної реальності і закріплюються в нормативно-правових актах, є осмисленими наукою фінансового права. Багато таких норм конструюються лише на базі дослідницького знання, яке ще не є власне науковим.

У найбільш концентрованому вигляді зміст науки фінансового права проявляється в її поняттях та категоріях. У категоріях наука фінансового права досягає своєї довершеності й зрілості. Фінансово-правова наука оперує як простими поняттями, що

відображають однорідні явища фінансово-правової дійсності, так і поняттями складними, що відображають фінансово-правові явища на рівні цілих інститутів, розділів і навіть підгалузей права. *Загальні фундаментальні поняття, що відображають сутнісні властивості фінансово-правової дійсності і становлять її постійну частину, основу науки фінансового права, називаються фінансово-правовими категоріями.*

Характерними рисами категорій науки фінансового права є те, що вони стають такими лише після закріплення їх у законі, а також, на відміну від інших понять, утворюють постійну частину науки фінансового права.

Перехід до ринкової економіки поставив проблему перегляду всієї системи науки фінансового права, успадкованої від соціалістичного суспільства, починаючи від її предмета й методу і закінчуючи окремими поняттями й категоріями. Він одночасно розширив і звузив об'єкт пізнання науки фінансового права, звільнив її методологію від ідеологічних нашарувань, відкрив дорогу до нових пошуків істини. На порядку денному постають питання уточнення й поглиблення змісту традиційних понять і наукових категорій, вилучення з їх числа застарілих, реабілітації тих категорій і понять, від яких радянська наука фінансового права відмовилася на рубежі 1920–30-х років, тобто оновлення і зміни всієї системи науки фінансового права. Але наука фінансового права продовжує свій стрімкий розвиток. Вона містить інформацію щодо еволюції фінансово-правової доктрини, а також цінний матеріал для усвідомлення проблем організації фінансової діяльності держави.

Як навчальна дисципліна фінансове право являє собою предмет викладання знань про цю галузь права в юридичних та економічних вищих навчальних закладах, за допомогою якого студенти отримують знання про фінансове право як одну з галузей права і фінансове законодавство. Структура навчальної дисципліни побудована з урахуванням системи галузі фінансового права. Це означає, що підгалузям, правовим інститутам та нормам галузі фінансового права відповідають розділи і теми навчальної дисципліни. При постановці завдань вивчення навчальної дисципліни «Фінансове право» слід виходити із необхідності підготовки юристів, які були б у змозі швидко адаптуватися до професійної діяльності в умовах ринкової економіки, що постійно змінюються. У зв'язку з цим необхідним є здобуття студентами навичок самостійно вивчати, оцінювати новий правовий матеріал, творчо застосовувати його на практиці, розуміти його сутність

та зміст. Головна роль відводиться при цьому не тільки інформаційному, а й методологічному принципу навчання, відповідно до якого основним завданням є виховання у майбутнього юриста знань, навичок та вмінь наукового дослідження, методології пізнання фінансово-правових явищ.

Курс фінансового права являє собою послідовне викладення змісту фінансово-правових норм, що дозволяє розкрити їх сутність та значення. Структура курсу, як і система галузі фінансового права, поділяється на Загальну та Особливу частини. У Загальній частині курсу розкривається внутрішня єдність фінансового права, його предмет і метод правового регулювання, специфіка фінансово-правових норм та фінансових правовідносин, особливості форм і методів здійснення фінансової діяльності і фінансового контролю, місце фінансового права в системі права. В Особливій частині курсу фінансового права розглядаються його підгалузі (бюджетне, податкове, банківське, валютне) та окремі фінансово-правові інститути.

Контрольні питання

1. Що розуміється під предметом фінансового права?
1. Дати визначення поняття фінансового права.
2. Які методи правового регулювання властиві для фінансового права?
3. Якими особливостями фінансове право відрізняється від інших галузей права?
4. Що розуміється під системою фінансового права?
5. Назвіть і надайте характеристику джерел фінансового права.
6. Як фінансове право співвідноситься з фінансовим законодавством?
7. Які завдання вирішує наука фінансового права?

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
2. Вишновецький В.М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – К., 2001. – 22 с.
3. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
4. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристъ, 2002. – 384 с.
5. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
6. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. – 461 с.
8. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
9. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
10. Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. – М.: Юрид. Лит., 1987. – С. 207.
11. У истоков финансового права. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – 432 с.
12. Фінансове право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консул, 1999. – 495 с.
13. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
14. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
15. Финансовое право / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
16. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2002. – 555 с.

Наукові статті

1. Андрійко О.Ф. Розвиток законодавства про державний контроль у сфері виконавчої влади // Правова держава. – 2000. – Вип. 11. – С. 209–216.
2. Блажевич В. Еволюція законодавства України щодо правового регулювання муніципальних позик як інструменту залучення коштів на місцевому рівні // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 67–70.

3. Воротіна Н.В. Основи теорії бюджету і бюджетного процесу та деякі проблеми правового регулювання цих питань в Україні // Права держава. – 2002. – Вип. 13. – С. 202–210.
4. Заверуха О.В. Місцеві фінанси як об'єкт фінансово-правового регулювання // Держава і право. – 2001. – Вип. 9. – С. 267–272.
5. Ковальчук А. Грошово-кредитна сфера як об'єкт правового регулювання // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 64–67.
6. Кучерявенко М. До питання про систему фінансового права // Права України. – 2003. – № 4. – С. 33–37.
7. Лук'янець Д. Про структуру системи права // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 3–6.
8. Музика О.А. Видатки місцевих бюджетів: законодавство і зарубіжний досвід // Держава і право. – 2000. – Вип. 8. – С. 268–277.
9. Музика О. Щодо поняття бюджету // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 5. – С. 64–66.
10. Музика Л., Музика О. Проблеми єдності та протилежності місцевих бюджетів і територіальних громад // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 8. – С. 77–80.
11. Нагребельний В.П. Банківське та інвестиційне законодавство України: проблеми вдосконалення // Права держава. – 2002. – Вип. 13. – С. 193–201.
12. Нагребельний В.П. Проблеми вдосконалення законодавства про банки і банківську діяльність // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 300–309.
13. Нестеренко А.С. Визначення деяких проблем інституту місцевих фінансів // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 369–371.
14. Приходько В. Критерії класифікації джерел банківського права // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 79–81.
15. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
16. Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 14. – С. 291–297.
17. Старинський М. Щодо визначення поняття «валюта» і «валютні цінності» // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 61–63.
18. Туркіна Н.В. Проблеми виділення фінансових відносин як самостійного інституту фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 346–349.
19. Цветков А. Визначення поняття «видатки бюджету» в теорії фінансового права та законодавстві України // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 82–84.
20. Чернадчук В. Щодо визначення понять «банківські операції» та «банківська діяльність» // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8. – С. 71–73.

21. Чернадчук В.Д. Щодо визначення поняття “бюджетний процес” // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 9. – С. 93–95.
22. Шамрай І.А. Теоретичні проблеми визначення поняття «банк» в науці банківського права // Держава і право. – 2003. – Вип. 20. – С. 327–334.
23. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 286–291.

Фінансово-правові норми

§ 1. Поняття та особливості фінансово-правових норм

Правова норма являє собою абстрактну модель суспільних відносин і поведінки людей. Вона є результатом узагальнення типових і видових якостей суспільних відносин, учасників цих відносин, дій і подій, що спричиняють правові наслідки, а також об'єктів права¹.

Правова норма, як і право в цілому, розрахована на регулювання поведінки осіб за посередництвом відносин, зв'язок учасників яких полягає у взаємних правах (забезпечена державою можливість певної поведінки) і обов'язків (необхідність певної поведінки, порушення якої тягне застосування заходів державного примусу). Коли у розвитку суспільних відносин створюються чи виникають передбачені нормою умови її реалізації, в учасників цих відносин виникають конкретні права і обов'язки, які створюють правовідношення. Норма як модель правовідносин у загальному вигляді визначає можливу поведінку (а точніше – бажану) однієї сторони майбутніх відносин і юридичний обов'язок здійснення будь-яких дій або утримання від здійснення дій іншою стороною цих відносин.

Відносини, що виникають у процесі утворення, розподілу, перерозподілу й витрачання централізованих і децентралізованих фондів коштів державою та її місцевими утвореннями, регулюються фінансово-правовими нормами. Норми фінансового права, як і будь-якої іншої галузі права, є загальнообов'язковими правилами поведінки, що встановлені компетентними органами і забезпечені при їх застосуванні примусовою силою держави.

Оскільки норми права – це обов'язкові правила поведінки загального характеру, то приписи, що містяться в них і вводяться

¹ Лейст О.Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. – М.: ИКД «Зеркало-М», 2002. – С. 52.

в дію, повинні виконуватися кожним суб'єктом, якщо він опиняється в умовах, передбачених цим правилом. Кожна правова норма формулюється державою і містить чітко визначені права й обов'язки. Якщо правило, приписане нормою, не виконується добровільно, держава примушує до виконання цього правила, застосовуючи заходи, передбачені санкцією. Таким чином, норми права мають імперативний характер (тобто обов'язковий), забезпечений примусовою силою держави. Як різновиду правових норм фінансово-правовим нормам притаманні усі ознаки правових норм, а самі вони містяться в нормативно-правових актах та інших джерелах права, що приймаються компетентними органами держави, органами місцевого самоврядування або посадовими особами і є загальнообов'язковими. Всі ці ознаки властиві і фінансово-правовим нормам, які регулюють відносини тільки в галузі фінансової діяльності держави та місцевих утворень, тобто у сфері публічних фінансів, та містять приписи і заборони, що встановлюються державою з приводу порядку утворення, розподілу і використання централізованих і децентралізованих фондів коштів. Вони мають імперативний характер, оскільки вміщують державне веління, яке постає у формі категоричного припису, що виключає зміну умов норм за волевиявленням суб'єктів фінансових правовідносин. Норма фінансового права безпосередньо визначає поведінку громадян, підприємств, організацій за певних обставин (наприклад, обов'язок сплачувати податок при наявності самостійного джерела доходів) і не ставить цю поведінку в залежність від їх згоди.

Одночасно фінансово-правова норма виступає відносно самостійним, цілісним явищем, яке має свій, тільки йому властивий зміст; специфічні ознаки та сукупність елементів, що його створює.

Отже, основоположним елементом системи фінансового права є фінансово-правові норми. *Фінансово-правова норма – це встановлене чи санкціоноване державою і забезпечене засобами державного примусу визначене правило поведінки в публічних фінансових відносинах, що виникає у процесі планомирного утворення, розподілу, перерозподілу й використання державних та місцевих грошових фондів і доходів, якими закріплюються юридичні права та обов'язки їх учасників. У нормі фінансового права повністю відображаються загальні риси та специфічні особливості фінансів і фінансових правовідносин, їх статика та динаміка.*

Л.К. Воронова визначила *фінансово-правову норму як загальнообов'язковий припис компетентних державних органів з приводу мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих*

і децентралізованих фондів, який виражено в категоричній формі й забезпечено примусовою силою держави. Змістом усіх фінансово-правових норм є діяльність держави щодо регулювання фінансових відносин шляхом офіційного їх закріплення у формі прав і обов'язків суб'єктів цих відносин².

На думку О.П. Орлюк, фінансово-правові норми – це загальнообов'язкові приписи компетентних органів державної влади та місцевого самоврядування з приводу мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих та децентралізованих фондів, що виражені у категоричній формі й забезпечені силою державного примусу³.

Для фінансово-правової норми характерна наявність специфічних ознак, які зумовлені тим, що вона, на відміну від норм інших галузей права, регулює відносини, що виникають в процесі утворення, розподілу і використання державою та органами місцевого самоврядування фінансових ресурсів, необхідних для виконання своїх завдань. Це проявляється в особливостях змісту фінансово-правових норм; характері встановлених у них приписів; мір відповідальності за порушення передбачених правил; способів захисту прав учасників фінансових правовідносин.

Характерна особливість змісту фінансово-правової норми полягає в тому, що відображаються найбільш важливі, основні, суттєві ознаки, властивості, що мають місце в будь-якому випадку, повторюються в усіх конкретних фінансових правовідносинах, що виникають на підставі фінансово-правових норм. Завдяки цьому фінансово-правова норма і набуває властивості бути регулятором публічних фінансових відносин. Фінансово-правова норма являє собою своєрідний каркас (еталон, модель) суспільних відносин у сфері публічних фінансів, характеризує їх найбільш стійкі, типові риси⁴.

Зміст фінансово-правових норм становлять правила поведінки в суспільних відносинах, що виникають у процесі фінансової діяльності держави та місцевих утворень. Ці правила полягають у наданні учасникам зазначених правовідносин таких юридичних прав і покладанні на них таких юридичних обов'язків, здійснення яких дозволить забезпечити планомірне утворення і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів держави та місцевих утворень відповідно до покладених на них завдань у певний проміжок часу, виходячи із політики

² Фінансове право. – Х.: «Консум», 1999. – С. 67.

³ Орлюк О.П. Фінансове право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 40.

⁴ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 38–39.

соціально-економічного розвитку держави. Цей загальний зміст фінансово-правових норм, на думку Н.І. Хімічевої, має різне конкретне вираження, що зумовлено різноманіттям фінансових відносин та багатоланцюговістю фінансової системи. Вони містять правила стягнення податків та інших обов'язкових платежів з фізичних та юридичних осіб, акумуляції та витрачання бюджетних коштів, створення й розподілу кредитних ресурсів і страхових фондів тощо.

Зміст фінансово-правових норм зумовлює їх імперативний характер. Вони складаються з письмово сформульованих вимог, які виражені в категоричній формі і не припускають їх самовільної зміни, точно визначають обсяг прав і обов'язків учасників фінансових правовідносин. Ці права та обов'язки спрямовані на забезпечення державних та місцевих інтересів, а також інтересів кожного з учасників публічних фінансових правовідносин. Фінансово-правовими нормами закріплюється обов'язковий порядок формування бюджетів, використання бюджетних цільових фондів тощо. Але мають місце певні особливості в юридичних властивостях прав і обов'язків, встановлених фінансово-правовими нормами, які пов'язані з участю у фінансових правовідносинах державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, компетенцію яких визначено законами, статутами, положеннями. У більшості випадків їх фінансово-правові обов'язки поєднуються з правами, що знаходиться свій прояв у єдиних повноваженнях. Наочно це можна продемонструвати на прикладі норм, що закріплюють права та обов'язки органів державної влади та місцевого самоврядування в галузі фінансів. Так, використання бюджетних коштів на соціально-економічні програми відповідної території є одночасно і правом і обов'язком органів місцевого самоврядування. Однак це не означає, що норми фінансового права не містять відокремлених прав і обов'язків. Передусім це стосується, наприклад, громадян та підприємств і базується на конституційному праві власності, праві вільного використання майна для здійснення не забороненої законом економічної діяльності.

Здатність фінансово-правової норми відображати найбільш стійкі, основні та специфічні риси фінансових відносин виникає не сама по собі, а є наслідком наукової і нормотворчої діяльності.

Підсумовуючи зазначене, слід наголосити на доцільності висловленої О.П. Орлюк думки про те, що сутність юридичної природи фінансово-правової норми полягає в тому, що це писане, встановлене державою у визначеному порядку і формі та забез-

печене заходами державного примусу, виражене у категоричній формі правило поведінки суб'єктів фінансових правовідносин, що виникають з приводу утворення, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів, яке закріплює права та обов'язки їх учасників. Змістом усіх фінансових правовідносин є діяльність держави з регулювання фінансових відносин⁵.

§ 2. Структура фінансово-правової норми

Теоретичним вираженням системних зв'язків юридично значущих елементів правової системи є логічна структура правової норми⁶. Загально визнаним є те, що правова норма являє собою специфічну систему, яка складається з декількох елементів, між якими існують різні зв'язки. Сукупність елементів єдності існуючих між ними зв'язків визначається як структура правової норми. В будь-якій правовій нормі можна виявити логічний зміст, ціннісне значення (як норми, що виправдано наділяє суб'єктів правами та обов'язками) і текстову прив'язку (правові тексти, які є підставою для інтерпретації і легітимації правової норми). Відсутність будь-якого із зазначених елементів руйнує буття правової норми.

Фінансово-правова норма складається з трьох елементів (тобто складових частин) – гіпотези, диспозиції і санкції.

Гіпотеза норми визначає умови, за яких можуть виникати у громадян і організацій передбачені нормою права юридичні права й обов'язки у сфері публічної фінансової діяльності, тобто вказує на умови дії фінансово-правової норми. Ці умови завжди виражені конкретно. Найчастіше гіпотеза фінансово-правової норми має складну форму і містить чітко сформульовані умови, за наявності яких потрібно здійснити певні дії у сфері фінансової діяльності держави або місцевих утворень чи надається право на здійснення таких дій. Гіпотеза фінансово-правової норми не тільки містить вказівку на конкретні життєві обставини, за наявності яких діє норма фінансового права, вона надає цим життєвим обставинам юридичного значення, перетворюючи їх в юридичні факти. Але гіпотеза не тільки визначає обставини (юридичні факти),

⁵ Орлюк О.П. Фінансове право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 42.

⁶ В юридичній літературі вона ще визначається як юридична структура правової норми. Див., наприклад: Венгеров А.Б. Теория государства и права. – М.: ИКФ Омега-Л, 2002. – С. 429.

за наявності яких вона реалізується, а й визначає коло осіб, яким адресована фінансово-правова норма.

Гіпотеза фінансово-правової норми може бути:

- *простою*, коли встановлюється одна умова, за наявності якої суб'єкт фінансових правовідносин може керуватися диспозицією фінансово-правової норми. Наприклад, ч. 2 ст. 39 БК України встановлено, що за результатами обговорення проекту закону про Державний бюджет України Верховна Рада України може прийняти вмотивоване рішення про його відхилення у разі невідповідності Бюджетному кодексу України та Основним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- *складною*, коли встановлюється декілька життєвих обставин (умов), але суб'єкт може (повинен) застосовувати диспозицію лише за наявності усіх обставин (умов), які перераховані у гіпотезі фінансово-правової норми. Наприклад, абз. 3 ч. 5.2.7. ст. 5 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»⁷ передбачено, що податковий компроміс не може бути запропоновано платнику податків до того, як працівник податкового органу, уповноважений розглядати скаргу такого платника податків, не складе письмове обґрунтування доцільності податкового компромісу, що має бути розглянуте посадовою особою податкового органу, яка нарахувала оскаржуване податкове зобов'язання, а також посадовою особою, якій безпосередньо підпорядкований працівник;
- *альтернативною*, якщо вона визначає декілька життєвих обставин (умов) і за наявності хоча б однієї з них суб'єкт може (повинен) керуватися диспозицією норми. Наприклад, абз. 3 ч. 5.2.2. ст. 5 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»⁸ передбачено, що якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника

⁷ Див. ВВР. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

⁸ Див. ВВР. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (або його заступника) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку.

Гіпотеза фінансово-правової норми за формою вираження може бути абстрактною або конкретною. *Абстрактна гіпотеза* фінансово-правової норми характеризується узагальнюючим характером сформульованих життєвих обставин (умов), а *конкретна гіпотеза* фінансово-правової норми являє собою конкретні, індивідуалізовані життєві обставини (умови), за наявності яких застосовується певне правило поведінки суб'єктів фінансових правовідносин.

Диспозиція вказує, якою повинна бути поведінка учасників фінансових правовідносин при наявності передбачених гіпотезою фактичних обставин, тобто встановлює зміст самого правила поведінки. Вона приписує здійснювати певні дії щодо утворення, розподілу чи використання державних та місцевих фінансових ресурсів, встановлює права і обов'язки суб'єктів фінансових правовідносин і завжди виражена в безумовно визначеній формі. Так, наприклад, гіпотеза норми, що міститься в статті податкового закону, визначає умови, за яких громадяни сплачують податок на доходи: наявність самостійного джерела доходів тощо, а диспозиція приписує означеним суб'єктам сплачувати податок. Таким чином, диспозиція потребує певної поведінки від учасників фінансових правовідносин і не припускає відхилень від цієї встановленої поведінки.

Диспозиція фінансово-правової норми може бути:

- *простою*, тобто у вигляді вказівки на той чи інший однозначний варіант поведінки учасників фінансових правовідносин. Наприклад, ч. 1 ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» передбачено обов'язки платників податків⁹, які не передбачають іншої їх поведінки, а відхилення від цієї поведінки кваліфікується як порушення податкового законодавства;
- *описовою*, коли правило поведінки учасників фінансових правовідносин формулюється системою оціночних понять, різних характеристик і ознак. Наприклад, ч. 1 ст. 1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» передбачено, що до системи органів державної податкової служби належать: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній республіці Крим, областях,

⁹ ВВР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя) районах у містах¹⁰;

- *посилочною (відсильною)*, якщо в самій фінансово-правовій нормі не міститься правило поведінки, а адресат відсилається до правила поведінки, що міститься в іншій нормі. Наприклад, ст. ч. 4 ст. 4 БК України передбачено, що розгляд законопроектів, які впливають на доходну чи видаткову частину бюджетів, здійснюється за особливою процедурою, що визначається ст. 27 цього Кодексу;
- *невизначеною*, коли формулюється у вигляді, наприклад, «...в порядку, встановленому законом». Так, ч. 4 ст. 125 БК України передбачено, що рішення суду може бути оскаржене у порядку, встановленому законом¹¹. На думку А.Б. Венгерова, такі формулювання свідчать про низьку правову культуру, недостатню законодавчу техніку, спроби уникнути вирішення питання тощо¹².
- *бланкетною (відкритою)*, тобто правилом, яке може бути сприйнятим фінансово-правовою нормою з інших джерел права. Наприклад, ч. 1 ст. 121 БК України передбачено, що особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність.

В юридичній літературі існують й інші підходи щодо класифікації диспозиції правової норми. Так, А.В. Поляков за формою вираження виділяє абстрактні і конкретні диспозиції правової норми, за способом викладення – альтернативні (складні) та безальтернативні (прості), за ознакою зв'язку з іншими елементами – умовні та безумовні, захищені та незахищені¹³.

Абстрактна диспозиція фінансово-правової норми характеризується узагальнюючим характером сформульованого правила. Наприклад, ст. 67 Конституції України встановлено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки.

Конкретна диспозиція фінансово-правової норми являє правило поведінки, яке сформульовано за допомогою конкретних, індивідуальних ознак. Так, ч. 1 ст. 32 БК України встановлено,

¹⁰ ВВР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

¹¹ Стаття 125 БК України визначає порядок оскарження рішення про накладення стягнення за бюджетне правопорушення.

¹² Венгеров А.Б. Теория государства и права. – М.: ИКФ Омега-Л, 2002. – С. 430.

¹³ Поляков А.В. Общая теория права: Феноменолого-коммуникативный подход. – СПб.: «Юридический центр «Пресс», 2003. – С. 690.

що Кабінет Міністрів України розробляє проект закону про Державний бюджет України.

Альтернативна диспозиція фінансово-правової норми (складна диспозиція) визначає декілька можливих варіантів поведінки. Так, ч. 6 ст. 33 БК України передбачено, що за результатами парламентських слухань Верховна Рада України приймає постанову про схвалення або взяття до відома Основних напрямків бюджетної політики на наступний бюджетний період.

Безальтернативна диспозиція фінансово-правової норми передбачає тільки один варіант поведінки. Так, ч. 5 ст. 44 БК України передбачено, що Закон про Державний бюджет України приймається Верховною Радою України до 1 грудня року, що передує плановому.

Умовні диспозиції фінансово-правових норм мають своєю підставою певні життєві умови (обставини), які відображаються в іншому елементі норми – гіпотезі, а *безумовні диспозиції* таких обставин не передбачають.

Захищені диспозиції фінансово-правових норм пов'язані з елементом (або з усією нормою), який визначає негативні наслідки для суб'єкта, що порушив диспозицію (санкції), *незахищені диспозиції* не мають попередньо визначених санкцій.

Санкція фінансово-правової норми передбачає настання негативних наслідків порушення диспозиції фінансово-правової норми, визначає вид та міру фінансово-правової відповідальності порушника фінансово-правової норми, тобто містить вказівки на невивідні для її порушника наслідки. Санкція є частиною фінансово-правової норми, яка вказує на несприятливі наслідки, що виникають внаслідок порушення диспозиції цієї норми, застосування учасником фінансових правовідносин диспозиції всупереч гіпотезі фінансово-правової норми. За допомогою санкції здійснюється державний примус щодо виконання приписів фінансово-правових норм. Підставою настання фінансово-правової відповідальності (застосування фінансово-правових санкцій) є фінансове правопорушення. Фінансове правопорушення полягає у недотриманні приписів фінансово-правових норм, наприклад, нецільовому використанні бюджетних коштів, несплаті або неповній сплаті податків, наданні недостовірної інформації контролюючим фінансовим органам тощо.

Фінансово-правова санкція повинна виражати здатність держави примушувати учасників фінансових правовідносин дотримуватися приписів фінансово-правових норм, запобігати їх порушенню, відновлювати порушене право. Якщо гіпотеза окреслює

межі (обсяг) дій і застосування фінансово-правової норми, а диспозиція – спосіб її регулюючого впливу на поведінку учасників правовідносин, то в санкції виражено спосіб охорони правової норми від порушень.

Оскільки фінансово-правова норма є різновидом правових норм взагалі, то для її санкції властиві загальні характерні риси санкції, серед яких основним є несхвальне відношення держави до того чи іншого порушення фінансово-правової норми. Це відношення може проявлятися в осудженні порушника, його покаранні тощо. Фінансово-правові санкції можуть мати форму мір відповідальності.

Чисельність санкцій фінансово-правових норм дозволяє виділити серед них:

- *абсолютно визначені санкції фінансово-правових норм*, тобто такі, в яких конкретно визначено міру відповідальності. Наприклад, ст. 117 БК України передбачено призупинення бюджетних асигнувань у разі несвоєчасного і неповного подання звітності про виконання бюджету;
- *альтернативні санкції фінансово-правових норм*, тобто такі, в яких використовується альтернативна частка «або», «чи» і правозастосовчому органу надано право вибору застосування тієї чи іншої міри покарання серед визначених законом.

При порушенні норм фінансового права може застосовуватись дисциплінарна, адміністративна, цивільна та кримінальна відповідальність. Але фінансовим правом передбачено фінансові санкції, які порівняно із санкціями інших галузей права мають ряд особливостей, до яких віднесено такі:

1. Вони мають грошовий характер і містять заходи примусового впливу на порушника через його грошові фонди та кошти (примусове вилучення бюджетних коштів, призупинення операцій на банківських рахунках тощо). Ці санкції застосовуються до всіх учасників фінансових правовідносин. Але поряд із ними можуть застосовуватися санкції і до посадових осіб, а також інші види юридичної відповідальності.
2. Заходи фінансово-правової відповідальності застосовують державні органи та їх посадові особи, перелік яких визначено чинним фінансовим законодавством. Наприклад, за порушення приписів Бюджетного кодексу України до відповідальності притягають органи, перелік яких надано у главі 18 цього кодексу. Ці органи застосовують санкції в адміністративному порядку без звернення до судових органів. Встановлений порядок є найбільш поширеним, що зумовлено спрямованістю фінансово-правових санкцій на забезпечення загальнодержавних

інтересів у галузі фінансів та необхідністю оперативного реагування на фінансове правопорушення. Однак у деяких випадках це не виключає необхідності прийняття судового рішення щодо застосування фінансово-правових санкцій. Наприклад, ч. 1 ст. 122 БК України передбачено, що у разі порушення вимог БК України та закону про Державний бюджет України щодо формування відповідного місцевого бюджету в частині державних делегованих повноважень Кабінету Міністрів України надається право протягом місяця з дня прийняття рішення про обласний бюджет, бюджети міст Києва та Севастополя призупинити дію цього рішення з одночасним зверненням до суду.

3. Фінансово-правові санкції поєднують у собі правовідновлювальні та штрафні елементи¹⁴.

Санкції фінансово-правових норм за своєю сутністю є економічно-юридичними, оскільки передбачають зменшення майнової сфери правопорушника через його грошові фонди. Ці заходи покликані впливати на економічний стан порушника фінансово-правової норми, призводять до зменшення сум, що залишаються у їх розпорядженні, скорочують відрахування до фонду економічного розвитку тощо¹⁵. Розглядаючи санкції фінансово-правових норм, О.П. Орлюк вказує на поєднання в них правовідновлювального і штрафного елементів. Завдяки реалізації санкцій фінансово-правових норм відновлюється порушена фінансова дисципліна. Таким чином, застосування цих санкцій дає можливість відшкодувати збитки, заподіяні фінансовим правопорушенням, та відновити становище, що існувало до вчинення фінансового правопорушення.

Тільки в своїй наявності та єдності зазначені елементи становлять норму права. Виділення гіпотези, диспозиції і санкції – це тільки перший структурний пласт фінансово-правової норми. Знання про нього стають необхідними для застосування, виконання, реалізації і дотримання фінансово-правової норми.

Структура фінансово-правової норми базується на взаємозв'язку та системності цих норм. Фінансово-правові норми нерозривно пов'язані між собою, в певних аспектах виступають як правила, що містять умови застосування фінансово-правових та інших норм, в інших аспектах – як санкції, що застосовуються у випадку

¹⁴ Більш докладно див. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // Право України. – 2000. – № 5. – С. 29–32.

¹⁵ Орлюк О.П. Фінансове право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 45.

правопорушення. Санкція однієї норми стає диспозицією при порушенні охоронюваної норми і застосуванням заходів примусу до правопорушника; гіпотези фінансово-правових норм також в певному аспекті стають диспозиціями, які вказують, яким саме обставинам слід надати юридичного значення.

Логічна структура фінансово-правової норми має певне значення для вдосконалення практики застосування норм фінансового права. Системність права, нерозривний зв'язок і узгодженість правових норм, елементи яких містяться у різних джерелах і в різних нормативних актах, потребують при вирішенні будь-якої юридичної справи докладно вивчити усі ті нормативно-правові приписи, які пов'язані з правозастосуванням. Перевагою трьох-елементної схеми правової норми є те, що ця схема спонукає практичних працівників до всебічного та докладного аналізу нормативного матеріалу в усьому його обсязі, до зіставлення пов'язаних між собою статей нормативних актів, до виділення і зіставлення елементів, що утворюють одне правове положення, до визначення умов застосування правової норми, її змісту та наслідків її порушення.

§ 3. Класифікація фінансово-правових норм

Фінансово-правові норми є досить різноманітними, що відображає складний і комплексний характер фінансово-правового регулювання. Разом з тим окремі питання фінансового права сьогодні є недостатньо дослідженими. Внаслідок цього віднесення тієї чи іншої категорії норм до класифікаційного ряду не завжди є безспірним і потребує наукової аргументації. Поділ фінансово-правових норм на види дозволяє розуміти механізм фінансово-правового регулювання і використовувати одержані знання в практиці фінансової нормотворчості.

Кращому усвідомленню особливостей і ролі фінансово-правових норм сприяє їх класифікація, яку можна здійснити за різними підставами.

Залежно від способу впливу на учасників фінансових правовідносин, що визначає характер їх юридичних прав та обов'язків, фінансово-правові норми поділяються на зобов'язуючі, забороняючі та уповноважуючі. Але незалежно від поділу фінансово-правових норм на зазначені види, усі вони мають категоричний характер, що пояснюється значенням закріплених правил поведінки учасників фінансових правовідносин для держави.

Зобов'язуючі фінансово-правові норми приписують здійснювати певні дії, спрямовані на мобілізацію або витрачання коштів державою, вимагають від учасників фінансових правовідносин здійснювати відповідні дії і встановлюють їх права і обов'язки у сфері цих відносин. Вони регулюють відносини в галузі фінансового планування (бюджетного, кредитного, касового та ін.), встановлюють обов'язковий порядок дотримання ставок заробітної плати і т.д. Саме в цих нормах проявляється основний, імперативний метод фінансово-правового регулювання – метод владних приписів. *Зобов'язуючі* фінансово-правові норми містяться у всіх фінансових законах і нормативних актах. Так, відповідно до ч. 1 ст. 61 БК України Кабінет Міністрів України зобов'язаний надати Верховній Раді України звіт про виконання закону про державний бюджет до 1 травня року, наступного за звітним.

Забороняючі фінансово-правові норми містять заборону здійснювати певні дії і встановлюють обов'язок учасників фінансових правовідносин утримуватися від їх здійснення. *Зобов'язуючі* і *забороняючі* норми схожі між собою визначеністю, категоричністю форми, точністю приписів, які містяться в них. Однак кількість *забороняючих* норм є досить незначною. І це зумовлено тим, що при регулюванні фінансових правовідносин переважають *зобов'язуючі* норми. Приписуючи здійснення певних дій вони, як правило, виключають необхідність спеціального встановлення пов'язаних із цими діями заборон. Але в деяких випадках, із метою посилення гарантій прав учасників фінансових правовідносин, визначення особливої важливості дотримання фінансової дисципліни в певній сфері фінансових правовідносин передбачено заборони. В інших випадках *забороняючі* норми визначають межі дозволеної поведінки. Так, наприклад, згідно з ч. 2 ст. 72 БК України *забороняється* надання позичок з одного бюджету іншому.

Уповноважуючі фінансово-правові норми встановлюють права учасників фінансових відносин на здійснення певних самостійних дій у передбачених законодавством межах. Вони надають можливість прийняття самостійних рішень у передбачених межах. Але й цим нормам властива імперативність, оскільки вони не припускають можливості вийти за передбачені ними межі. Так, чинне законодавство дозволяє органам місцевого самоврядування надавати пільги окремим платникам податків, але в межах надходжень до місцевих бюджетів. Підприємство може на власний розсуд розпоряджатися прибутком, але тільки після виконання обов'язків із сплати податків та інших обов'язкових

платежів до бюджету. Так, відповідно до п. 4 ч. 4 ст. 22 БК України головні розпорядники бюджетних коштів затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Певною мірою уповноважуючі норми покликані розвивати ініціативу учасників фінансових правовідносин, у першу чергу суб'єктів господарювання та органів місцевого самоврядування.

Серед уповноважуючих фінансово-правових норм можна виділити два різновиди. Для першого характерним є те, що можливість їх реалізації (або нереалізації) залежить винятково від волі суб'єктів фінансового права. В основному до таких суб'єктів належать платники податків. Для другого різновиду характерним є те, що суб'єкт фінансового права має певну свободу у виборі засобів, часу реалізації цієї норми, однак у будь-якому випадку норма повинна бути реалізованою. У цьому випадку йдеться про норми, що закріплюють, наприклад, компетенцію податкових органів. Так, ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» закріплює права податкових органів. Однак через ці права фактично встановлюється компетенція податкових органів. У зв'язку з цим зазначені права одночасно є і обов'язками податкових органів.

Категоричний вираз фінансово-правових норм стосується в основному відносин, які виникають при обов'язковому методі фінансової діяльності. При добровільному методі імперативність все одно є, але виражається дещо інакше.

Залежно від свого змісту норми фінансового права поділяються на матеріальні й процесуальні. *Матеріальні* фінансово-правові норми закріплюють склад фінансової системи, види й обсяг грошових зобов'язань юридичних та фізичних осіб перед державою та територіальними громадами, джерела формування фінансових ресурсів, види видатків, бюджетні фонди – тобто матеріальний (грошовий) зміст юридичних прав і обов'язків учасників фінансових правовідносин. Наприклад, ст. 65 БК України встановлено нормативи відрахувань від прибуткового податку з громадян до бюджетів місцевого самоврядування.

Об'єктивний процес зростання ролі фінансів, фінансової діяльності держави в умовах переходу до ринкової економіки, ускладнення умов реалізації фінансової політики держави поряд з іншими факторами вимагає всебічного з'ясування процесуальних питань фінансового права. Фінансовий процес є правовою формою реалізації матеріальних прав у галузі утворення, розподілу, перерозподілу й використання публічних фінансових ресурсів. Чітка регламентація процесуальної сторони фінансової діяльності

держави сприяє дотриманню реалізації цих прав, а також найефективнішому використанню фінансів.

Процесуальні фінансово-правові норми встановлюють порядок діяльності в галузі утворення, розподілу та використання державних та місцевих грошових фондів. Вони вимагають дотримання передбачених процедурних правил у цій діяльності – строків, участі певних органів, здійснення певних дій тощо. Серед процесуальних норм можна виділити норми загального характеру та особливі (спеціальні) фінансово-процесуальні норми.

До процесуальних фінансово-правових норм загального характеру належать норми, що забезпечують здійснення фінансових операцій, облік надходжень і видатків державних грошових коштів, порядок оформлення документації по грошових операціях, постановку оперативної-статистичної й бухгалтерської звітності у фінансових органах, ведення грошових документів та деякі інші.

До особливих (спеціальних) фінансово-процесуальних норм належать не всі техніко-юридичні норми, які опосередковують фінансову діяльність держави, а лише ті з них, які мають пряме відношення до виникнення, зміни й припинення фінансових правовідносин. За цією ознакою можна виділити такі групи фінансово-правових норм:

- норми, що забезпечують єдність бюджетної класифікації доходів і видатків та здійснення касових операцій по бюджету;
- норми, що забезпечують технічну документацію фінансових операцій: форму й реквізити податкового повідомлення, бюджетної асигнації, лімітного розпорядження по кредитах, страхового посвідчення про обов'язкове державне страхування тощо;
- норми, що забезпечують технічний порядок припинення фінансових правовідносин: порядок оформлення податкових платежів, що надійшли; порядок перерахування податків до державного бюджету; порядок оформлення здійсненого державного видатку; звітна документація по авансах, виданих на відрядження; порядок перерахування сум по державних позиках та інші;
- норми, що забезпечують дотримання формального порядку примусового стягнення недоїмок з податкових та інших обов'язкових платежів: порядок письмового попередження недоїмника (податкове повідомлення), порядок звернення фінансового органу до суду про надання йому права на вилучення майна недоїмника в рахунок покриття недоїмки, порядок опису майна тощо.

У фінансовому праві його підгалузі та інститути вміщують у єдності як матеріальні, так і процесуальні норми. І тільки у бюджетному праві, як підгалузі фінансового, матеріальні норми об'єднуються в інститут бюджетного устрою, а процесуальні – в інститут бюджетного процесу, тобто встановлену законодавством процедуру проходження бюджету.

За функціональним призначенням в механізмі правового регулювання фінансово-правові норми поділяються на первинні фінансово-правові норми і норми-правила поведінки (похідні фінансово-правові норми).

До *первинних фінансово-правових норм* відносяться норми, які мають найбільш загальний характер і відрізняються більш високою формою абстрагування, за допомогою яких визначаються мета, завдання, принципи, межі, напрямки правового регулювання, а також закріплюються правові поняття та категорії. Первинні фінансово-правові норми неоднорідні за своїм характером, і серед них можна виділити *норми-принципи* і *норми-дефініції*. Норми-принципи – це нормативні приписи, які виражають і закріплюють принципи фінансового права або його окремих інститутів. Вони є орієнтиром для встановлення необхідної відповідності фінансово-правових норм законам суспільного розвитку. Норми-принципи містяться у більшості фінансових законів, наприклад у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування», ст. 7 Бюджетного кодексу України. Норми-дефініції містять визначення правових понять та категорій. І одним із важливих завдань є законодавче закріплення правових дефініцій. У Законі України «Про систему оподаткування» дається визначення таких понять, як «податок» (ч. 1 ст. 2), «державні цільові фонди» (ч. 2 ст. 2) тощо. У ст. 2 БК України дано визначення поняття бюджету, бюджетної класифікації, бюджетної програми, бюджетної системи України, бюджетної установи, бюджетного асигнування, бюджетного зобов'язання, бюджетного призначення, бюджетного запиту, бюджетного процесу та інших понять, але і в інших статтях БК України також містяться норми-дефініції, наприклад у ч. 4 ст. 9 БК України надано визначення поняття «трансферти».

Серед норм фінансового права значна кількість є нормами, які визначають правила поведінки суб'єктів фінансової діяльності: вони визначають права і обов'язки суб'єктів, умови і міру їх реалізації, види санкцій, які застосовуються до порушників фінансового законодавства тощо. І саме в таких випадках вихідні фінансово-правові норми знаходять свій подальший розвиток,

деталізацію та конкретизацію. Норми, які визначають правила поведінки, за своєю функціональною спрямованістю поділяються на *регулятивні* і *охоронні*. Регулятивні фінансово-правові норми безпосередньо спрямовані на врегулювання фінансових відносин, надання учасникам цих відносин прав і покладання на них обов'язків. Охоронні фінансово-правові норми починають діяти у випадках невиконання учасниками фінансових правовідносин вимог регулятивних норм і спрямовані на реалізацію певних заходів впливу на неналежних учасників цих правовідносин, а також на реалізацію санкцій за порушення приписів фінансових нормативно-правових актів. Так, главою 18 БК України встановлено види відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також заходи, що застосовуються до порушників бюджетного законодавства.

В юридичній літературі виділяються також *норми-презумпції* і *норми-фікції*. Норми-презумпції можуть бути віднесені до спеціальних фінансово-правових норм і об'єднані з такими нормами, як норми-принципи і норми-дефініції, оскільки вони не діють самостійно. Вони нібито приєднуються до зобов'язуючих або уповноважуючих фінансово-правових норм. Норми-фікції ж, навпаки, реалізуються самостійно, без участі в реалізації будь-яких норм.

Норми-презумпції – це такі правила поведінки, якими встановлюються припущення щодо існування (наявності чи відсутності) будь-яких юридичних фактів, які заздалегідь визнаються достовірними та існуючими. Ці норми поділяються на два види:

- норми-презумпції, що мають загальноправовий характер. До них належать норми, які містяться в усіх або переважній більшості галузей права і безпосередньо виражають демократичну сутність українського права;
- спеціальні норми-презумпції, що містяться тільки у фінансовому законодавстві.

Норма-фікція – це правило поведінки, яке проголошує неіснуючий (існуючий) в дійсності факт чи обставину існуючою (неіснуючою). Введення норм-фікцій у фінансове право зумовлено такими причинами:

- прагнення законодавця зробити відносини між державою та іншим суб'єктом максимально визначеними;
- прагнення держави задовольнити свої фіскальні зазіхання, які постійно збільшуються, не за рахунок збільшення надходжень (наприклад, збільшення ставок податків та розширення бази оподаткування), а за рахунок юридичної техніки, що дозволить обходити перепони в русі фінансових потоків, наприклад від платника податків до бюджету.

Пунктом 6.2.4. ст. 6 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та цільовими фондами»¹⁶ встановлено випадки, коли податкова вимога вважається надісланою (врученою). А абз. 3 цього пункту встановлено, що у разі, коли податковий орган або пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення або податкову вимогу у зв'язку з незнаходженням посадових осіб, незнаходженням фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків, податковий орган розміщує податкове повідомлення або податкову вимогу на дошці податкових оголошень, встановленій на вільному для огляду місці біля входу до приміщення податкового органу. При цьому день розміщення такої податкової вимоги вважається днем її вручення. Ця норма є нормою-фікцією тому, що пов'язує правові наслідки з досить умовною ситуацією, яка в дійсності може і не існувати. Розміщення податкового повідомлення чи податкової вимоги на дошці податкових оголошень не означає, що платник податків її отримав чи ознайомився з податковим повідомленням (податковою вимогою). Встановлюючи це правило, законодавець розумів, що розміщення не означає ознайомлення. Однак ним встановлено таке правило для того, щоб спростити підхід до вирішення проблеми, яка може ймовірно виникнути на практиці. У більш широкому розумінні введена законодавцем норма-фікція сприятиме оптимізації податкового процесу, а точніше, одному з його проваджень – провадження з обчислення та сплати податку. Завдяки зазначеній нормі процесуальне провадження не переривається з-за неможливості вручити податкову вимогу (податкове повідомлення) платнику податків, а, навпаки, конкретизується і послідовно розвивається, переходячи з однієї стадії в іншу.

В юридичній літературі виділяються також оперативні і колізійні норми¹⁷. *Оперативні фінансово-правові норми* відмінюють чинні нормативні акти і вводять нові, поширюючи дані норми на нове коло відносин. Наприклад, норма п. 22.1 ст. 22 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» встановлює, що «цей закон набирає чинності з 1 січня 2004 року».

Колізійні фінансово-правові норми спрямовані на вирішення правових колізій, що розуміються у вузькому значенні. Наприклад, норма, що міститься у п. 4.4.1. ст. 4 Закону України «Про

¹⁶ ВВР. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

¹⁷ Поляков А.В. Общая теория права: Феноменологическо-коммуникативный подход. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – С. 710.

порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та цільовими фондами»¹⁸, встановлює: у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Контрольні питання

1. Дати визначення фінансово-правової норми.
2. Які властивості притаманні фінансово-правовій нормі?
3. Які існують види диспозицій фінансово-правових норм?
4. Які існують види гіпотез фінансово-правових норм?
5. Які застосовуються підходи щодо класифікації фінансово-правових норм?
6. Чим відрізняються абсолютно визначені санкції від альтернативних санкцій фінансово-правових норм? Навести приклади.
7. Яке значення має класифікація фінансово-правових норм?
8. За якими ознаками здійснюється класифікація фінансово-правових норм?
9. Провести класифікацію фінансово-правових норм за різними ознаками.
10. Навести приклади норм-презумпцій та норм-фікцій у фінансовому праві.
11. Навести приклади колізійних норм фінансового права. У чому полягає їх значення?

¹⁸ ВВР. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За ред. проф. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
2. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
3. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
4. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристъ, 2002. – 384 с.
5. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
6. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Лапинский Д.А. Проблемы юридической ответственности. – СПб., Юридический центр «Пресс», 2003. – 387 с.
8. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. – 461 с.
9. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. – 240 с.
10. Лук'янець Д.М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: Монографія. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2002. – 220 с.
11. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
12. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
13. Поляков А.В. Общая теория права: Феноменолого-коммуникативный подход. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 845 с.
14. У истоков финансового права. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – 432 с.
15. Финансовое право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
16. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
17. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
18. Финансовое право. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
19. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2002. – 555 с.

Наукові статті

1. Воротіна Н.В. Основи теорії бюджету і бюджетного процесу та деякі проблеми правового регулювання цих питань в Україні // Права держава. – 2002. – Вип. 13. – С. 202–210.

2. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // *Право України*. – 2000. – № 5. – С. 29–32.
3. Кузьменко О. Державний примус та юридична відповідальність як гарантії виконання Державного бюджету України // *Підприємництво, господарство і право*. – 2001. – № 5. – С. 60–63.
4. Кучерявенко М. До питання про систему фінансового права // *Право України*. – 2003. – № 4. – С. 33–37.
5. Приходько В. Роль Конституційного Суду України в регулюванні банківських відносин // *Підприємництво, господарство і право*. – 2001. – № 8. – С. 78–80.
6. Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України // *Держава і право*. – 2002. – Вип. 15. – С. 309–315.
7. Северин О. Відповідальність за правопорушення у сфері валютного регулювання (до питань застосування п. 2 ст. 16. Декрету Кабінету Міністрів України № 15–93) // *Підприємництво, господарство і право*. – 2003. – № 1. – С. 86–89.
8. Старинський М. Щодо визначення поняття «валюта» і «валютні цінності» // *Підприємництво, господарство і право*. – 2003. – № 10. – С. 61–63.
9. Туркіна Н.В. Проблеми виділення фінансових відносин як самостійного інституту фінансового права // *Держава і право*. – 2001. – Вип. 12. – С. 346–349.
10. Федоров С. Фінансово-правові санкції: проблеми застосування / // *Підприємництво, господарство і право*. – 2003. – № 4. – С. 36–38.
11. Федоров С. Диспозиція як елемент структури фінансово-правової норми // *Підприємництво, господарство і право*. – 2003. – № 7. – С. 62–65.
12. Харченко М. Принципи виконання державного бюджету // *Українське право*. – 2000. – № 1. – С. 189–194.
13. Цветков А. Визначення поняття «видатки бюджету» в теорії фінансового права та законодавстві України // *Підприємництво, господарство і право*. – 2002. – № 12. – С. 82–84.
14. Чернадчук В. Щодо визначення понять «банківські операції» та «банківська діяльність» // *Підприємництво, господарство і право*. – 2001. – № 8. – С. 71–73.
15. Чернадчук В. Щодо відповідальності за порушення бюджетного законодавства: деякі аспекти // *Підприємництво, господарство і право*. – 2002. – № 5. – С. 48–49.
16. Чернадчук В.Д. Щодо визначення поняття «бюджетний процес» // *Підприємництво, господарство і право*. – 2003. – № 9. – С. 93–95.
17. Шамрай І.А. Теоретичні проблеми визначення поняття «банк» в науці банківського права // *Держава і право*. – 2003. – Вип. 20. – С. 327–334.
18. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // *Держава і право*. – 2002. – Вип. 15. – С. 286–291.

Фінансові правовідносини

§ 1. Поняття та особливості фінансових правовідносин

Сутність фінансових правовідносин, як і будь-яких інших правовідносин, – це їх основні ознаки, які роблять їх тим, чим вони є¹. Сутність будь-якого явища полягає не в самому явищі, а виводиться з його відносин з іншими явищами. У зв'язку з цим необхідно встановити ті соціальні явища, аналіз взаємозв'язку з якими дозволить визначити сутність фінансових правовідносин².

Оскільки фінансові правовідносини є видом правовідносин, то між ними існує зв'язок особливого і загального. Сутність фінансових правовідносин виводиться із взаємозв'язку з тими ж явищами, що і сутність будь-яких правовідносин. Як різновид правовідносин фінансові правовідносини мають загальні ознаки, що притаманні правовідносинам: вони виникають на підставі правової норми (фінансово-правової), тобто вони є результатом дії цієї норми або формою її реалізації. До суттєвих ознак фінансових правовідносин як виду правовідносин належить також і наявність вольового характеру цих правовідносин, які виходять із їх взаємозв'язку (як соціального явища) з державою. Ця ознака підкреслює, що фінансові правовідносини в своїй сутності зумовлені державною волею та інтересами держави. Зазначені ознаки характеризують природу фінансових правовідносин як одного з правових явищ, яким є правовідносини взагалі. Разом з тим у системі правовідносин фінансові правовідносини виділяються в окрему групу, що зумовлено, по-перше, специфікою фінансової діяльності держави та її місцевих утворень, як тієї сфери суспільного життя, де ці правовідносини виникають і розвиваються, і,

¹ Кириллов В.И. Логика познания сущности. – М., 1980. – С. 79–80.

² Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 80.

по-друге, характером фінансово-правових норм як юридичної бази цих відносин³.

Оскільки фінансові правовідносини виникають у специфічній сфері діяльності держави й пов'язані з утворенням, розподілом та використанням централізованих і децентралізованих фондів коштів, то мають *свої особливості*:

- виникають тільки в сфері публічної фінансової діяльності держави, тобто планомірного утворення, розподілу і використання державних та місцевих грошових фондів і доходів;
- є різновидом публічних майнових відносин і мають грошовий характер, оскільки виникають із приводу грошових коштів, а саме: державних та місцевих фінансових ресурсів, що використовуються на загальнозначущі потреби;
- обов'язковим суб'єктом фінансових правовідносин є держава (в особі органів законодавчої або виконавчої влади; фінансово-кредитних органів, наділених владними повноваженнями стосовно інших учасників фінансових правовідносин) чи місцеве утворення (в особі відповідного органу місцевого самоврядування). Це зумовлено тим, що сама держава (чи місцеве утворення) здійснює фінансову діяльність в інтересах суспільства: організує надходження грошових коштів до різних державних (місцевих) грошових фондів, розподіляє й використовує їх на соціально-економічні програми та інші суспільно необхідні потреби. У фінансових правовідносинах не буває рівності сторін. Уповноважена державою сторона фінансових правовідносин наділена правом привести в дію юридичні засоби захисту, що забезпечують реалізацію фінансових приписів держави;
- фінансові правовідносини являють собою владні відносини, тобто вони побудовані за схемою «вказівка (припис) – підпорядкування». Вказівки (приписи), що виходять від держави чи місцевого утворення, виконують різні суб'єкти (фізичні та юридичні особи);
- їх виникнення, зміна та припинення не відбуваються за волевиявленням сторін, а пов'язані з фінансово-правовими актами.

У сфері фінансової діяльності держави та її місцевих утворень виникають та існують різноманітні взаємовідносини. Фінансові відносини мають найбільш загальні ознаки руху (розподілу, перерозподілу) і співвідношення між собою фінансових ресурсів різних рівнів. Стрімкий розвиток фінансових відносин об'єктивно потребує чіткого їх врегулювання, що здійснюється за допомогою права.

³ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 80–81.

Відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави та її місцевих утворень, будучи врегульованими фінансово-правовими нормами, стають фінансовими правовідносинами. Але разом з тим у процесі фінансової діяльності держави та її місцевих утворень існують і такі відносини, що не потребують правового регулювання, але коло їх обмежене: відносини при здійсненні організаційної, підготовчої, інформаційної, аналітичної, роз'яснювальної та іншої діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування. Однак саме фінансові правовідносини виражають основний зміст цієї діяльності і надають їй цілеспрямованість та чітку організованість, і тому поза правовідносинами фінансової діяльності не існує. Тільки при взаємопов'язаних юридичних правах і обов'язках, реалізація яких гарантується засобами державного примусу, може бути забезпечено отримання державою і місцевими утвореннями запланованих надходжень, їх розподіл та використання відповідно до затверджених планів і програм⁴.

Фінансові правовідносини, будучи юридичною формою прояву й закріплення фінансових відносин у механізмі правового впливу на державні та місцеві, тобто публічні, фінанси виконують три основні функції:

- деталізація кола осіб, на яких у конкретний час поширюється дія фінансово-правової норми. У фінансових правовідносинах беруть участь не абстрактні суб'єкти, а індивідуально визначені особи;
- закріплення конкретної поведінки суб'єктів фінансових правовідносин у сфері утворення, розподілу й використання фондів грошових коштів, якої ці суб'єкти повинні дотримуватися. Фінансові правовідносини переводять абстрактні права і обов'язки в площину фінансово-правового статусу конкретних суб'єктів. При цьому можлива конкретизація або доповнення складу фінансових правовідносин з урахуванням певних умов їх здійснення;
- встановлення умов можливості приведення в дію юридичних засобів забезпечення суб'єктивних прав і обов'язків суб'єктів фінансових правовідносин. Фінансові правовідносини створює конкретну ситуацію щодо реалізації заходів державного примусу і реалізації фінансово-правових санкцій у випадках невиконання чи неналежного виконання суб'єктами своїх обов'язків.

У фінансових правовідносинах реалізуються усі фінансово-правові норми. Приписи, що містяться у фінансово-правових актах,

⁴ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – С. 60.

є юридичною формою, яка наповнюється матеріальними змістом при здійсненні позитивних дій (внесення платежів, витрачання коштів тощо), і цим досягається мета фінансово-правового регулювання. Фактичні відносини в галузі фінансів можуть відхилитися від приписаних державою, але це вже є правопорушенням, а не фінансовими відносинами поза правовідносинами.

Фінансові правовідносини – це врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, що мають владно-майновий характер і виражають публічні інтереси⁵. Фінансові правовідносини визначаються також і як врегульовані нормами права суспільні відносини з приводу утворення, розподілу та використання фондів грошових коштів держави та її місцевих утворень.

Правове регулювання цих відносин є необхідним для досягнення цілей, поставлених державою та органами місцевого самоврядування у сфері публічної фінансової діяльності. Отже, як уже зазначалося, фінансові відносини існують тільки у формі правовідносин, і, будучи врегульованими нормами фінансового права, вони стають власне фінансовими правовідносинами: виникають на підставі норм фінансового права, їх учасники знаходяться у взаємному зв'язку через суб'єктивні юридичні права та обов'язки, і такий зв'язок (відношення) охороняється примусовою силою держави.

Найбільш повне уявлення про сутність фінансових правовідносин дає розгляд ознак та притаманних їм особливостей, що дозволяє відокремити їх від інших суміжних з ними правовідносин. Визначальною ознакою, яка дозволяє відмежувати фінансові правовідносини від суміжних з ними (наприклад, конституційних, адміністративних, цивільних тощо), є сфера їх виникнення – фінансова діяльність держави та її місцевих утворень, тобто публічна фінансова діяльність.

В юридичній літературі звертається увага на майновий характер фінансових правовідносин як одну із їх особливостей. Майновими благами в цих правовідносинах виступають грошові кошти, оскільки об'єктом фінансових правовідносин, як правило, є гроші. Авторами виділяється як одна із основних особливостей фінансових правовідносин те, що вони завжди виступають як грошові відносини⁶. Але в межах фінансових правовідносин грошові кошти переходять від інших суб'єктів до держави або тери-

⁵ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2001. – С. 47.

⁶ Див., наприклад: Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – С. 47.

торіальної громади, а потім до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Грошовий (майновий) характер фінансових правовідносин зумовлений тим, що в своїй сутності вони є економічними відносинами в їхній вартісній, тобто грошовій формі. Підкреслюючи єдність відносин і відповідно правовідносин, що виникають у процесі фінансової діяльності, можна стверджувати, що вони за своєю сутністю є економічними відносинами. На це вказував Є.А. Ровінський, підкреслюючи, що фінансові правовідносини безпосередньо виражають у грошовій формі виробничі відносини. Важливою особливістю фінансових правовідносин є те, що вони є юридичною формою вираження і закріплення фінансових відносин, які є формою опосередкованих економічних відносин⁷.

Однак, визнаючи це, потрібно також урахувувати неоднорідність фінансових правовідносин. Серед них в окрему групу виділяються матеріальні та організаційні, останні визначаються в юридичній літературі також і як процесуальні або процедурні. До матеріальних належать ті відносини, в межах яких здійснюється (відбувається) безпосередня передача грошових коштів від одних суб'єктів (зобов'язаних) у розпорядження інших (управнених) суб'єктів. До організаційних фінансових правовідносин належать ті, що спрямовані на організацію, планування, контроль у процесі публічної фінансової діяльності. Те, що організаційні фінансові відносини безпосередньо не обслуговують рух грошових коштів, не заперечує характеристики фінансових правовідносин як майнових, оскільки їх кінцевою метою є забезпечення нормального руху грошових коштів.

Але існує й інша точка зору, згідно з якою фінансова діяльність держави та місцевих утворень складається з власне фінансових та нефінансових (з економічної точки зору) відносин. Власне фінансові відносини, які становлять зміст публічної фінансової діяльності, визначені економікою і є різновидом економічних відносин, а точніше, тією їх частиною, яка має вартісну форму⁸. До них належать відносини з приводу сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, з приводу фінансування бюджету, з приводу державного боргу тощо. Але поряд з такими відносинами існують і відносини з фінансового контролю, нормотворчі відносини тощо, які спрямовані на те, щоб відрегулювати в потрібному режимі власне фінансові відносини. Вони покликані підтримати

⁷ Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1961. – С. 134.

⁸ Див., наприклад: Бороздин Ю.В. Стоимостные отношения в социалистической экономике. – М., 1988. – С. 4.

в ході фінансової діяльності власне фінансові відносини в режимі сучасної економічної ситуації.

Особливості фінансової діяльності держави та місцевих утворень зумовлюють ще одну сторону сутності фінансових правовідносин. Однак ця сторона проявляється у взаємозв'язку з фінансово-правовими нормами. Фінансова діяльність держави і місцевих утворень є управлінською, тобто передбачає підпорядкованість державі або органу місцевого самоврядування в особі уповноважених органів, наділених фінансовою компетенцією. У зв'язку з цим фінансово-правові норми є імперативними, що неодноразово підкреслюється в юридичній літературі. Фінансові правовідносини розглядаються як владні. У науці фінансового права ознака владності фінансових правовідносин завжди відзначається поряд з їх майновим характером. У зв'язку з цим в юридичній літературі досить часто підкреслюється, що фінансові правовідносини мають владно-майновий характер.

Провівши дослідження сутності фінансових правовідносин, М.В. Карасьова зробила висновок про те, що вони за своєю сутністю є економічними відносинами, що мають владно-майновий характер і виражають публічні інтереси. Однак у самій сутності цих правовідносин закладено суперечності, а саме: суперечності між економічним змістом фінансових правовідносин і їх політичною формою, між публічними та індивідуальними (приватними) інтересами⁹.

Отже, фінансові правовідносини – це врегульовані фінансово-правовими нормами суспільні відносини, учасники яких виступають як носії юридичних прав і обов'язків, що реалізують принципи цих норм щодо утворення, розподілу й використання фондів грошових коштів, необхідних для функціонування держави та її місцевих утворень.

§ 2. Класифікація фінансових правовідносин

Фінансові правовідносини є єдиними за своєю юридичною та економічною природою, однак в межах цієї єдності виявляються їх видові відмінності, що дозволяє говорити про існування чисельності їх різновидів і здійснити класифікацію цих правовідносин. Питанням класифікації правовідносин завжди приділялася значна

⁹ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2001. – С. 94.

увага вчених-правознавців, що є закономірним. Класифікація правовідносин взагалі і фінансових зокрема допомагає усвідомити сукупність відносин, які охоплюються певною галуззю права, забезпечує логічну чіткість наукового мислення, а також сприяє розумінню не тільки змісту цих правовідносин, а й їх особливостей. І тому неможливо не погодитися із думкою О.Е. Лейста про те, що класифікація – це спосіб викриття істотних якостей підрозділів системи, від яких (якостей, властивостей) залежать інші, похідні від них ознаки кожного з елементів підрозділу¹⁰.

У науці фінансового права робилися й робляться спроби класифікації фінансових правовідносин за різними критеріями: за функціями, за характером норм, за видами фінансово-правових інститутів, за структурою юридичного змісту цих правовідносин, за юридичним характером взаємодії учасників фінансових правовідносин тощо. Поділ фінансових правовідносин на окремі види певною мірою є умовним, що не дозволяє протиставляти їх між собою. Однак у відмінностях окремих видів фінансових правовідносин є певна суть, оскільки таким чином виявляються особливості, притаманні тільки цим видам правовідносин. Крім того, з урахуванням єдності та відмінностей фінансових правовідносин розширюються пізнавальні можливості: вирішення проблем класифікації фінансових правовідносин дозволяє виявити нові аспекти, що сприятиме найбільш повному розкриттю їх сутності.

Окремих аспектів класифікації фінансових правовідносин торкалися в своїх працях такі вчені-правознавці, як Л.К. Воронова, О.Ю. Грачова, М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, Н.І. Хімічева та інші вчені. В умовах розвитку фінансового права класифікація фінансових правовідносин набуває вагомого як теоретичного, так і практичного значення. Це зумовлено насамперед тим, що в межах фінансових правовідносин здійснюється діяльність державних органів та органів місцевого самоврядування, спрямована на формування та виконання державного та місцевих бюджетів (діяльність у сфері публічних фінансів). У практичній площині класифікація забезпечує науковий підхід до вибору форм і методів правового регулювання; викриття окремих сегментів фінансових правовідносин, які потребують подальшого вдосконалення правового регулювання і відповідно вироблення пропозицій щодо подальшого вдосконалення фінансового законодавства, викриття неврегульованих чи недостатньо врегульованих відносин, у побудові наукового матеріалу тощо.

Тому в науці фінансового права постає завдання на підставі дослідження існуючих підходів до класифікації фінансових пра-

¹⁰ Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. – М., 1981. – С. 61.

вовідносин, узагальнивши та доповнивши їх, здійснити повну класифікацію фінансових правовідносин з метою подальшого вдосконалення їх правового регулювання. Зрозуміло, що вирішення цього завдання збагатить науку фінансового права та надасть змогу привести чинне фінансове законодавство у відповідність до реально існуючих фінансових відносин.

Отже, кращому уявленню про сутність фінансових правовідносин, розумінню їх змісту та особливостей сприятиме їх класифікація, яка здійснюється за різними підставами. Визнаючи фінансове право однією із галузей національного права, ми вважаємо доцільним в першу чергу провести класифікацію фінансових правовідносин як на зальноправових засадах, так і з урахуванням галузевої специфіки та особливостей цих правовідносин.

Залежно від структури фінансової системи виділяються такі види фінансових правовідносин: бюджетні; податкові; правовідносини з державного кредиту, правовідносини з організації фінансів державних підприємств, установ та організацій; правовідносини з організації страхової справи, банківські, валютні тощо.

Залежно від змісту фінансових правовідносин виділяються такі їх види:

- *матеріальні фінансові правовідносини*, в яких реалізуються права і обов'язки суб'єктів із приводу утворення (чи отримання), розподілу та використання певних фінансових ресурсів. Ці фінансові ресурси виражені в конкретному розмірі або певному виді доходів чи видатків. Основний зміст суб'єктивних матеріальних фінансових прав і обов'язків полягає в можливості або необхідності отримання, сплати, розподілу, перерозподілу, витрачання, вилучення тощо цих конкретно визначених обсягів фінансових коштів. Внаслідок реалізації зазначених прав і обов'язків регулярно утворюються та використовуються державні та місцеві грошові фонди;
- *процесуальні фінансові правовідносини*. В них виражається юридична форма, в якій здійснюється отримання державою чи місцевими утвореннями (територіальними громадами) в своє розпорядження фінансових ресурсів, їх розподіл та використання. Саме тому процесуальні права та обов'язки спрямовані на використання певної юридичної форми та порядку фінансової діяльності. Процесуальні фінансові правовідносини здійснюються шляхом використання встановлених форм і видів актів державних органів та органів місцевого самоврядування, дотримання певної послідовності та строків здійснення тих чи інших дій.

Між матеріальними та процесуальними фінансовими правовідносинами існує тісний зв'язок. Процесуальні фінансові правовідносини мають значення саме як форма реалізації матеріальних прав і обов'язків у сфері публічних фінансів. Разом із тим вірно обрана процесуальна форма сприяє найкращому здійсненню матеріальних прав і обов'язків у сфері публічних фінансів, оскільки істотним є не тільки зміст, а й форма. Тому одним із важливих факторів покращення рівня фінансової діяльності держави та її місцевих утворень є вдосконалення процесуальної сторони цієї діяльності.

Залежно від основних функцій права фінансові правовідносини, як і будь-які інші, поділяються на регулятивні й охоронні. Оскільки фінансове право призначене врегулювати певну групу правовідносин, а саме пов'язаних з формуванням та використанням фінансових (грошових) ресурсів держави та її місцевих утворень, тобто закріпити їх, упорядкувати діяльність учасників (суб'єктів) в цих відносинах, то значна частина фінансових правовідносин є регулятивними. *Регулятивні фінансові правовідносини* за ознакою особливостей способу індивідуалізації суб'єктів поділяються на абсолютні та відносні регулятивні фінансові правовідносини. *Абсолютні регулятивні фінансові правовідносини* – це такі правовідносини, в яких управленій особі протистоїть як зобов'язана будь-яка і кожна особа, тобто це односторонні індивідуалізовані фінансові правовідносини. До абсолютних регулятивних фінансових правовідносин відносяться, зокрема, правовідносини щодо встановлення показників бюджетів, що містяться в актах про відповідні бюджети. Так, у правовідносинах з приводу встановлення показників Державного бюджету управленим суб'єктом, відповідно до Конституції України та Бюджетного кодексу України, є Верховна Рада України, а з приводу встановлення показників місцевих бюджетів такими суб'єктами є відповідні місцеві ради. У правовідносинах з приводу встановлення показників Державного бюджету України управленому суб'єкту протистоїть необмежене коло суб'єктів, які зобов'язані утримуватися від здійснення дій, що порушують права цього суб'єкта. Однак міра можливої поведінки управненого суб'єкта в таких правовідносинах є досить незначною: він не може відмовитися від реалізації своїх фінансових (у даному випадку бюджетних) прав. Це пов'язано з тим, що встановлення показників Державного бюджету України становить компетенцію управненого суб'єкта – Верховної Ради України, а будь-яке компетенційне право є одночасно й обов'язком управненого суб'єкта. Його свобода в питаннях встановлення показників бюджету проявляється

в тому, що управнений суб'єкт може визначити обсяг фінансування, але в певних межах, які встановлені відповідними показниками.

Значну частину регулятивних фінансових правовідносин становлять *відносні регулятивні фінансові правовідносини*, тобто правовідносини, в яких управненому суб'єкту протистоїть визначений суб'єкт, який повинен здійснювати чи не здійснювати певні дії, тобто це двосторонні індивідуалізовані фінансові правовідносини. Це зумовлено методом владних приписів з опорою на позитивні зобов'язання, що домінують у фінансовому праві. До цього виду правовідносин відносяться міжбюджетні правовідносини, правовідносини з приводу перерахування до бюджету податків та неподаткових платежів, бюджетні процесуальні правовідносини. У більшості випадків у відносних регулятивних фінансових правовідносинах управнений суб'єкт має право вимоги, якому кореспондується обов'язок суб'єкта, конкретно визначений фінансовим законодавством.

Охоронні фінансові правовідносини виконують допоміжну роль і тому в системі фінансових правовідносин їх питома вага є досить незначною. Охоронні фінансові правовідносини виникають у зв'язку з порушенням фінансово-правової норми на підставі санкції фінансово-правової норми. Але фінансові охоронні правовідносини необхідно відрізнити від інших охоронних правовідносин, наприклад, адміністративних охоронних правовідносин, цивільних охоронних правовідносин тощо, які виникають у зв'язку з порушенням фінансово-правової норми, але на підставі адміністративно-правової санкції чи цивільно-правової санкції тощо. Це зумовлено тим, що, наприклад, відповідно до ч. 1 ст. 121 БК України особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть адміністративну, цивільну, кримінальну, дисциплінарну відповідальність. А статтями 117-120 БК України передбачено спеціальні санкції за порушення бюджетного законодавства, які визначаються як оперативнобюджетні санкції¹¹. І коли фінансові охоронні правовідносини виникають на підставі власне санкцій, передбачених ст. 117-120 БК України, то це і є бюджетні охоронні правовідносини, які за своєю правовою природою є різновидом фінансових охоронних правовідносин. До бюджетних охоронних правовідносин відносяться, зокрема, правовідносини, що виникли у зв'язку з

¹¹ Чернадчук В.Д. Щодо відповідальності за порушення бюджетного законодавства // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 5. – С. 49.

нецільовим використанням бюджетних коштів, порушенням розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань, поданням недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету тощо.

За структурою юридичного змісту фінансові правовідносини поділяються на прості та складні фінансові правовідносини. Оскільки з точки зору суб'єктивного складу усі фінансові правовідносини можна розглядати як складні, то видається доцільним розуміти під цим критерієм сукупність прав та обов'язків. Прості фінансові правовідносини характеризуються тим, що складаються з одного права і одного обов'язку. Простими фінансовими правовідносинами є, наприклад, правовідносини з приводу встановлення показників бюджету: праву держави в особі Верховної Ради України на встановлення показників державного бюджету кореспондується обов'язок іншої особи не перешкоджати здійсненню цього права. У складних фінансових правовідносинах є декілька взаємопов'язаних суб'єктивних прав і обов'язків, і тому більшість фінансових правовідносин є складними. У кожному структурно складному випадку фінансових правовідносин можна виділити основні і похідні правовідносини. *Основними фінансовими правовідносинами* у системі складних правовідносин є такі, в межах і за допомогою яких здійснюється безпосередній рух фінансових коштів (наприклад, правовідносини з приводу виділення трансфертів, дотацій). У бюджетно-процесуальних правовідносинах основними можна вважати декілька правовідносин на різних стадіях бюджетного процесу, на яких у подальшому виникають та розвиваються усі інші правовідносини. Так, на стадії розгляду проекту Державного бюджету основними будуть правовідносини між Кабінетом Міністрів України і Верховною Радою України з приводу передачі проекту Державного бюджету на розгляд Верховній Раді України, а усі інші на цій стадії будуть похідними. Отже, правовідносини, на яких побудовано весь бюджетний процес або його окрема стадія, є основними бюджетно-процесуальними правовідносинами в системі складних бюджетних правовідносин. Усі інші в системі складних бюджетних правовідносин будуть похідними, оскільки вони сприяють реалізації основних правовідносин. Так, похідними від правовідносин з виконання бюджету є правовідносини з бюджетного контролю. Практичне значення розглянутої класифікації полягає в тому, що вона сприятиме вдосконаленню процесу бюджетно-правового регулювання зокрема і фінансово-правового взагалі. Як вірно зазначає В.Н. Протасов, оцінка су-

купності правовідносин як цілісності виводить наші уявлення на якісно інший рівень, висуває додаткові вимоги щодо процесу регулювання відповідної правової сфери. Приймаючи ту чи іншу норму, законодавець повинен слідкувати за тим, щоб вона вписалася в загальну цілісну нормативну основу¹².

За об'єктом правового регулювання фінансові правовідносини поділяються на *майнові (грошові) та немайнові (негрошові)*. Оскільки суб'єктом майнових (грошових) фінансових правовідносин є грошова субстанція (податки, позики, трансферти, видатки тощо), то до цієї групи фінансових правовідносин належать правовідносини з формування доходної частини бюджету, правовідносини з бюджетного та позабюджетного фінансування, трансфертні правовідносини. Об'єктом немайнових (негрошових) фінансових правовідносин є негрошова субстанція: проект фінансового закону, бюджет як закон і плановий акт, фінансовий контроль, фінансова звітність тощо. І тому до немайнових (негрошових) фінансових правовідносин належать, зокрема, окремі види фінансово-процесуальних правовідносин (наприклад, нормотворчі), контрольно-фінансові правовідносини тощо.

Провівши дослідження окремих проблем класифікації фінансових правовідносин, Ю.О. Крохіна запропонувала поділяти їх за устроєм держави на *вертикальні та горизонтальні*¹³. Перші опосередковують зв'язок між державою в цілому, її суб'єктами та місцевими (муніципальними) утвореннями, як правило, на підставі субординації. Другі відображають зв'язок між рівноправними за юридичним статусом територіями, тобто місцевими (муніципальними) утвореннями. У цілому поділяючи підхід автора щодо поділу фінансових правовідносин на вертикальні й горизонтальні, вважаємо, що цей поділ здійснюється за критерієм взаємодії учасників фінансових правовідносин. Це не заперечує і автор, оскільки в подальшому зазначає, що запропонована класифікація, здійснена за співвідношенням правового статусу учасників фінансових правовідносин, дозволяє побачити усі види цих правовідносин.

Таким чином, вертикальні фінансові правовідносини існують між підпорядкованими суб'єктами цих правовідносин, а горизонтальні – між непідпорядкованими. І відповідно основна маса фінансових правовідносин є вертикальними. Це зумовлено тим, що фінансове право регулює відносини, що виникають у сфері

¹² Протасов В.Н. Правоотношение как система. – М., 1991. – С. 137.

¹³ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М., 2001. – С. 49.

фінансової діяльності держави та місцевих утворень, які за своєю юридичною природою є управлінськими. Але підпорядкованість у фінансовому праві має різний характер і може проявлятися в:

- праві представницького органу влади видавати акти, обов'язкові для виконання організаційно не підпорядкованою йому іншою стороною правовідносин;
- праві представницького органу влади приймати правові акти, які є обов'язковими для виконавчих органів влади як підзвітної йому сторони фінансових правовідносин;
- праві представницьких і виконавчих органів влади здійснювати фінансовий контроль стосовно організаційно не підпорядкованих суб'єктів;
- праві органу суб'єкта виконавчої влади адресувати своє юридично владне волевиявлення іншій організаційно підпорядкованій стороні.

Як зазначає М.В. Карасьова, держава, уповноважений нею орган або орган місцевого самоврядування реалізує у фінансових правовідносинах свої суверенні права або компетенцію, які за змістом є похідними і спрямовані в певній частині на реалізацію суверенітету чи компетенції владної сторони правовідносин¹⁴.

За ознакою кількісного складу учасників фінансових правовідносин вони поділяються на *двосторонні*, реалізація яких побудована на волевиявленні двох сторін правовідносин, та *багатосторонні*, в яких реалізується воля трьох і більше сторін фінансових правовідносин, кожна з яких виражає індивідуалізовану волю. Більшість же фінансових правовідносин є двосторонніми.

Отже, суспільні відносини, що виникають у сфері фінансової діяльності держави та її місцевих утворень, будучи врегульованими нормами фінансового права, стають фінансовими правовідносинами в їх численних різновидах. Норми фінансового права нібито живуть і реалізуються у фінансових правовідносинах. Але фінансові правовідносини, в свою чергу, впливають і на норми фінансового права за принципом зворотного зв'язку, і це є показником того, наскільки точно та грамотно сформульовані норми фінансового права, потрібно чи ні змінювати або приймати нову фінансово-правову норму. Зворотній зв'язок публічної фінансової діяльності на норми фінансового права потребує постійного дослідження наукою фінансового права з метою вдосконалення як правової системи взагалі, так і фінансової системи зокрема.

¹⁴ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М., 2001. – С. 101.

§ 3. Структура та зміст фінансових правовідносин

Фінансові правовідносини, як і будь-яке інше органічно цілісне утворення, мають свою певну структуру (склад), тобто сукупність взаємопов'язаних його елементів: це суб'єкт, об'єкт, суб'єктивні права та юридичні обов'язки. Суб'єктивні права та обов'язки становлять зміст фінансових правовідносин. Усі їх складові частини спрямовані на досягнення цілей фінансової діяльності держави (місцевих утворень) й зумовлені специфікою цієї діяльності. Однак кожний окремий елемент виконує особливі, тільки йому притаманні функції. За відсутності хоча б одного з зазначених елементів стає неможливою наявність і самих правовідносин. Завдяки такому складу фінансові правовідносини виконують усі свої функції в процесі фінансової діяльності держави та її місцевих утворень.

Суб'єкт фінансових правовідносин – це реальний учасник конкретних фінансових правовідносин, який є носієм фінансових прав та обов'язків. Суб'єктами фінансових правовідносин є держава, уповноважені державою органи, місцеві утворення, органи місцевого самоврядування, фінансові органи та інші юридичні особи, а також фізичні особи, які на підставі правових норм можуть бути учасниками фінансових правовідносин.

В юридичній літературі однозначно не вирішено питання щодо кола осіб, яких слід вважати суб'єктами правовідносин. Більшість учених вважає, що суб'єкт – це поняття, яким повинні охоплюватися реальні учасники конкретних правовідносин. Відповідно розрізняють такі поняття, як суб'єкт права і суб'єкт правовідносин. До суб'єктів права відносять осіб, які мають правосуб'єктність, тобто потенційно спроможні бути учасниками конкретних правовідносин¹⁵.

В юридичній літературі зазначається, що поняття «суб'єкт права» є значно ширшим, ніж поняття «суб'єкт правовідносин». Так, Ц.А. Ямпольська зазначала, що суб'єктами права є носії прав і обов'язків, які беруть участь у правовідносинах, а також і такі, що спроможні взяти в ньому участь. На думку Р.О. Халфіної, поняття «суб'єкти права» охоплює як потенційні можливості, так і їх реалізацію. Одночасно автор підкреслює

¹⁵ Алексеев С.С. Проблемы теории права. – Свердловск, 1972. – Т. 1. – С. 278–279; Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права. – Саратов, 1979. – С. 41.

доцільність виділення більш вузького поняття – «учасник правовідносин»¹⁶.

М.В. Карасьова, вважає, що хоча поняття «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин» є близькими, все ж таки вони є різними поняттями. Суб'єкт права – це особа, що наділена правосуб'єктністю і може брати участь у конкретних правовідносинах. Суб'єкт правовідносин – це особа, яка бере участь у даному правовідношенні. Суб'єкт правовідносин, на думку автора, інтегрує не тільки якості правосуб'єктності, а й ті, яких він набуває у конкретному правовідношенні¹⁷. Свідченням самостійності категорій «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин» є й те, що в деяких випадках вони фактично не збігаються в одній особі, що має місце в усіх галузях права, а не тільки у фінансовому праві.

Врегулюючи за допомогою правових норм відносини у сфері фінансової діяльності, держава визначає коло суб'єктів фінансового права. Ці суб'єкти мають певні права і несуть обов'язки, виконання і дотримання яких гарантує та забезпечує планомірне утворення, розподіл і використання державних (місцевих) грошових коштів для суспільних потреб. Носії цих прав і обов'язків і є суб'єктами фінансового права. Але при цьому їх слід відрізнити від суб'єктів фінансових правовідносин, незважаючи на те що вони багато в чому збігаються.

Суб'єкт фінансового права – це особа, наділена правосуб'єктністю, тобто потенційно спроможна бути учасником фінансових правовідносин, оскільки вона наділена необхідними правами й обов'язками. Суб'єкти фінансового права – це юридичні та фізичні особи, які мають фінансову правосуб'єктність. Таким чином, фінансова правосуб'єктність виступає своєрідним правовим засобом включення суб'єктів фінансового права у сферу конкретних фінансових правовідносин. Правосуб'єктність у фінансовому праві – поняття більш широке, ніж поняття правосуб'єктності суб'єктів фінансових правовідносин.

Суб'єкт фінансових правовідносин – це реальний учасник конкретних фінансових правовідносин. Відповідно до зазначеного суб'єктом фінансових правовідносин є індивідуально визначений реальний учасник конкретних фінансових правовідносин.

¹⁶ Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – С. 115–116.

¹⁷ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 96.

Юридичні права й обов'язки у сфері фінансової діяльності належать суб'єктам фінансового права внаслідок дії фінансово-правових норм, незалежно від участі в конкретних правовідносинах. На думку Н.І. Хімичевої, ці поняття не можна протиставити. Суб'єкт фінансового права, вступаючи в конкретні правовідносини внаслідок реалізації своїх прав і обов'язків, набуває нової якості – він стає суб'єктом (учасником) фінансових правовідносин. Але при цьому він зберігає свої якості, які мав до вступу у правовідносини, тобто він залишається суб'єктом фінансового права¹⁸.

Отже, поняття суб'єкт фінансового права є більш широким, ніж поняття суб'єкт фінансових правовідносин. Носії фінансових прав і обов'язків можуть ще не вступати в конкретні правовідносини, і навіть після вступу у ці відносини певна частина прав і обов'язків може залишатися нереалізованою. Однак їх обсяг у фінансовому праві є меншим, ніж в інших галузях права внаслідок особливостей фінансових правовідносин, зумовлених виникненням цих правовідносин у процесі фінансової діяльності держави та місцевих утворень. Участь у фінансових правовідносинах державних органів чи органів місцевого самоврядування, які наділені фінансовими повноваженнями, в принципі передбачає необхідність повного здійснення прав і обов'язків у сфері фінансової діяльності, що становлять їх компетенцію. Але і в цій сфері у зв'язку з дією уповноважуючих фінансово-правових норм, а також дією інших факторів суб'єкти можуть і не проявляти волю щодо реалізації деяких своїх прав.

Учасники конкретних фінансових правовідносин діють відповідно до приписів чинного фінансового законодавства, виконуючи його вимоги і в остаточному підсумку створюючи межі поведінки, які, з позиції держави, найкращим чином будуть відповідати цілям і завданням фінансової діяльності.

Реалізація норм фінансового права у правомочній поведінці суб'єктів фінансових правовідносин здійснюється у чотирьох формах – дотримання, використання, виконання і застосування.

Дотримання – це форма реалізації правових норм, за якою суб'єкти фінансового права утримуються від здійснення заборонених фінансовим законодавством дій. Наприклад, підконтрольний суб'єкт (суб'єкт, фінансова діяльність якого перевіряється органами фінансового контролю) не перешкоджає працівникам цього контролюючого органу при здійсненні ними своїх професійних обов'язків.

¹⁸ Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. - М.: Юристъ, 1999. - С. 65.

Використання – це реалізація суб'єктами фінансового права наданих ним прав у сфері публічної фінансової діяльності. Права суб'єкти реалізують за власним бажанням, на власний розсуд й власними діями. Так, наприклад, Законом України «Про цінні папери та фондову біржу» органам місцевого самоврядування надано право здійснювати емісію місцевих облігацій.

Виконання – це здійснення суб'єктами фінансового права дій на користь уповноваженої особи. Специфіка цієї форми реалізації полягає в тому, що суб'єкт здійснює дії, безпосередньо передбачені фінансово-правовою нормою чи укладеним публічним договором. Наприклад, сплата податків у порядку і розмірах, встановлених законом, є виконанням обов'язку, передбаченого ст. 67 Конституції України.

Застосування – це прийняття компетентними органами держави чи місцевого самоврядування рішення, що встановлює права та (або) обов'язки суб'єктів конкретних правовідносин на підставі фінансово-правових норм. Необхідність цієї форми реалізації зумовлена тим, що державні органи та органи місцевого самоврядування відіграють провідну роль у визначенні кола та статусу суб'єктів фінансового права й безпосередньо беруть участь у формуванні, розподілі, перерозподілі й використанні власних грошових фондів.

Суб'єктів фінансових правовідносин можна об'єднати у три групи:

- перша група – суспільно-територіальні утворення: держава та її місцеві утворення. Держава, як правило, виступає в особі уповноважених нею державних органів – Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Національного банку України. Суб'єктами фінансового права також виступають і місцеві утворення (адміністративно-територіальні одиниці): Автономна Республіка Крим, області, міста, райони, селища, села. Держава та її місцеві утворення – це коло суб'єктів, яке є більш властивим для бюджетних правовідносин. Чинне законодавство закріплює право на державний та місцеві бюджети саме за цими суб'єктами, а не за державними органами чи органами місцевого самоврядування. Але вони (держава та місцеві утворення) виступають суб'єктами і в інших фінансових правовідносинах, наприклад, у відносинах, пов'язаних із державним або місцевим боргом при випуску облігацій державних чи місцевих позик, при використанні банківського кредиту для покриття нестачі бюджетних коштів тощо. У цих випадках органи державної влади

або місцевого самоврядування виступають від імені і в інтересах як у цілому держави, так і її місцевих утворень, які і є носіями прав і обов'язків. Виконання фінансових обов'язків перед іншими суб'єктами забезпечується при цьому за рахунок коштів держави та її територіальних утворень, тобто відповідного державного чи місцевого бюджету;

- друга група – колективні суб'єкти. Під колективними суб'єктами слід розуміти організовані, відокремлені, самокеровані групи осіб, які наділені правом вступати у відносини з іншими суб'єктами персоніфіковано, як єдине ціле¹⁹. До колективних суб'єктів фінансового права належать органи законодавчої та виконавчої влади: Верховна Рада України, Рахункова палата України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Державна податкова адміністрація України тощо. Ці органи не тільки можуть, а й зобов'язані брати участь у фінансових правовідносинах, оскільки це покладено на них Конституцією та законами України. Підставою для визнання зазначених органів суб'єктами є наявність у них компетенції у сфері фінансової діяльності держави²⁰. Під компетенцією цих органів розуміється система їх повноважень щодо здійснення державної влади, до яких входять права стосовно керування об'єктів, що походять з певних функцій та обов'язків перед державою²¹. Також у фінансових правовідносинах беруть участь органи місцевого самоврядування. До колективних суб'єктів також належать підприємства, організації, установи різних форм власності, серед яких виділяють комерційні (господарючі суб'єкти) та некомерційні організації. Господарючі суб'єкти – юридичні особи є активними учасниками фінансових правовідносин, оскільки вони є платниками податків, користувачами банківських позичок тощо. Некомерційні установи одержують із бюджету асигнування для своєї діяльності, але вони також вступають і в інші фінансові правовідносини;
- третя група – індивідуальні суб'єкти, до яких відносяться фізичні особи. Їх права та обов'язки пов'язані в більшій мірі з податковими та іншими обов'язковими платежами, які надходять до державного чи місцевих бюджетів. Фізичні особи також можуть вступати у фінансові правовідносини у сфері

¹⁹ Бахрах Д.Н. Административное право. – М., 1993. – С. 21.

²⁰ Алексеев С.С. Общая теория права. – М., 1992. – Т. 2. – С. 152.

²¹ Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. – М., 1992. – С. 10.

державного та банківського кредиту, державного страхування тощо. Чинне законодавство визначає умови, за яких суб'єктами фінансового права можуть бути не тільки громадяни України, а й іноземні громадяни та особи без громадянства. Серед фізичних осіб – суб'єктів фінансового права, виділяються громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи.

Деякі вчені виділяють дві групи суб'єктів: це колективні суб'єкти, до яких відноситься держава в особі уповноважених органів, місцеві утворення, юридичні особи, некомерційні установи, та індивідуальні суб'єкти²². Також серед зазначених суб'єктів можна виділити управнених суб'єктів фінансових правовідносин та зобов'язаних суб'єктів фінансових правовідносин.

Другим елементом структури фінансових правовідносин є об'єкт. За загальним уявленням під об'єктом фінансових правовідносин слід розуміти те, на що спрямована поведінка учасників фінансових правовідносин, детермінована їхніми інтересами в межах належних їм суб'єктивних прав і обов'язків. Об'єктом фінансових правовідносин за загальним уявленням є матеріальна субстанція (гроші або грошові зобов'язання у зв'язку з утворенням та використанням грошових фондів держави та місцевих утворень) та нематеріальна субстанція (проекти фінансово-правових актів, самі ці акти, звітність тощо).

Об'єкти фінансових правовідносин в силу різноманіття самих фінансових правовідносин є також різноманітними. Про них можна вести мову, виходячи з аналізу фінансово-правових норм, оскільки вони регулюють поведінку суб'єктів стосовно певних об'єктів, про які йдеться в самій фінансово-правовій нормі. Однак, як зазначає О.П. Дудін, аналіз свідчить, що в окремих випадках об'єкт фінансових правовідносин безпосередньо не визначений правовою нормою (не зафіксований у нормі) і може бути виділений лише абстрактно. В останньому випадку йдеться про так звані невіддільні від матеріального змісту об'єкти правовідносин, які спеціально законодавством не регламентуються²³.

З урахуванням викладеного, до об'єктів фінансових правовідносин, на думку М.В. Карасьової, які з тим чи іншим ступенем конкретності зафіксовані або виводяться завдяки аналізу фінансово-правових норм, відносяться податки, збори, неподаткові платежі, бюджетні запозичення, дотації, трансферти, субвенції,

²² Більш докладно див. Фінансове право. – Х.: «Консум», 1999. – С. 66–70.

²³ Дудін А.П. Объект правоотношения . – Саратов, 1980. – С. 78–79.

штрафи, пеня, проекти актів про відповідні бюджети, бюджети (як закони та рішення органів місцевого самоврядування) тощо. Ця група відноситься до віддільних об'єктів, які існують як явища (предмети) навколишнього середовища, які можуть бути об'єднаними у дві групи: перша – фінансові ресурси держави та місцевих утворень, друга – закони, рішення місцевих рад, планові акти та їх проекти. До кола об'єктів фінансових правовідносин, які не зафіксовані у фінансово-правових нормах і можуть бути виділені тільки за допомогою наукової абстракції, належать: діяльність з приводу здійснення державного фінансового контролю, діяльність з приводу встановлення порядку розподілу прибутку казенного підприємства тощо. Ця група об'єктів відноситься до невіддільних об'єктів фінансових правовідносин. Таким чином, фінансових правовідносинах переважна більшість об'єктів є невіддільними від матеріального змісту²⁴.

Зміст фінансових правовідносин як способу реалізації фінансово-правових норм у реальній фінансовій діяльності проявляється у такий спосіб:

- фінансові правовідносини деталізують коло осіб, на яких поширює свою дію фінансово-правова норма;
- фінансові правовідносини переводять абстрактні права і обов'язки у площину фінансово-правового статусу конкретних суб'єктів цих правовідносин. При цьому можлива конкретизація або доповнення складу фінансових правовідносин з урахуванням певних умов їх здійснення;
- фінансові правовідносини створюють конкретну ситуацію для реалізації заходів державного примусу і реалізації фінансово-правових санкцій у випадках невиконання або неналежного виконання суб'єктами своїх обов'язків²⁵.

Матеріальним змістом фінансових правовідносин є поведінка суб'єктів, а юридичним – суб'єктивні юридичні права й обов'язки, що встановлені фінансово-правовими нормами. *Суб'єктивні права* – це належна фінансовому або кредитному органу для задоволення його (тобто держави, від імені якої він виступає) інтересів міра дозволеної (можливої) поведінки, забезпечена юридичними обов'язками іншої сторони фінансових правовідносин. Саме обов'язки іншої сторони, які містяться у нормі, і є гарантією

²⁴ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 149–150.

²⁵ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 50.

додержання прав уповноваженого державою фінансового органу. Цей обов'язок може полягати в утриманні від дій або у виконанні обов'язку.

Юридичний обов'язок у фінансових правовідносинах – це приписана зобов'язаному суб'єкту і забезпечена можливістю державного примусу міра необхідної поведінки, якої повинний дотримуватися цей суб'єкт.

Права та обов'язки суб'єктів фінансових правовідносин є їх структурним елементом і становлять зміст фінансових правовідносин, що залежать від виду фінансових правовідносин²⁶. У правах та обов'язках суб'єктів фінансових правовідносин, в їхніх особливостях, взаємозв'язках розкриваються можливості і межі активності їх суб'єктів і відображаються як матеріальні ознаки галузі права, тобто предмет правового регулювання, так і юридичні риси, тобто властивий галузі метод правового регулювання.

§ 4. Підстави виникнення, зміни та припинення фінансових правовідносин

Існування будь-яких правовідносин пов'язано з юридичними фактами. Під юридичним фактом розуміється конкретна життєва обставина, з якою правова норма пов'язує виникнення, зміну чи припинення правових наслідків. Отже, юридичні факти у фінансовому праві виконують свою головну функцію – забезпечення виникнення, зміни чи припинення фінансових правовідносин. Однак реалізація зазначеної функції юридичними фактами у фінансовому праві пов'язана з іншими їх функціями і залежить від них.

У фінансовому праві юридичні факти виконують такі функції:

- *функцію елемента фінансово-правового регулювання*, що виявляється в тому, що у фінансовому праві досить високим є ступінь регулювання відносин юридичними фактами. Так, наприклад, юридичним фактом є об'єкт оподаткування, який зумовлює обов'язок платника податку сплатити податок. На юридичний факт як елемент методу правового регулювання звертав увагу В.Б. Ісаков²⁷. Але М.В. Карасьова, думку якої ми поділяємо, вважає, що юридичні факти виконують функцію

²⁶ Більш докладно див.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 204–223.

²⁷ Ісаков В.Б. Юридические факты в советском праве. – М., 1984. – С. 53–55.

правового регулювання, обґрунтовуючи це тим, що саме через юридичні факти здійснюється взаємодія і вплив на інші елементи – суб'єкти, об'єкти правовідносин тощо²⁸;

- *активна інформаційна функція*, яка пов'язана з попереднім впливом фінансово-правових норм на суспільні відносини. Юридичні факти, закріплені у фінансово-правових нормах, уже самим фактом своєї фіксації впливають на правові наслідки. Так, наприклад, у податковому праві є ціла категорія суб'єктів, а саме платників податків, які, орієнтуючись на норми податкового права, якими закріплені юридичні факти, прагнуть їх уникнути і відповідно не допустити виникнення податкових правовідносин. Платники податків прагнуть уникнути як тих юридичних фактів, на підставі яких виникають податкові правопорушення і які пов'язані з охоронними правовідносинами, так і тих, які створюють об'єкт оподаткування і тягнуть за собою правовідносини зі сплати податків. Особливо яскраво ця функція виражена у податковому плануванні, метою якого є мінімізація оподаткування. І будь-яка неточність, некоректність фіксації юридичних фактів у податково-правовій нормі є підставою для того, щоб платник податку застосував її на власну користь, що й передбачено п. 4.4.1. ст. 4 Закону України «Про порядок погашення заборгованості платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»;
- *стимулююча функція*. Численні юридичні факти стимулюють платника податків до соціально необхідних, значущих та корисних для цього платника видів діяльності. Найбільш часто ця функція проявляється в юридичних фактах, які є підставою для використання податкових пільг.

Різноманіття видів фінансових правовідносин зумовлює наявність значної кількості обставин, що визнаються фінансовим законодавством як юридичні факти. Для виникнення фінансових правовідносин недостатньо видання закону або підзаконного акту, оскільки в них встановлюються лише типові ознаки виникнення фінансових правовідносин. Так, податкове законодавство встановлює типову ознаку податкового суб'єкта – наявність самостійного джерела доходів. Для того щоб громадянин, який займається підприємницькою діяльністю, став суб'єктом податкових правовідносин, необхідний певний юридичний факт, а саме

²⁸ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 154–155.

індивідуальний фінансовий акт – декларація про доходи, які одержав цей громадянин.

З точки зору наукового аналізу, а також вироблення методології законотворчості досить цінним є здійснення класифікації юридичних фактів у фінансовому праві. Ця цінність полягає в наступному:

- по-перше, класифікація слугує засобом систематизації, передумовою наукового аналізу об'єкта фінансових правовідносин, що підлягає дослідженню;
- по-друге, класифікація виконує евристичну функцію, тобто ставить перед дослідником нові питання, виявляє невирішені завдання;
- по-третє, виконує прогностичну функцію, оскільки виступає інструментом, що дозволяє фіксувати будь-які зрушення в системі юридичних фактів²⁹.

Сьогодні в теорії права існують численні підходи щодо класифікації юридичних фактів. Однак найбільш вживаною є класифікація юридичних фактів за вольовою ознакою на юридичні дії та юридичні події.

Юридична дія – це вольова поведінка людей, зовнішній вираз волі та свідомості громадян, воля організацій та громадських утворень³⁰. За загальним уявленням дія – це юридичний факт, який є результатом волевиявлення сторін. Юридичні дії можуть бути правомірними, тобто відповідати вимогам закону, та неправомірними, тобто не відповідати цим вимогам. Для фінансових правовідносин найбільш властивими є такі юридичні факти, як затвердження фінансово-планових актів. Відповідно до загальних вимог, які висуваються до правових норм, у них конкретно виражені права і обов'язки учасників правовідносин у сфері фінансової діяльності. Після виконання завдань, що містяться у планах, фінансові правовідносини припиняються, але в подальшому виникають знову між тими ж учасниками на підставі нових фінансово-планових актів.

До правомірних дій як вольової поведінки, що передбачена фінансово-правовими нормами, належать юридичні (індивідуальні) акти; юридичні вчинки; правомірні дії, які скеровані на підтримку юридичних інтересів держави.

Юридичний (індивідуальний) акт – це правомірний акт суб'єкта фінансових правовідносин, з якою пов'язані юридичні наслідки (наприклад, подання в податкову інспекцію декларації про

²⁹ Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. – М., 1984. – С. 28–29.

³⁰ Алексеев С.С. Общая теория права. – М., 1982. – Т. 2. – С. 168.

доходи). В загальній теорії права юридичні акти визначаються як дії, що здійснюються з наміром створити юридичні наслідки.

Основне місце серед правомірних юридичних фактів посідають акти індивідуального фінансово-правового регулювання. Індивідуальне фінансово-правове регулювання є видом правомірної діяльності суб'єктів фінансового права, пов'язаної з вирішенням юридично значущих питань, яким фінансово-правова норма не надала вичерпної регламентації. У тій чи іншій мірі воно спирається на власний розсуд суб'єктів фінансового права і здійснюється у встановленій законодавством процедурно-процесуальній формі, наслідком якої є індивідуальний фінансово-правовий акт, який конкретизує права і обов'язки учасників фінансових правовідносин. Сутність індивідуального правового регулювання, на думку С.Г. Краснояружського, полягає в упорядкованому впливі на суспільні відносини за допомогою ненормативних правових засобів³¹. Індивідуальне фінансово-правове регулювання може бути субординаційним або координаційним.

Субординаційне регулювання здійснюється державними органами в односторонньому порядку індивідуально імперативним волевиявленням. Координаційне регулювання здійснюється за допомогою методу автономно-індивідуального волевиявлення і полягає в розробці сторонами договору, що відповідає нормам права і відображає їх узгоджену волю³².

Субординаційні фінансово-правові акти індивідуального регулювання приймаються державними органами та органами місцевого самоврядування в односторонньому порядку в межах їх компетенції і містять індивідуально-імперативні волевиявлення. Вони є юридичними фактами у випадках надання платнику податку податкового кредиту (підстава для зміни податкових правовідносин); надання розстрочки чи відстрочки внесення платежів тощо.

Координаційні фінансово-правові акти індивідуального регулювання є наслідком (результатом) вироблення сторонами угоди відповідно до фінансово-правових норм, яка (угода) відображає волю цих сторін. Ці акти, як юридичні факти розвитку (руху) фінансового правовідношення, пов'язані та невіддільні від субординаційних фінансово-правових актів.

Окрім фінансово-правових актів індивідуального регулювання, підставою розвитку (руху) фінансових правовідносин є інші

³¹ Краснояружский С.Г. Индивидуальное правовое регулирование (общетеоретический аспект) // Государство и право. – 1993. – № 7. – С. 134.

³² Исаков В.В. Юридические факты в советском праве. – М., 1984. – С. 70.

акти, значне місце серед яких посідають судові рішення, заяви суб'єктів фінансових правовідносин, податкові декларації тощо.

Юридичний вчинок – це правомірна дія, з якою фінансово-правова норма пов'язує юридичні наслідки в силу самого факту вольової дії (наприклад, платник податку заявляє про приховування ним доходу, який підлягав оподаткуванню).

Правомірні дії, скеровані на підтримку фінансових інтересів держави, можуть бути виражені, наприклад, у спонсорських внесках на фінансування певних необхідних для держави або органів місцевого самоврядування потреб.

До активних дій як юридичних фактів у фінансовому праві належать і неправомірні дії, тобто поведінка, яка не відповідає приписам фінансово-правових норм. Наприклад, нецільове використання бюджетних коштів є неправомірною дією, яка визнається Бюджетним кодексом України бюджетним правопорушенням і є підставою захисту державою своїх фінансових інтересів.

У теорії права неправомірні дії як юридичні факти класифікують на правопорушення та об'єктивно-протиправні дії (правові аномалії), тобто такі акти вольової поведінки, які мають чисто зовнішній характер, зумовлений суперечливістю окремих норм³³. Але питому вагу серед них мають саме правопорушення, які поділяються на дії-проступки та бездіяльні проступки.

Юридична подія – це обставина, що не залежить від волі учасників правовідносин, але тягне за собою виникнення, зміну або припинення фінансових правовідносин. Так, народження дитини надає одному з батьків право на соціальну податкову пільгу у розмірі 150% мінімальної заробітної плати відповідно до Закону України «Про податок на доходи фізичних осіб».

У фінансовому праві, як і в будь-якій галузі права, мають місце відносні та абсолютні події. *Відносні події* – це явища, що спричинені діяльністю особи і настали незалежно від причин, які їх породили. Їх чисельність у фінансовому праві є незначною. Головним чином вони виступають підставами податкових правовідносин (наприклад, правовідносин з приводу податкових пільг). *Абсолютні події* – це обставини, що не спричинені волею особи і є незалежними від цієї волі. Наприклад, досягнення дитиною 18-річного віку змінює правовідносини одного з батьків зі сплати податку на доходи фізичної особи, оскільки це є підставою для припинення дії соціальної податкової пільги, передбаченої ст. 6

³³ Самощенко И.С. Понятие правонарушения по советскому законодательству. – М., 1963. – С. 39.

Закону України «Про податок на доходи фізичних осіб». До юридичних подій відносяться строки, які мають у фінансовому праві особливе значення.

Юридичні факти за наслідками поділяються на:

- *правостворюючі*, тобто такі, що є підставами для виникнення фінансових правовідносин;
- *правозмінюючі*, тобто такі, що змінюють фінансові правовідносини. Зміна фінансових правовідносин здійснюється на підставі нормативного акта, в якому передбачаються різні юридичні факти. Наприклад, факт збільшення чи зменшення розміру бюджетних асигнувань спричиняє зміну даних правовідносин;
- *правоприпиняючі*, тобто такі, що припиняють фінансові правовідносини. Припинення фінансових правовідносин відбувається також у встановлених нормативними актами випадках (наприклад, погашення фінансового обов'язку, вихід на пенсію тощо). Припинення фінансових правовідносин може бути пов'язано, наприклад, з погашенням фінансового зобов'язання внаслідок сплати грошової суми в строк або стягненням недоїмки; виконанням показників державних доходів по бюджету; використанням виділених бюджетних асигнувань тощо.

Основне місце у фінансовому праві серед зазначених юридичних фактів мають правостворюючі та правоприпиняючі юридичні факти. Разом з тим М.В. Карасьова вважає за доцільне розширити цю класифікацію, доповнивши її *правозавершуючими* юридичними фактами (факти, що завершують фінансові правовідносини)³⁴. Це зумовлено тим, що у правовідносинах з податку на доходи фізичних осіб, правовідносинах з податку на прибуток підприємств застосування до платника податку штрафних санкцій за податкові проступки є можливим тільки у випадку, якщо фінансові (податкові) правовідносини є завершеними, тобто у випадку остаточного сформування податкових обов'язків.

За характером дії юридичні факти у фінансовому праві поділяються на:

- *факти однократної дії*, тобто обставини, з якими норми фінансового права пов'язують юридичні наслідки тільки у даному конкретному випадку;
- *факти безперервної юридичної дії* (факти-стани), тобто обставини, які існують тривалий час і безперервно або періодично

³⁴ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 176.

породжують юридичні наслідки. Факти-стани є досить поширеними у фінансовому праві. Наприклад, досить часто однією з обставин є виникнення права на податкову пільгу.

За походженням юридичні факти у фінансовому праві можна поділити на:

- *первинні*, під якими розуміють факти, на підставі яких виникають та існують фінансові правовідносини. До первинних юридичних фактів належать такі факти, які є базою, матеріалом для узагальнень на законодавчому рівні зведених, похідних юридичних фактів.
- *похідні*, під якими розуміють факти, які виникають на підставі первинних (походять від них), являють їх узагальнене та систематизоване вираження³⁵.

За способом зв'язку юридичного факту з явищами матеріального світу юридичні факти поділяються на:

- *позитивні*, що мають місце у випадках, коли правові наслідки пов'язані з наявністю (існуванням) певного явища;
- *негативні*, що мають місце у випадку відсутності (неіснування) явища.

Підставою руху фінансових правовідносин є не один юридичний факт, а, як правило, фактичний склад, тобто система юридичних фактів, необхідних для настання юридичних наслідків (виникнення, зміни, припинення правовідносин). Усвідомлення фактичних складів здійснюється через їх класифікацію.

За критерієм складності структури фактичні склади поділяються на:

- *фактичні склади з незалежним накопиченням усіх елементів*, тобто такі, що породжують правові наслідки з одночасним існуванням усіх елементів. Такі фактичні склади у фінансовому праві зустрічаються досить рідко;
- *фактичні склади з послідовним накопиченням елементів*. Наприклад, для виникнення правовідносин з перерахування до Державного бюджету перевищення доходів над видатками Національного банку України необхідна наявність такого фактичного складу: факт отримання доходу, факт покриття видатків, факт утворення перевищення доходів над видатками;
- *фактичні склади, побудовані з використанням різних структурних принципів*³⁶.

³⁵ Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. – М., 1984. – С. 42.

³⁶ Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. – М., 1984. – С. 33–34.; Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 184–185.

За ступенем визначеності фактичні склади поділяються на:

- *визначені фактичні склади*, тобто такі фактичні склади, усі елементи яких передбачені в гіпотезах фінансово-правових норм;
- *відносно-визначені фактичні склади*, тобто такі фактичні склади, які не повністю передбачені фінансово-правовими нормами. У нормі вказані тільки фактичні передумови індивідуальних актів, і юрисдикційним органам надається право надавати можливість у порядку індивідуального регулювання вирішувати юридичні питання, які відносяться до правових наслідків з урахуванням конкретних обставин справи³⁷.

За структурою фактичні склади поділяються на *прості, складні та змішані*. Останнім часом намітилася тенденція щодо появи фактичних складів з альтернативним зв'язком елементів і поширення фактичних складів зі зв'язком матеріальних і процесуальних елементів.

Дослідження юридичних фактів має певне значення перш за все, для законодавця. Будь-який юридичний факт та фактичний склад, що встановлюється фінансово-правовою нормою, повинен бути соціально зумовленим, своєчасним, відтворювати реальну ситуацію і концентрувати в собі усі ключові та необхідні моменти. В іншому випадку фактичний склад не буде працювати й призведе до надмірної завантаженості фінансового законодавства.

Юридичні факти та юридичні склади у фінансовому праві повинні відповідати таким вимогам:

- будь-який фактичний склад повинен бути повним, тобто включати елементи, що фіксують усі можливі варіанти розвитку фактичної ситуації;
- урегульованість фактичних складів, що зумовлено тим, що у фінансовому праві для більшості фактичних складів властива послідовність зв'язку елементів, і тому законодавець повинен відрегулювати їх таким чином, щоб вони завжди були в змозі прийти до завершення, щоб у послідовності елементів не створювалися розриви. Враховуючи те, що у фінансовому праві значне місце посідають фактичні склади, які поєднують владне та невідне волевиявлення, важливо, щоб переважали перші;
- чіткість нормативного визначення, тобто чіткість визначення у фінансовому законі фактичного складу чи окремого юридичного факту, для того щоб підзаконні акти мали мінімальну можливість їх конкретизації. В іншому випадку виникає

³⁷ Алексеев С.С. Общая теория права. – М., 1982. – Т.2. – С. 182.

можливість необґрунтованого розширення фактичного складу, його соціальної та економічної незумовленості. Особливо це стосується об'єктів оподаткування як юридичних фактів, на підставі яких виникають правовідносини зі сплати податків. Зазначене зумовлено тим, що об'єкт оподаткування є необхідним елементом податкового закону і тому зазначений об'єкт повинен бути чітко і повно окресленим самими податковим законом. А додаткове окреслення об'єкта оподаткування (особливо його розширення) у підзаконному акті є таким, що суперечать Конституції України та податковим законам.

Проблема фактичних складів та юридичних фактів у фінансовому праві має практичне значення. Як вірно зазначає М.В. Карасьова, в плані фінансової правотворчої діяльності проблема юридичних фактів полягає в їх правильному підборі і чіткому закріпленні в нормативних актах. А в плані правозастосовчої діяльності ця проблема полягає в їх установленні³⁸.

Контрольні питання

1. Дати визначення фінансово-правової норми.
2. Які властивості притаманні фінансово-правовій нормі?
3. Навести класифікацію фінансово-правових норм.
4. Які особливості притаманні фінансово-правовим санкціям?
5. Дати визначення поняття «фінансові правовідносини».
6. Назвати особливості фінансових правовідносин.
7. Навести класифікацію фінансових правовідносин.
8. Як співвідносяться поняття «суб'єкт фінансового права» та «суб'єкт фінансових правовідносин»?
9. Навести приклади юридичних фактів у фінансовому праві.
10. У чому полягає сутність юридичного вчинку як підстави виникнення, зміни чи припинення фінансових правовідносин?

³⁸ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – С. 196.

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За ред. проф. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
2. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
3. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
4. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристъ, 2002. – 384 с.
5. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
6. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Лапинский Д.А. Проблемы юридической ответственности. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2003. – 387 с.
8. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. – 461 с.
9. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. – 240 с.
10. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
11. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
12. У истоков финансового права. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – 432 с.
13. Финансовое право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
14. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
15. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
16. Финансовое право / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
17. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2002. – 555 с.

Наукові статті

1. Берлач А. Экономико-правовой аспект бюджетных отношений в аграрном секторе Украины // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 12. – С. 12–14.
2. Берлач А., Остапшина Т., Тараненко Ю. Організаційно-правові проблеми діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та

- напрями її вдосконалення // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 78–80.
3. Заверуха О.Б. До питання про поняття бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування // Держава і право. – 2000. – Вип. 8. – С. 299–305
 4. Заверуха О.В. Місцеві фінанси як об'єкт фінансово-правового регулювання // Держава і право. – 2001. – Вип. 9. – С. 267–272.
 5. Ковальчук А. Грошово-кредитна сфера як об'єкт правового регулювання // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 64–67.
 6. Кучерявенко М. До питання про систему фінансового права // Право України. – 2003. – № 4. – С. 33–37.
 7. Музика Л., Музика О. Проблеми єдності та протилежності місцевих бюджетів і територіальних громад // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 8. – С. 77–80.
 8. Несторенко А.С. Визначення деяких проблем інституту місцевих фінансів // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 369–371.
 9. Орлюк О. Правові засади діяльності філій Національного банку України // Право України. – 2003. – № 8. – С. 55–59.
 10. Приходько В. Роль Конституційного Суду України в регулюванні банківських відносин // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8. – С. 78–80.
 11. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
 12. Туркіна Н.В. Проблеми виділення фінансових відносин як самостійного інституту фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 346–349.
 13. Чернадчук В.Д. Щодо визначення поняття «бюджетний процес» // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 9. – С. 93–95.
 14. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 286–291.

Правові засади фінансового контролю в Україні

§ 1. Поняття, сутність і призначення фінансового контролю

Невід'ємною складовою частиною фінансової діяльності держави та місцевих утворень є фінансовий контроль. Наявність фінансового контролю об'єктивно зумовлено тим, що фінансам як економічній категорії притаманна не тільки розподільча, а й контрольна функції. Тому використання фінансів державою та місцевими утвореннями для вирішення своїх завдань обов'язково передбачає здійснення контролю за їх виконанням. Фінансовий контроль здійснюється у встановленому законодавством порядку усією системою органів державної влади та місцевого самоврядування, в тому числі спеціальними контролюючими органами.

Фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами, і водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому. Особливе місце фінансового контролю в загальній системі контролю як елемента в системі управління суспільними процесами зумовлюється його специфікою, що виявляється у контрольній функції самих фінансів. Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль всеохопним і всеосяжним.

Водночас для того, щоб з потенційно можливого фінансовий контроль став реальним на практиці, необхідно розрізняти його базисні і надбудовні елементи. Якщо контрольна функція фінансів є властивістю самих фінансів і виступає базисом фінансово-контрольних правовідносин, то власне фінансовий контроль є діяльністю відповідних органів і організацій, що його здійснюють.

Значення фінансового контролю полягає в тому, що при його здійсненні перевіряються:

- дотримання встановленого правопорядку в процесі фінансової діяльності органами державної влади та місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, громадянами;
- економічна обґрунтованість та ефективність здійснення дій, відповідність їх завданням держави та місцевих утворень.

Таким чином, фінансовий контроль є важливим засобом забезпечення законності та доцільності здійснюваної фінансової діяльності¹.

Вимога дотримання законності у діяльності щодо утворення, розподілу та використання грошових фондів держави та місцевих утворень має конституційну основу, оскільки згідно з ч. 2 ст. 6 Конституції України органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України.

Визначення поняття фінансового контролю змінювалося з розвитком суспільства. У більшості наукових джерел соціалістичного періоду фінансовий контроль визначався як одна із сфер, ланок, форм, галузей контролю за суспільним виробництвом і розподілом продукції. Е.О. Вознесенський визначав фінансовий контроль як одну із форм контролю рублем на всіх стадіях розширеного соціалістичного відтворення, важливу ланку державного контролю за виробництвом і розподілом суспільного продукту, використанням матеріальних і грошових засобів, що належать суспільству. Фінансовий контроль – діяльність державних і громадських органів, яка полягає у перевірці обґрунтованості процесів формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою збереження планових пропорцій у розширеному соціалістичному виробництві². Таким чином, автор визначає фінансовий контроль як різновид державного контролю.

Характерним є також ототожнення фінансового контролю з контрольною функцією фінансів як у працях, виданих у радянську добу, так і в працях, виданих в Україні після 1991 року. І.А. Белобжецький наголошував, що фінансовий контроль виступає як результат практичного використання державою контрольних функцій фінансів, тобто внутрішньо властивої їм риси –

¹ Финансовое право. – М.: Юристъ, 1999. – С.109.

² Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. – М.: Юридическая литература, 1973.

можливості виступити засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу, хоча і зазначав, що однозначно трактувати поняття «контрольна функція фінансів» і «фінансовий контроль» не можна³. Але слід зазначити, що ряд авторів визнавали наявність не фінансового, а фінансово-господарського контролю, який, на їх думку, досліджує фінансово-господарську діяльність підприємств у сфері виробництва, обміну й споживання суспільно-необхідного продукту⁴.

З урахуванням змін, що відбулися протягом останнього десятиріччя, дещо змінилися підходи до визначення поняття фінансового контролю. Висловлено думку, згідно з якою фінансовий контроль слід розглядати як врегульовану правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування з перевірки формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання фінансових ресурсів держави й органів місцевого самоврядування, використання державної і комунальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявити й попередити недоліки в роботі підконтрольних об'єктів⁵. Але це визначення, на думку І. Стефанюка, викликає певні зауваження, зокрема, воно містить неповний перелік суб'єктів контролю, включається можливість його здійснення безпосередньо суб'єктами господарювання, аудитором тощо – тобто суб'єктами, які не відносяться ні до державних органів, ні до органів місцевого самоврядування. Не враховано той факт, що фінансові ресурси держави включають державні фінансові ресурси (у т.ч. органи місцевого самоврядування), ресурси суб'єктів підприємництва та населення, тому, на думку автора, зайвим у визначенні є включення фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування⁶.

Різні підходи до визначення поняття фінансового контролю мають місце й сьогодні. Зокрема, В.Г. Мельничук визначає фінансовий контроль як один із видів державного контролю, що здійснюється спеціально створеними для цього державними органами і службами, їх територіальними представництвами, органами

³ Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989. – С. 24.

⁴ Наприклад, див. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989; Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: Вища школа, 1994.

⁵ Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере // Экономист. – 2001. – № 1. – С. 16–23.

⁶ Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 3.

виконавчої влади, контрольно-ревізійними службами підприємств, установ, організацій, суб'єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно (відповідно до їх статусу, функцій та повноважень) з метою перевірки законності та ефективності формування, володіння та використання коштів зведеного бюджету України, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та підпорядкування. У наведеному визначенні до переліку суб'єктів, що здійснюють фінансовий контроль, не включено органи місцевого самоврядування, які не є органами виконавчої влади. Крім того, предметом контролю поряд із фінансовими ресурсами, на думку І. Стефанюка, безпідставно визначено державне майно та фінансову діяльність, а також не враховано, що усі операції з майном, і не тільки державним, та фінансова діяльність обслуговуються фінансовими ресурсами.

На думку А.В. Шаповалова, під фінансовим контролем слід розуміти одну із форм управління фінансами, особливу сферу контролю, зумовлену формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави, що передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів. Але це визначення не містить вказівки на коло осіб, які здійснюють контроль, а форма контролю зведена лише до перевірки.

На думку І. Стефанюка, фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна та коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, та удосконаленню управління економікою⁷.

Спроби надати визначення поняття фінансового контролю робилися й робляться також і в юридичній літературі. Так, на думку Н.І. Хімичевої, фінансовий контроль – це контроль за законністю та доцільністю дій в галузі утворення, розподілу та

⁷ Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С.4.

використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави та її регіонів⁸.

П.С. Пацурківський визначає фінансовий контроль як цілеспрямовану діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин⁹.

Існує визначення фінансового контролю як регламентованої нормами права діяльності державних, муніципальних, громадських органів та організацій, інших суб'єктів господарювання щодо перевірки своєчасності й точності фінансового планування, обґрунтованості й повноти надходжень доходів у відповідні грошові фонди, правильності та ефективності їх використання¹⁰.

Фінансовий контроль є одним з видів фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання у процесі утворення, розподілу й використання грошових фондів держави¹¹.

Фінансовий контроль притаманний усім фінансово-правовим інститутам і тому, крім загальних фінансово-правових норм, що регулюють організацію та порядок проведення фінансового контролю в цілому, є норми, які враховують його специфіку в окремих фінансово-правових інститутах і закріплені відповідним законодавством (наприклад, бюджетним, податковим, банківським тощо).

Основними напрямками фінансового контролю у відносинах, врегульованих фінансовим правом, є:

- перевірка виконання органами державної влади та місцевого самоврядування функцій щодо утворення, розподілу, перерозподілу та використанню фінансових ресурсів відповідно до їх компетенції;
- перевірка виконання організаціями та громадянами фінансових зобов'язань перед державою та територіальними громадами;

⁸ Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичев. – М.: Юристъ, 1999. – С.109–110.

⁹ Фінансове право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Х.: «Консум», 1999. – С. 80–81.

¹⁰ Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – С. 37–38.

¹¹ Финансовое право: Учебник. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 40–41.

- перевірка правильності використання державними, казенними та комунальними підприємствами, установами, організаціями, що знаходяться в їх господарському віданні або оперативному управлінні, грошових ресурсів (бюджетних і власних коштів, банківських позик, позабюджетних та інших коштів);
- перевірка дотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків та збереження коштів підприємствами, організаціями, установами;
- виявлення внутрішніх резервів виробництва, можливостей підвищення рентабельності господарства, росту продуктивності праці, більш економного та ефективного використання матеріальних та грошових ресурсів;
- попередження та усунення порушень фінансової дисципліни. У випадку їх виявлення у встановленому порядку застосовуються заходи впливу щодо організацій, посадових осіб та громадян, забезпечується відшкодування матеріальних збитків, заподіяних державі, організаціям, громадянам.

Завдяки здійсненню фінансового контролю укріплюється фінансова дисципліна. Міра і глибина реалізації контрольної функції багато в чому залежить від стану фінансової дисципліни, яка розглядається як одна із сторін законності. Вона виражає обов'язковий для всіх осіб (фізичних та юридичних) порядок ведення фінансового господарства, дотримання встановлених норм і правил, виконання фінансових зобов'язань.

Фінансова дисципліна – це чітке дотримання встановлених приписів і порядку утворення, розподілу та використання грошових фондів держави, суб'єктів місцевого самоврядування, підприємств, організацій, установ¹².

Вимоги фінансової дисципліни визначаються загальними принципами організації фінансів та специфічними умовами їх функціонування у структурних підрозділах матеріального виробництва і невиробничої сфери. Ці вимоги поширюються не тільки на підприємства, організації, установи, громадян, а й на органи державної влади та місцевого самоврядування та їх посадових осіб. Таким чином, фінансовий контроль забезпечує інтереси держави, місцевих (адміністративно-територіальних) утворень, а також сприяє дотриманню прав та інтересів суб'єктів фінансових правовідносин.

Фінансовий контроль, як вид контролю взагалі, можна уявити у вигляді системи, стосовно складу якої висловлюються різні

¹² Финансовое право. – М.: Юристъ, 1999. – С. 110.

точки зору. Існує думка про те, що обов'язковим елементом системи фінансового контролю є суб'єкт, який його здійснює, оскільки його відсутність унеможлиблює контроль взагалі. Другим елементом системи є об'єкт контролю. Можливість контролю зумовлюється певним зв'язком між суб'єктом та об'єктом, оскільки відсутність цього зв'язку також призводить до неможливості контролю¹³. Тому на перший погляд систему фінансового контролю можна уявляти як взаємопов'язану сукупність контролюючого суб'єкта, контрольних дій та контрольованого об'єкта¹⁴. І. Стефанюк запропонував модель системи фінансового контролю, яка включає такі елементи:

- контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) – це юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають у навколишньому господарському середовищі;
- контрольні дії – це операції порівняння (зіставлення) показників діяльності підконтрольного суб'єкта з певною нормою (нормами), здійснювані контролюючими суб'єктами з метою знаходження й блокування відхилень від цих норм;
- підконтрольний об'єкт (об'єкт контролю) – це фізична чи юридична особа (особи), на певний вид діяльності яких спрямовуються контрольні дії;
- предмет контролю – це конкретний вид діяльності (певні фінансово-господарські операції) підконтрольного суб'єкта, на які спрямовуються контрольні дії контролюючого суб'єкта.

На нашу думку, виходячи із аналізу структури фінансово-контрольних правовідносин, систему фінансового контролю можна уявити у вигляді сукупності таких елементів:

- *суб'єкти фінансового контролю*, до яких відносяться *контролюючі суб'єкти*, тобто уповноважені фінансовим законодавством на здійснення контролю за дотриманням приписів фінансового законодавства органи та *підконтрольні суб'єкти*, тобто особи, фінансова діяльність яких підлягає контролю;
- об'єкт контролю – це реальна фінансова діяльність учасників щодо здійснення дій, передбачених фінансовим законодавством, тобто власне фінансова діяльність;

¹³ Див.: Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). – К.: КДТЕІ, 1998. – 370 с.

¹⁴ Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С.5.

- предмет контролю – це встановлені фінансовим законодавством фінансові показники діяльності підконтрольних суб'єктів.

Наказом Головки КРУ від 09.08.2002 № 168 «Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна» затверджено Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна. Згідно з цим Стандартом суб'єкт державного фінансового контролю – це міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які наділені повноваженнями на здійснення фінансового контролю, їх самостійні контрольно-ревізійні підрозділи або інші їхні підрозділи (особи), які наділені такими повноваженнями.

Стандартом визначено *контрольний захід* як сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються суб'єктами державного фінансового контролю в межах повноважень, визначених Конституцією України та іншими актами законодавства, що регулюють їх діяльність і спрямовані на повний комплекс (систему) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаної з використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна¹⁵.

У науковій літературі існують різні думки щодо встановлення предмета фінансового контролю. Так, зокрема, І.А. Белобжецький, критично проаналізувавши дослідження ряду вчених, зробив висновок, що предметом фінансового контролю (фінансово-господарського) є господарські і фінансові операції та процеси підприємств, об'єднань, установ та інших підрозділів матеріального виробництва і невиробничої сфери, що розглядаються з позицій їх законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності, забезпечення збереження власності, обґрунтованості формування й використання централізованих і децентралізованих грошових фондів¹⁶.

Контроль не може обмежуватися тільки реєстрацією окремих недоліків, порушень законності і державної дисципліни. Основне призначення контролю, вважає І. Стефанюк, полягає в тому, щоб

¹⁵ Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна // Збірник поточного законодавства, нормативних актів, арбітражної та судової практики. – 2002. – № 40. – С. 22–23.

¹⁶ Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989. – С. 33.

забезпечити органічне поєднання попередження, виявлення і ліквідації недоліків та порушень, відшукування та швидке введення в дію невикористаних резервів інтенсифікації виробництва й підвищення його ефективності.

На думку П.С. Пацурківського, формально об'єктом фінансового контролю є фінансові показники діяльності, але оскільки вони або регламентують процес утворення, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів, або відображають результативність їх кругообігу, фактичним об'єктом фінансового контролю є весь процес виробничо-господарської діяльності. Саме цим зумовлена винятково важлива роль фінансового контролю у системі управління суспільними процесами. Необхідною умовою ефективності фінансового контролю є система бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і повноту відображення руху вартісних показників підзвітної юридичної чи фізичної особи. Лише за такої умови результати фінансового контролю дають можливість для аналізу і об'єктивної оцінки динаміки фінансових показників і коригування процесу реалізації фінансової політики держави¹⁷.

Державний фінансовий контроль охоплює процес формування та виконання не лише Державного бюджету, а й місцевих бюджетів, оскільки державою повинен здійснюватися контроль при: наданні регіональним і місцевим бюджетам дотацій (субсидій) і кредитів з Державного бюджету України на фінансування їх поточних та капітальних видатків; санкціонуванні випуску місцевих позик; реалізації урядових програм тощо.

Виходить за рамки державного фінансового контролю фінансовий контроль, що здійснюється у сфері діяльності монополій і приватного підприємництва самими власниками фінансового капіталу чи його окремих складових. На цьому рівні в структурі організації фінансового контролю в ринковій економіці має місце аналогія з внутрівідомчим фінансовим контролем, що діяв у країнах з адміністративно-командною системою управління при державній формі власності. Однак якщо в ефективності внутрішньовідомчого контролю найбільшою мірою була зацікавлена держава, то в ринковій економіці в ефективності внутрішнього власного фінансового контролю зацікавлені безпосередньо власники капіталу.

Самостійною ланкою фінансового контролю є професійний фінансовий контроль незалежних аудиторських фірм. Він

¹⁷ Фінансове право / Кер. авт. кол. і відп. ред. Л.К. Воронова. – Х.: «Консум», 1999. – С. 78–79.

здійснюється у випадку і на умовах, передбачених законом, а також на замовлення власника фінансових ресурсів на умовах платності послуг методом вільного вибору аудитора. Аудиторська перевірка спрямована на оцінку достовірності фінансової звітності, глибокий професійний економічний аналіз фінансової діяльності, оцінку фінансової надійності фірми та підготовку відповідного висновку. Аудитори несуть не тільки моральну, а й юридичну відповідальність за якість наданих ними послуг.

В юридичній літературі фінансовий контроль також визнається як:

- засіб забезпечення законності та фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням;
- обстеження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових праввідносин порівняно із заданими показниками;
- діяльність державних органів і недержавних організацій щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни при утворенні, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей.

Фінансовий контроль властивий для всіх фінансово-правових інститутів. Тому поряд із загальними фінансово-правовими нормами, що регулюють організацію і порядок здійснення фінансового контролю в цілому, є норми, що враховують його специфіку в окремих фінансово-правових інститутах.

Таким чином, основний зміст фінансового контролю у відносинах, що регулюються фінансовим правом, можна звести до наступного:

- перевірки виконання юридичними і фізичними особами фінансових зобов'язань перед державою і місцевими утвореннями (перед територіальною громадою, як зазначається у ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб»);
- перевірки правильності використання державними і комунальними підприємствами, установами і організаціями грошових ресурсів, що перебувають у їх господарському віданні чи оперативному управлінні;
- перевірки дотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків і зберігання грошових коштів підприємствами, установами і організаціями на рахунках у фінансово-кредитних установах;
- виявленні внутрішніх резервів виробництва – можливостей підвищення продуктивності праці, рентабельності, економії грошових і матеріальних ресурсів і т.д.
- попередженні та усуненні виявлених порушень фінансової дисципліни.

У випадку виявлення порушень винні особи притягаються до відповідальності у встановленому законом порядку і забезпечується відшкодування заподіяної шкоди.

Отже, у загальному розумінні фінансовий контроль зводиться до спостереження за фактичним станом показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин та порівняння показників фінансової діяльності із заданими нормативними показниками.

§ 2. Види фінансового контролю

З метою більш глибокого усвідомлення змісту та обсягу поняття фінансового контролю видається доцільним провести його класифікацію. До тепер в юридичній літературі не існує єдиного підходу щодо класифікації видів фінансового контролю, яка проводиться за різними підставами або критеріями.

Залежно від фактора часу проведення контролю виділяються такі види контролю.

1. *Попередній фінансовий контроль*, що здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань. Це стосується насамперед процесу визначення обсягу фінансових ресурсів держави на плановий період та їх основної частини, що акумулюється в Державному бюджеті України, а також їх розподілу між окремими суспільними потребами та одержувачами державних фінансових ресурсів тощо.

Попередній фінансовий контроль здійснюється на стадії розробки і прийняття законів та інших нормативно-правових актів з фінансових питань. З цією метою здійснюється кваліфікована експертна оцінка фінансових результатів запровадження того чи іншого рішення, яке може бути прийнятим. Попередній фінансовий контроль, проведений на основі глибокого аналізу і розрахунків фінансових результатів, забезпечує об'єктивність оцінки доцільності прийняття чи неприйняття відповідного рішення і має важливе значення для профілактики порушень фінансової дисципліни та інших фінансових правопорушень.

Попередній фінансовий контроль передуює витрачання фінансових ресурсів та прийняттю будь-яких рішень з фінансових та інших, пов'язаних з ними, питань. Він сприяє вибору найбільш доцільних та ефективних рішень, що забезпечують максимальну ефективність використання фінансових ресурсів і оптимальну збалансованість вартісних і натурально-речових пропорцій, а

також показників економічного і соціального розвитку суспільства та держави. З цією метою перевіряються проекти фінансово-правових та інших актів, які підлягають затвердженню чи прийняттю і стають основою для наступної діяльності – проекти бюджетів, фінансових планів і кошторисів, кредитні і касові заявки тощо. Як правило, попередній фінансовий контроль здійснюється вищим органом законодавчої влади та іншими представницькими та виконавчими органами, хоча об'єктивно він мав би здійснюватися постійно усіма суб'єктами фінансових правовідносин.

2. *Поточний фінансовий контроль* – це контроль за безпосередньо оперативною фінансовою діяльністю, тобто за власне фінансовим процесом. Він полягає в систематичній перевірці дотримання фінансової дисципліни, тобто дотримання вимог фінансово-правових норм і фінансових нормативів, насамперед неухильного дотримання встановлених фінансових показників, обов'язкових платежів до бюджету тощо. Цей вид контролю справляє найбільший вплив на процес формування і використання фінансових ресурсів у всіх структурах суспільного виробництва. Як правило, поточний фінансовий контроль здійснюється органами безпосереднього управління фінансовою діяльністю, хоча у цьому виді контролю задіяні майже всі суб'єкти фінансових правовідносин.

3. *Наступний фінансовий контроль* – це контроль за результатами фінансової діяльності. Він проводиться після здійснення фінансових операцій (виконання фінансових зобов'язань перед державою, одержання і використання грошових коштів від держави на певні потреби) і, як правило, після завершення певних етапів діяльності з метою з'ясування ефективності та законності фінансової діяльності. Результати наступного фінансового контролю є базою для аналізу та оцінки не лише ефективності використання фінансових ресурсів, а й ефективності організації фінансової роботи, застосування контрольних фінансових та інших норм і нормативів у цілому. Участь у цьому виді контролю беруть усі суб'єкти фінансових правовідносин з тією лише різницею, що кожен з них здійснює наступний фінансовий контроль на своєму рівні та в межах наданої йому компетенції.

Усі зазначені види контролю здійснюються безпосередньо працівниками фінансових структур, які займаються виробничо-господарською та фінансовою діяльністю, а також власниками фінансових ресурсів. Значення й роль усіх видів фінансового контролю

при цьому не змінюється, а обмежується лише сфера його застосування – установою, організацією, підприємством тощо. Особливістю є й те, що головний акцент робиться при цьому не на перевірку дотримання фінансової дисципліни, хоча це не випускається з поля зору зовсім, а на оборотність фінансових ресурсів, тобто ефективність їх використання та відображення в обліку та звітності.

Залежно від *підстави проведення контролю* виділяється *обов'язковий та ініціативний фінансовий контроль*. *Обов'язковий контроль* здійснюється:

- в силу вимог нормативних актів (контроль із боку Рахункової палати Верховної Ради України за виконанням бюджету за підсумками року, що завершився);
- за рішенням компетентних органів держави (рішення органу державної податкової служби з метою з'ясування повноти виконання платниками податків фінансових обов'язків перед державою).

Ініціативний фінансовий контроль здійснюється на підставі власних рішень господарюючих та інших суб'єктів.

За суб'єктивним складом органів, що здійснюють фінансовий контроль, виділяється:

- фінансовий контроль представницьких органів (органів законодавчої влади і органів місцевого самоврядування);
- фінансовий контроль Президента України;
- фінансовий контроль органів виконавчої влади загальної компетенції;
- фінансовий контроль органів виконавчої влади спеціальної компетенції;
- фінансовий контроль фінансово-кредитних органів;
- внутрішній фінансовий контроль;
- громадський фінансовий контроль;
- аудиторський фінансовий контроль.

В юридичній та економічній літературі зустрічаються й інші підходи до класифікації видів фінансового контролю. Так, за організаційною структурою (залежно від суб'єктів здійснення) М.Т. Білуха поділяє фінансовий контроль на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника; залежно від контрольних дій – на види за періодичністю здійснення: попередній, оперативний (поточний) та заключний (ретроспективний), за інформаційним забезпеченням на документальний та фактичний¹⁸.

¹⁸ Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: Вища школа, 1994. – С. 12, 22–24.

Але, на думку І. Стефанюка, недоліком запропонованої вище класифікації залежно від суб'єктів здійснення контролю є виділення незалежного контролю. Автор зауважує, що, виділяючи такий вид фінансового контролю як незалежний, логічним було б визначити, від чого цей контроль має бути незалежним. Якщо від держави, тоді і муніципальний, і в більшості випадків контроль власника (з огляду на форму власності підприємницьких структур) є незалежним контролем. Якщо від підконтрольного суб'єкта, то незалежним також є і державний, і муніципальний контроль. Отже, виходить, що контроль є незалежним до контролюючого суб'єкта, тобто сам фінансовий контроль є незалежний до себе, що видається, на його думку, помилковим. Потрібно врахувати й те, що контроль власника завжди передбачає прямий (безпосередній) або опосередкований (представницький) контроль. Останній може здійснюватися як аудиторськими фірмами (аудиторами), так і державними органами, що передбачено чинними нормативно-правовими актами, зокрема п. 15 Указу Президента України від 23.07.1998 р. № 817/98 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності»¹⁹.

Залежно від суб'єктів, які здійснюють контроль, О.М. Ковальова виділяє загальнодержавний, відомчий, внутрішньогосподарський, суспільний і незалежний (аудиторський) фінансовий контроль. Ознакою загальнодержавного контролю є те, що його здійснюють органи державної влади й державного управління і він охоплює об'єкти господарювання незалежно від відомчої належності²⁰.

Залежно від взаємовідносин суб'єкта й об'єкта контролю В.О. Шевчук поділяє фінансовий контроль на зовнішній і внутрішній, а залежно від суб'єктів контролю та характеру контрольної діяльності поділяє на державний, муніципальний і незалежний. Він зазначає, що державний контроль виокремлюється у сфері державної влади, муніципальний – у сфері місцевого самоврядування, незалежний – у сфері громадянського суспільства, тобто можна розуміти так, що результати вказаних видів контролю призначені для прийняття рішень тільки у цих сферах²¹.

¹⁹ Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 5.

²⁰ Финансы / Под ред. А.М. Ковалевой. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 18–25.

²¹ Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). – К.: КДТЕІ, 1998. – С. 67–72.

На наш погляд, у всіх наведених класифікаціях поділ фінансового контролю на види залежно від суб'єктів його здійснення потребує уточнення, оскільки розглянуті класифікації не враховують можливості прямого здійснення контролю контрагентами або споживачами товарів (робіт, послуг) з метою захисту власних економічних інтересів, що, зокрема, впливає з поняття фінансового контролю. Тому І. Стефанюк пропонує доповнити розглянуті вище класифікації таким видом фінансового контролю, як контроль споживача (інвестора), який не належить до жодного з наведених, оскільки здійснюється юридичною чи фізичною особою винятково у власних інтересах – як споживача чи інвестора в межах, визначених законодавством та (або) укладеною угодою. Залежно від суб'єктів ініціювання фінансового контролю та його здійснення І. Стефанюк виділяє такі види фінансового контролю:

- державний фінансовий контроль;
- муніципальний фінансовий контроль;
- фінансовий контроль власника;
- фінансовий контроль споживача (інвестора).

Такий поділ, на його думку, охоплює всіх суб'єктів його ініціювання та здійснення і визначає, хто організовує контроль і є основним користувачем його результатів: держава (в особі Верховної Ради України, Президента України, Уряду, інших органів виконавчої влади і державних установ), органи місцевого самоврядування, власник чи споживач, що є важливим з управлінської точки зору²².

Державний фінансовий контроль залежно від того, чи формулюють суб'єкти фінансового контролю критерії (норми) фінансового контролю і чи є вони його ініціаторами, поділяється на два різновиди:

- *загальний державний фінансовий контроль*, який здійснюють Верховна Рада України (в цілому як орган або її комітети, або народні депутати), Президент України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Міністерство фінансів України, органи прокуратури, внутрішніх справ та служби безпеки, Верховна Рада й Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації. Особливість цих суб'єктів полягає в тому, що вони є як ініціаторами, так і виконавцями фінансового контролю;

²² Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 5.

- *спеціалізований державний фінансовий контроль*, який, у свою чергу, поділяється на позавідомчий та відомчий. *Позавідомчий спеціалізований державний фінансовий контроль* складається з парламентського та урядового контролю і охоплює усіх суб'єктів незалежно від форми власності. Парламентський фінансовий контроль здійснює Рахункова палата, а урядовий – Державна контрольно-ревізійна служба України, Державне казначейство України, Державна митна служба України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна України. *Відомчий спеціалізований державний фінансовий контроль* проводять контрольно-ревізійні підрозділи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тільки у підпорядкованих міністерствам і відомствам структурах.

Муніципальний контроль, контроль власника і контроль споживача (кожний із цих видів) також поділяється на два різновиди:

- *прямий (безпосередній) фінансовий контроль*, який здійснюється керівниками, тимчасовими контрольними групами, ревізійними комісіями, контролерами або бухгалтерами місцевих рад, об'єктів контролю чи споживачами;
- *опосередкований (представницький) фінансовий контроль*, який здійснюється аудиторськими фірмами, аудиторами та іншими суб'єктами (наприклад, опосередкований муніципальний фінансовий контроль, як правило, проводиться органами державної контрольно-ревізійної або податкової служби).

Згідно зі Стандартом державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна «Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю» під *внутрішнім фінансовим контролем* розуміється система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна²³.

²³ Збірник поточного законодавства, нормативних актів, арбітражної та судової практики. – 2002. – № 40. – С. 27.

§ 3. Методи та форми фінансового контролю

З метою реалізації певних функцій фінансового контролю (профілактичної, інформаційної, мобілізуючої тощо) застосовуються специфічні методи фінансового контролю, які є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад є поєднання загальнонаукових і методичних прийомів пізнання, що дає можливість комплексно здійснити дослідження законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкту контролю.

В юридичній літературі не існує єдиної точки зору щодо методів та правових форм фінансового контролю. Одні вчені вважають, що фінансовий контроль здійснюється в різних формах, під якими розуміються способи вираження його змісту та внутрішня організація, які модифікуються зі змінами змісту. Одночасно форма активно впливає на зміст, прискорюючи чи стримуючи його розвиток залежно від того, наскільки вона відповідає змісту, що змінився. Таким чином, на думку прибічників цієї точки зору, форма фінансового контролю є способом конкретного вираження і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю. Виходячи із зазначеного, виділяються такі форми фінансового контролю: ревізія, спостереження, обслідування, перевірка, аналіз тощо²⁴.

Інші автори, розуміючи під формою фінансового контролю способи конкретного вираження і організації контрольних дій, залежно від часу здійснення контролю виділяють три його форми: попередній, поточний і наступний фінансовий контроль²⁵.

Найбільш поширеною у фінансово-правовій літературі є думка про те, що фінансовий контроль здійснюється різними методами. Під методом фінансового контролю розуміють засоби, прийоми і способи його здійснення²⁶. Методи фінансового контролю обираються залежно від сукупності факторів – суб'єкта контролю, об'єкта контролю, мети і завдань, що постають перед суб'єктом фінансового контролю, підстав виникнення контрольних

²⁴ Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – С. 59.

²⁵ Финансовое право: Учебник. – Х.: ООО «Одиссей», 2003. – С. 57.

²⁶ Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учеб. пособие. – М.: Юрист, 2002. – С. 50.; Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 66.

правовідносин, а також від інших обставин. Найбільш поширеною є думка щодо існування таких методів фінансового контролю:

- ревізія;
- перевірка;
- інспекція;
- обстеження;
- спостереження;
- аналіз;
- заслуховування доповідей, інформацій посадових осіб про фінансову діяльність на сесіях органів місцевого самоврядування, засіданнях органів державної виконавчої влади²⁷.

Ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій, установ, дотриманням законодавства із фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального розкриття недоліків, розтрат, привласнень, крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Ревізія є всеохопним методом фінансового контролю, що являє собою систему обов’язкових контрольних дій щодо документальної та фактичної перевірки законності та обґрунтованості господарських і фінансових операцій, правильності їх відображення у бухгалтерському обліку та звітності, а також законності дій керівника та головного бухгалтера й інших осіб, на яких відповідно до законодавства та нормативних актів покладено відповідальність за їх здійснення²⁸.

За результатами ревізії складається акт, який має важливе юридичне значення. Він підписується керівником ревізійної групи, керівником організації, що перевіряється, та її головним бухгалтером. На підставі акту ревізії вживаються заходи щодо усунення виявлених порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяної матеріальної шкоди, висловлюються пропозиції щодо попередження порушень фінансової дисципліни, а також щодо притягнення винних осіб до відповідальності.

Ревізія являє собою метод найбільш глибокого і всебічного обстеження фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб’єктів з метою з’ясування доцільності та законності цієї діяльності. Ревізії здійснюють практично всі контролюючі суб’єкти. Підставою є завчасно складений план заходів фінансового

²⁷ Фінансове право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – С. 85.

²⁸ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 69.

контролю відповідного контролюючого суб'єкта. У фінансово-контрольній діяльності застосовуються також і позапланові ревізії, які здійснюються на вимогу компетентних органів у зв'язку із непередбаченими обставинами. Найчастіше вони призначаються за поданням правоохоронних органів.

За змістом ревізії поділяють на *фактичні* та *документальні*. *Фактична ревізія* означає перевірку не тільки документів, а й наявності грошових коштів та матеріальних цінностей. У ході фактичної ревізії перевіряється вся фінансова діяльність підконтрольного суб'єкта. Ревізори організують інвентаризацію матеріальних цінностей, перевіряють стан збереження матеріальних цінностей, підраховують, зважують і виміряють товарно-матеріальні цінності, що перебувають на складах і у виробництві, перевіряють наявність грошей, цінних паперів, документів тощо.

Документальна ревізія полягає у перевірці різних фінансових документів і в першу чергу – первинних грошових документів (рахунки, платіжні відомості, ордери, чеки та інші), а не тільки звітів, кошторисів тощо. У ході її проведення з'ясовується наявність необхідних фінансових документів, їх оформлення, облік і зберігання. На підставі аналізу фінансових документів визначається законність і доцільність витрачання коштів.

За критерієм періоду діяльності, який обслідується, ревізії поділяються на *вибіркові* і *фронтальні*. *Вибіркова (часткова)* ревізія є перевіркою фінансової діяльності за певний короткий проміжок часу. При *фронтальній (повній)* ревізії перевіряється вся фінансова діяльність підконтрольного суб'єкта за значний період часу. Повна ревізія охоплює всі сторони фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта: стан зберігання грошових коштів і матеріальних цінностей; відповідність їх даним бухгалтерського обліку; відповідність фактичних витрат бухгалтерським документам; своєчасність і правильність проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, розрахунків з підприємствами; правильність використання грошових коштів і матеріальних цінностей; виконання фінансових і господарських планів.

За критерієм об'єкта діяльності, що перевіряється, ревізії поділяються на *комплексні* і *тематичні*. При проведенні комплексної ревізії перевіряється фінансова діяльність у різних сферах. Як правило, у них беруть участь ревізори одночасно декількох перевіряючих органів. *Тематичні* ревізії зводяться до обслідування однієї сфери фінансової діяльності.

Кожна ревізія повинна бути підготовлена належним чином. Для її здійснення призначається склад ревізійної комісії, розробляється програма проведення ревізії, вивчається необхідне законодавство та інші нормативні акти; члени комісії ознайомлюються з висновками попередньої ревізії. Про проведення ревізії повідомляють керівника підконтрольного суб'єкта. Строк ревізії, як правило, не повинен перевищувати 30 робочих днів. Ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетних установ здійснюються не рідше одного разу у два роки, а у сфері матеріального виробництва – не рідше разу на рік.

Результати ревізії оформлюються актом ревізії, в якому вказується мета ревізії, підстава, склад комісії, основні результати ревізії, причини, що зумовили порушення фінансового законодавства, та особи, які їх учинили, пропонуються заходи щодо ліквідації виявлених порушень та міри відповідальності винних посадових осіб. В акті фіксується лише те, що фактично встановлено, при цьому кожне положення повинно бути достатньо аргументованим. Акт підписується керівником ревізійної групи, а також керівником та головним бухгалтером підконтрольного суб'єкта. За наявності заперечень чи зауважень до акта керівник і головний бухгалтер додають до акта свої зауваження і заперечення. Акт передається особі, яка призначила ревізію, а також у відповідні фінансові органи (по лінії прямих функціональних зв'язків контролюючого та підконтрольного суб'єктів).

При необхідності може бути складений проміжний акт ревізії, зокрема при виявленні зловживань чи інших порушень, за які передбачена кримінальна відповідальність, а також порушень, сліди яких можуть бути ліквідовані (наприклад, недостача грошей у касі).

Під час здійснення ревізії ревізор має право:

- перевіряти всі необхідні документи, а при виявленні підробок у документах або фіктивних документів вилучати їх;
- проводити контрольні заміри виконуваних робіт;
- вимагати проведення інвентаризації фондів товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів;
- опечатувати каси та інші приміщення;
- вимагати довідки і копії документів у осіб, підприємств, пов'язаних із фінансово-господарськими операціями об'єктів, що перевіряються;
- проводити зустрічні перевірки, тобто встановлювати відповідність документів і даних підконтрольного суб'єкта документам і даним, що належать тим підприємствам, установам,

організаціям, від яких одержані чи яким видані грошові кошти і матеріальні цінності;

- залучати спеціалістів для визначення кількості і якості продукції, послуг, виконаних робіт, перевірки фактичних витрат сировини і матеріалів.

Висновки ревізії підлягають розгляду у двотижневий строк керівником, який призначив ревізію. На їх підставі визначаються заходи щодо усунення виявлених порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяної матеріальної шкоди; розробляються пропозиції щодо попередження в майбутньому порушень фінансової дисципліни; винні особи притягуються до відповідальності. Керівник установи, що призначила ревізію, зобов'язаний забезпечити контроль за виконанням рішень, ухвалених на підставі результатів ревізії. Посадові особи, з вини яких допущені порушення фінансової дисципліни, про що вказується в акті ревізії, можуть бути притягнуті до матеріальної, дисциплінарної чи кримінальної відповідальності, а також до декількох видів відповідальності одночасно.

Перевірка – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Здійснюється з окремих питань на підставі звітних, балансових і видаткових документів. У ході її проведення виявляються порушення фінансової дисципліни та намічаються заходи щодо усунення їх негативних наслідків, які оформлюються довідкою чи доповідною запискою.

В юридичній літературі перевірка визначається як метод фінансового контролю, що являє одиничну контрольну дію або дослідження стану справ на окремій ділянці діяльності організації, що перевіряється²⁹. Перевірки поділяються на тематичні (вивчення окремих сторін фінансово-господарської діяльності) та документальні (вивчення фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта на підставі тільки документів).

Обстеження, як і перевірка, охоплює окремі сторони діяльності підприємств, установ, організацій, але, на відміну від перевірки, проводиться за значно ширшим колом показників і виявляє фінансовий стан підконтрольних суб'єктів, перспективи їх розвитку, необхідність реорганізації або перепрофілювання. У ході проведення обстеження часто здійснюються опитування, анкетування. Обстеження може здійснюватись за приписом законодавчих

²⁹ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 67.

або виконавчих органів і має за мету виявлення порушень фінансової дисципліни.

Інспекція – це перевірка стану фінансів підприємств, установ, організацій на місцях, що періодично здійснюється суб'єктами – представниками держави в цілому чи її окремих органів. Проводяться з метою загального ознайомлення зі станом справ на місцях та наданням оперативної практичної допомоги.

Спостереження – це метод фінансового контролю, який зводиться переважно до загального ознайомлення зі станом фінансової діяльності бюджетної установи, підприємства чи організації. Спостереження буває загальним і спеціальним. Як правило, спостереженню передують застосування інших методів фінансового контролю.

Аналіз спрямований на виявлення порушень фінансової дисципліни і проводиться на підставі поточної та річної звітності. Характерною рисою аналізу є системний і факторний підхід, а також використання таких аналітичних прийомів, як середні та відносні величини, групування тощо.

Усі методи фінансового контролю конкретизуються в методиках, тобто у технології (правилах) проведення фінансового контролю контролюючими суб'єктами відповідних підконтрольних суб'єктів. Методику фінансового контролю можна визначити як сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, які дають можливість всесторонньо, повно і об'єктивно провести дослідження господарських і фінансових операцій підприємства, установи чи організації незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення й попередження недоліків та порушень у використанні фінансових ресурсів. Методика вказує конкретні прийоми і засоби дій, орієнтує, як саме і в якій послідовності починати, здійснювати й закінчувати перевірку. Для визначених вище методів контролю існують випробувані на практиці методики, які розроблені з урахуванням форм власності, організаційної структури та інших суттєвих відмінностей підконтрольних суб'єктів.

§ 4. Загальна характеристика організації та органів фінансового контролю

Ефективність фінансового контролю залежить від правильної його організації та розподілу ролей, компетенції суб'єктів фінансового права. Він є логічним продовженням і завершенням державного управління фінансами.

Фінансовий контроль здійснюється уповноваженими на те органами. Органами фінансового контролю є органи, що спеціально створюються для здійснення контрольних функцій, або органи виконавчої влади, на які поряд з їх основними завданнями покладено здійснення контрольних функцій у відповідній сфері фінансової діяльності.

Система фінансового контролю включає загальнодержавний фінансовий контроль, відомчий фінансовий контроль, позавідомчий фінансовий контроль та аудит. Функції державного фінансового контролю розподіляються між вищими органами державної влади одночасно з установами управління фінансовою та кредитно-грошовою системами.

Загальнодержавний фінансовий контроль здійснюють:

- *Верховна Рада України та її органи.* Відповідно до ст. 85 Конституції України Верховна Рада України здійснює фінансовий контроль у ході розгляду проектів та затвердження Державного бюджету України і звітів про його виконання, на спеціальних парламентських слуханнях Кабінету Міністрів України, при заслуховуванні Програм діяльності Уряду, обговоренні й прийнятті спеціального фінансового законодавства. Згідно з ч. 1 ст. 109 Бюджетного кодексу України до повноважень Верховної Ради України належить контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу. У ч. 3 цієї статті визначено повноваження з контролю за дотриманням бюджетного законодавства:

- 1) заслуховування звітів про стан виконання Державного бюджету, в тому числі заслуховування звітів розпорядників бюджетних коштів про використання коштів Державного бюджету України;
- 2) контроль за використанням коштів резервного фонду державного бюджету.

Парламентський контроль за витрачанням державних фінансових ресурсів органами і установами виконавчої влади здійснюють також усі постійні комітети Верховної Ради України, кожний у своїй сфері. Комітети Верховної Ради беруть участь у підготовці до розгляду Верховною Радою проекту закону про Державний бюджет, готують і попередньо розглядають питання контролю за виконанням та звіту про виконання Державного бюджету України в частині, що віднесена до компетенції комітетів. Крім того, у Верховній Раді України є два спеціалізовані комітети: Комітет з питань бюджету і Комітет із питань фінансів і банківської діяльності. До

повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать:

- 1) контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України Основним напрямкам бюджетної політики на наступний бюджетний період та підготовка відповідного висновку;
 - 2) контроль за відповідністю законопроектів, поданих на розгляд Верховної Ради України, бюджетному законодавству.
- *Рахункова палата Верховної Ради України*, яка відповідно до ст. 98 Конституції України від імені Верховної Ради України здійснює контроль за використанням Державного бюджету України. Повноваження Рахункової палати визначено Законом України «Про Рахункову палату», ст. 110 Бюджетного кодексу України та іншими законодавчими актами.
 - *Президент України*. Контрольні функції Президента України у сфері фінансової діяльності випливають із його статусу як глави держави. Він безпосередньо здійснює свої контрольні функції наприклад підписує фінансові закони.
 - *Кабінет Міністрів України*. Згідно зі ст. 113 Конституції України Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади, яку становлять центральні і місцеві органи. Як вищий колегіальний орган, він здійснює владу як безпосередньо, так і через центральні та місцеві органи виконавчої влади, спрямовуючи та контролюючи їх діяльність. Правовий статус Кабінету Міністрів України визначається Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами, зокрема Президента України.
Як вищий орган виконавчої влади Кабінет Міністрів України очолює єдину систему виконавчої влади в Україні, забезпечує відповідно до Конституції України здійснення функцій і повноважень виконавчої влади на території України, самостійно вирішує питання, які віднесені до його відання чинним законодавством. Кабінет Міністрів України здійснює контроль за державними фінансами у ході: безпосередньої практичної реалізації фінансової політики України, державної політики в галузі ціноутворення і оплати праці, складання і виконання Державного бюджету України і звіту про його виконання, здійснення загальнодержавних і міждержавних економічних програм, створення і керівництва діяльністю різних фондів тощо. Діяльність Кабінету Міністрів України нерозривно пов'язана з управлінням державними фінансами і контролем за їх найбільш раціональним використанням.

- *Спеціалізовані органи державної виконавчої влади з управління фінансами*, для яких сама фінансова діяльність є основною. До цих органів належать: Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Державна контрольно-ревізійна служба України, Державна пробірна палата України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація України.

Відомчий фінансовий контроль – це контроль міністерств та інших органів державного управління за діяльністю підвідомчих підприємств, установ, організацій. Його здійснюють самостійні структурні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, підпорядковані безпосередньо керівникам цих органів. Основними завданнями відомчого контролю є:

- контроль за виконанням державних завдань;
- контроль за економічним витрачанням матеріальних і фінансових ресурсів;
- контроль за зберіганням державної власності;
- контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку;
- боротьба з приписками, безгосподарністю, марнотратством і надмірностями.

Позавідомчий фінансовий контроль здійснюють окремі міністерства й відомства України. Так, Міністерство зв'язку України контролює дотримання правил здійснення поштових переказів і пересилки валютних цінностей через митний кордон України. Державний митний комітет України здійснює контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України.

Аудиторський фінансовий контроль. Застосування аудиторської форми контролю дозволяє поєднувати інтереси держави і недержавних господарюючих суб'єктів без затрат бюджетних коштів на контрольну діяльність, що в умовах постійного дефіциту державних фінансових ресурсів надзвичайно важливо.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» *аудит* – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним

законодавством (обов'язковий аудит). Затрати на проведення аудиту відносяться на собівартість товару (продукції, послуг).

Аудиторська діяльність включає в себе організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) і надання інших аудиторських послуг. Аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок (аудиту) і пов'язаних із ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Аудиторський фінансовий контроль здійснюють незалежні аудитори та аудиторські фірми. *Аудиторська фірма* – це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається винятково наданням аудиторських послуг. Аудиторські фірми подають аудиторські висновки та інші офіційні документи. *Аудиторський висновок* – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за результатами проведення аудиту і містить висновок щодо достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Чинне законодавство визначає випадки, коли проведення аудиторського контролю є обов'язковим.

Контрольні питання

1. Дати визначення поняття «фінансовий контроль».
2. У чому полягає зміст фінансового контролю?
3. Які існують види фінансового контролю?
4. Які є методи фінансового контролю?
5. Чим відрізняється ревізія від перевірки?
6. Що розуміється під системою органів фінансового контролю?
7. Чим відрізняється відомчий фінансовий контроль від позавідомчого?
8. Якими нормативними актами регулюється порядок здійснення фінансового контролю?

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Андрийко О.Ф. Контроль в демократическом государстве: проблемы и тенденции. – К., 1994. – С. 5–165.
2. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За ред. проф. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
3. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
4. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
5. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристъ, 2002. – 384 с.
6. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
8. Лапинский Д.А. Проблемы юридической ответственности. – СПб.: Юридический центр «Пресс», 2003. – 387 с.
9. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. – 461 с.
10. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. – 240 с.
11. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
12. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
13. У истоков финансового права. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – 432 с.
14. Финансовое право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
15. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
16. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
17. Финансовое право. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
18. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2002. – 555 с.

Наукові статті

1. Андрийко О.Ф. Розвиток законодавства про державний контроль у сфері виконавчої влади // Правова держава. – 2000. – Вип. 11. – С. 209–216.
2. Андрущенко І. Контроль на ринку цінних паперів і бюджетно-податкова політика в Україні: шляхи поєднання // Підприємство, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 65–66.

3. Берлач А., Остапишина Т., Тараненко Ю. Організаційно-правові проблеми діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та на-прями її вдосконалення // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 78–80.
4. Блажевич В. Еволюція законодавства України щодо правового регулювання муніципальних позик як інструменту залучення коштів на місцевому рівні // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 67–70.
5. Заверуха О.Б. До питання про поняття бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування // Держава і право. – 2000. – Вип. 8. – С. 299–305.
6. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 4. – С. 83–85.
7. Міщенко В., Науменкова С. Правові засади організації банківського нагляду // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8. – С. 63–66.
8. Нагребельний В.П. Проблеми вдосконалення законодавства про банки і банківську діяльність // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 300–309.
9. Онуфрієнко О. Система державного регулювання ринку цінних паперів: принципи побудови // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 5. – С. 50–52.
10. Онуфрієнко О. Правове становище державної комісії з цінних паперів та фондового ринку // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С. 81.
11. Онуфрієнко О. Класифікація функцій Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 8. – С. 77–79.
12. Орлюк О. Правові засади діяльності філій Національного банку України // Право України. – 2003. – № 8. – С. 55–59.
13. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
14. Савченко Л.А. Об'єкти контрольних повноважень Рахункової палати України // Держава і право. – 2001. – Вип. 9. – С. 261–267.
15. Савченко Л.А. Фінансова діяльність держави та фінансовий контроль // Держава і право. – 2001. – Вип. 11. – С. 293–299.
16. Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 14. – С. 291–297.
17. Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 309–315.
18. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–55.
19. Савченко Л. Удосконалення законодавства про державну контрольно-ревізійну службу як одна з умов належного здійснення фінансового

- контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 52–54.
20. Савченко Л.А. До питання класифікації фінансового контролю за видами // Держава і право. – 2003. – Вип. 20. – С. 315–322.
 21. Харченко М.В. Правове регулювання контрольної діяльності Рахункової палати України // Держава і право. – 2001. – Вип. 10. – С. 325–329.
 22. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 74–76.
 23. Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 68–71.
 24. Юхименко П. Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваного Рахунковою палатою України // Право України. – 2003. – № 10. – С. 72–74.

Стандарти державного фінансового контролю

§ 1. Загальна характеристика стандартів державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль є складовою частиною фінансового контролю в його широкому розумінні. Метою його здійснення є забезпечення ефективності фінансової діяльності держави, оскільки за допомогою фінансового контролю держава слідкує за тим, щоб усі заплановані кошти своєчасно надходили до державних фондів, а також за цільовим використанням виділених державних коштів.

Змістом державного контролю є різні операції, що здійснюються у формі ревізій та перевірок державними органами і спрямовані на забезпечення ефективної фінансової діяльності держави. Державний фінансовий контроль полягає у:

- перевірках виконання фінансових зобов'язань перед державою з боку фізичних та юридичних осіб;
- перевірках і ревізіях цільового виділення запланованих грошових коштів з державного бюджету;
- перевірках і ревізіях цільового використання виділених бюджетних коштів;
- перевірках правил ведення касових операцій на підприємствах, а також правил роботи з валютними цінностями;
- ревізіях фінансово-господарської діяльності організацій.

Державний фінансовий контроль – це вид фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання у процесі створення, розподілу та використання грошових фондів держави.

З метою посилення контролю за дотриманням фінансової дисципліни, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, активізації роботи

щодо усунення виявлених недоліків і порушень було видано Указ Президента України від 27.08.2000 р. № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи». Указом встановлено, що Головне контрольно-ревізійне управління України є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує в установленому порядку реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форми власності, відомчої належності та підпорядкованості, коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Відповідно до зазначеного Указу Головному контрольно-ревізійному управлінню України було доручено:

- 1) забезпечити під час виконання покладених на нього завдань взаємодію, у тому числі щодо планування роботи, обміну інформацією, організації спільних перевірок та ревізій фінансово-господарської діяльності, усунення виявлених порушень, з органами державної податкової служби, державного казначейства, іншими контролюючими органами, контрольно-ревізійними підрозділами, що діють у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади;
- 2) систематично інформувати органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування про факти порушень фінансової дисципліни, виявлені під час перевірок та ревізій фінансово-господарської діяльності, вносити пропозиції щодо забезпечення усунення таких порушень та притягнення винних до відповідальності;
- 3) посилити координацію роботи з правоохоронними органами, забезпечити своєчасну передачу їм матеріалів перевірок і ревізій фінансово-господарської діяльності про нецільове витрачання коштів бюджетів усіх рівнів, позабюджетних фондів, порушення законодавства з питань використання державного, комунального майна.

Генеральній прокуратурі України, іншим правоохоронним органам запропоновано забезпечити належний розгляд матеріалів, переданих державною контрольно-ревізійною службою, про виявлені факти порушень у використанні коштів бюджетів усіх рівнів, позабюджетних фондів, державного, комунального майна, а також надання відповідної інформації органам державної контрольно-ревізійної служби; а також своєчасно, у повній відповідності із законом реагувати на факти порушення встановленого порядку розгляду матеріалів, що надходять від контролюючих органів.

З метою підвищення ефективності використання коштів бюджетів усіх рівнів, створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у бюджетній сфері було прийнято Указ Президента України від 25.12.2001 р. «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері». Пунктом 4 цього Указу Головному контрольно-ревізійному управлінню України було доручено розробити та затвердити за погодженням із Міністерством фінансів України, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України, Рахунковою палатою стандарти контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Відповідно до п. 4 Указу Президента України від 25.12.2001 № 1251 «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері», керуючись п. 1 Указу Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» та з метою приведення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил для створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного і комунального майна наказом Головного контрольно-ревізійного управління від 09.08.2002 р. № 168 «Про затвердження Стандартів державного фінансового за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна» було затверджено такі стандарти.

1. «Терміни, які вживаються в Стандартах державного фінансового контролю».
2. «Планування державного фінансового контролю».
3. «Організація та виконання контрольних заходів».
4. «Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання».
5. «Здійснення контрольних заходів в умовах електронного зберігання і обробки інформації, яка підлягає дослідженню».
6. «Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю».
7. «Попередження правопорушень з боку суб'єктів державного фінансового контролю та їх посадових осіб».
8. «Оприлюднення результатів державного фінансового контролю».

З метою однакового розуміння та застосування затверджених стандартів у Стандарті державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна (1) надано визначення основних термінів.

Суб'єкти державного фінансового контролю – міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які наділені повноваженнями

на здійснення фінансового контролю, їх самостійні контрольно-ревізійні підрозділи або інші їх підрозділи (особи), які наділені такими повноваженнями.

Суб'єкти господарювання – юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, їх відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, фізичні особи-громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності, а також постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, якщо такі суб'єкти беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, що належать державі, а також використовують кошти, що залишаються у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних цільових фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України, за винятком розташованих на території України іноземних дипломатичних представництв, консульських установ, представництв міжнародних організацій, а також представництв нерезидентів, які не здійснюють підприємницьку діяльність.

Контрольний захід – це сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються суб'єктами державного фінансового контролю в межах повноважень, визначених Конституцією України та іншими актами законодавства, що регулюють їх діяльність, і спрямовані на повний комплекс (систему) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаної з використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Ініціатор контрольного заходу:

- Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, інші органи державної влади щодо контрольного заходу, який здійснюється міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади;
- керівник міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади щодо контрольного заходу, який здійснюється самостійним контрольно-ревізійним підрозділом або іншим їх підрозділом (особою).

Тема контрольного заходу – це визначений суб'єктом державного фінансового контролю зміст конкретного контрольного заходу.

Спільні контрольні заходи – це контрольні заходи, які здійснюються одночасно декількома суб'єктами державного фінансового контролю і мають спільні або взаємопов'язані теми контрольних заходів.

§ 2. Планування державного фінансового контролю

Під плануванням державного фінансового контролю слід розуміти послідовний процес, який включає в себе систему дій, спрямованих на якісне формування, розгляд, погодження та затвердження планів контрольних заходів.

Стандарт 2 визначає мету та основні вимоги до планування суб'єктами державного фінансового контролю заходів з контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Кожен суб'єкт державного фінансового контролю самостійно розробляє і затверджує порядок планування контрольних заходів. Норми Стандарту 2 «Планування державного фінансового контролю» є обов'язковими для суб'єктів державного фінансового контролю при розробці порядку планування власних контрольних заходів.

До затвердження відповідного порядку планування контрольних заходів суб'єктом державного фінансового контролю плани роботи складаються та затверджуються з урахуванням вимог цього Стандарту.

Стандартом визначено мету планування контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю:

- забезпечення оптимальної концентрації трудових, фінансових та матеріальних ресурсів суб'єктів державного фінансового контролю при реалізації визначених напрямків контролю;
- усунення паралелізму та дублювання в роботі суб'єктів державного фінансового контролю шляхом забезпечення належного виконання вимог законодавства щодо державної регуляторної політики.

Зазначеним Стандартом встановлено основні вимоги до планів контрольних заходів. План контрольних заходів суб'єктів державного фінансового контролю повинен включати:

- тему контрольного заходу (включення до плану теми контрольного заходу повинно мати обґрунтування);
- назву суб'єкта господарювання, який підлягає контролю, та місце його розташування;
- термін закінчення контрольного заходу;
- період, який підлягає контролю;
- перелік суб'єктів державного фінансового контролю, які будуть спільно проводити контрольні заходи (за їх погодженням).

Законні звернення органів державної влади (в тому числі правоохоронних органів) та органів місцевого самоврядування, в яких

не вказується обґрунтований термін виконання контрольних заходів, включаються до планів контрольних заходів на наступне півріччя.

Суб'єкти державного фінансового контролю формують плани основних напрямків контрольних заходів строком на рік. На основі цих планів суб'єкти державного фінансового контролю складають піврічні плани контрольних заходів.

Суб'єкти державного фінансового контролю за відповідними запитами надають один одному за погодженням з ініціаторами контрольних заходів власні плани контрольних заходів, пропозиції щодо проведення спільних контрольних заходів, інформацію про терміни проведення останніх контрольних заходів щодо конкретних суб'єктів господарювання та іншу інформацію, що стосується питань формування планів контрольних заходів.

Суб'єктами державного фінансового контролю до планів контрольних заходів не включаються суб'єкти господарювання, стосовно яких:

- строк проведення попередніх контрольних заходів цими ж суб'єктами з тих самих питань менший одного року (365 календарних днів);
- вже здійснено контрольні заходи іншими суб'єктами державного фінансового контролю або контрольними органами з тих самих питань та за період, який підлягає контролю.

Затвердження планів контрольних заходів здійснюється керівником міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади у порядку, визначеному законодавством.

Внесення змін до планів контрольних заходів проводиться у порядку їх затвердження. Про зміни, внесені до планів контрольних заходів, повідомляються інші суб'єкти державного фінансового контролю, які проводять спільні контрольні заходи.

§ 3. Організація та виконання контрольних заходів

Однією з найбільш актуальних і складних проблем у здійсненні державного фінансового контролю є його організація, а також виконання контрольних заходів. Це зумовлено тим, що зазначені заходи повинні бути чітко визначені у нормативних актах, а також досить докладно повинна бути регламентована процедура їх здійснення.

Стандартом «Організація та виконання контрольних заходів» визначено основні засади організації та виконання суб'єктами

державного фінансового контролю контрольних заходів відповідно до повноважень, установлених законодавством. Норми Стандарту застосовуються суб'єктами державного фінансового контролю на таких етапах організації та виконання контрольних заходів, як підготовка до проведення контрольних заходів; оформлення офіційних розпорядчих документів, що надають право службовим особам суб'єктів державного фінансового контролю здійснювати контрольні заходи; ознайомлення із цими документами керівників суб'єктів господарювання; безпосереднє проведення контрольних заходів.

Кожне міністерство або інший центральний орган виконавчої влади самостійно розробляє внутрішні нормативно-правові акти з організації та виконання суб'єктами державного фінансового контролю контрольних заходів, які затверджуються керівником відповідного міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади.

Належне виконання контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю забезпечується завдяки повному дотриманню норм законодавства та відповідної компетенції посадових осіб суб'єктів державного фінансового контролю.

Згідно зі Стандартом контрольні заходи можуть бути як плановими, так і позаплановими. Планові контрольні заходи – це контрольні заходи, що включені до відповідних планів контрольних заходів суб'єктів державного фінансового контролю. Позапланові контрольні заходи – контрольні заходи, що не включені до відповідних планів суб'єктів державного фінансового контролю і здійснюються в межах їх компетенції та повноважень за дорученнями ініціаторів контрольних заходів і зверненнями органів державної влади (у тому числі правоохоронних органів) та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання і громадян.

Підготовка до контрольних заходів повинна розпочинатися з набуття службовими особами суб'єктів державного фінансового контролю права на виконання контрольних заходів у суб'єкта господарювання в плановому або позаплановому порядку.

Безпосередньому виконанню контрольних заходів передуює документальна підготовка службових осіб суб'єкта державного фінансового контролю, яка включає:

- вивчення нормативно-правової бази, що регламентує діяльність суб'єкта господарювання, збір інформації у відповідних фінансових органах та органах Державного казначейства України про обсяги і напрямки бюджетного фінансування тощо;

- складання програми контрольного заходу, яка забезпечує повне розкриття теми контролю, та її затвердження у встановленому суб'єктом державного фінансового контролю порядку;
- у встановлених законодавством випадках та відповідно до визначеного порядку – інформування керівництва суб'єкта господарювання про намір проведення контрольних заходів.

Керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади шляхом надання службовим особам суб'єктів державного фінансового контролю офіційних розпорядчих документів надають їм право на проведення контрольних заходів безпосередньо у суб'єкта господарювання. Форма офіційних розпорядчих документів на проведення контрольних заходів розробляється і затверджується кожним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади самостійно з дотриманням вимог цього Стандарту.

Офіційні розпорядчі документи на проведення контрольних заходів повинні бути складені на паперових носіях та містити такі обов'язкові реквізити:

- назву міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади;
- назву документа (посвідчення, розпорядження, доручення тощо);
- дату і номер;
- посаду, прізвище, ім'я і по батькові службової особи суб'єкта державного фінансового контролю, уповноваженої на проведення контрольного заходу;
- підставу для проведення контрольного заходу;
- тему контрольного заходу;
- зазначення суб'єкта господарювання, де проводитиметься контрольний захід;
- період діяльності суб'єкта господарювання, який охоплюється контролем;
- термін початку і закінчення контрольного заходу;
- посаду, прізвище, ім'я і по батькові та підпис керівника міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади або уповноваженої особи, що видала офіційний розпорядчий документ.

Службовими особами суб'єкта державного фінансового контролю контрольні заходи мають проводитися з відома керівництва суб'єктів господарювання, вони зобов'язані подати керівництву суб'єкта господарювання свої особові посвідчення та належним чином оформлені на їх ім'я офіційні розпорядчі документи на проведення контрольних заходів. У разі неможливості в день,

визначений початком проведення контрольних заходів, ознайомити керівництво суб'єкта господарювання з офіційними розпорядчими документами на проведення контрольних заходів, службові особи невідкладно інформують про це керівника суб'єкта державного фінансового контролю, який приймає відповідне рішення.

Службовими особами суб'єктів державного фінансового контролю контрольні заходи проводяться у встановлені офіційними розпорядчими документами терміни та в сукупності способів і методичних прийомів фінансового контролю, що повністю забезпечують розкриття теми контрольних заходів.

Термін проведення контрольних заходів, як правило, не може перевищувати 30 робочих днів.

В окремих випадках, за рішенням керівника міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади або уповноваженої особи, що видала офіційний розпорядчий документ, установлений офіційним розпорядчим документом термін проведення контрольного заходу може змінюватися.

Службова особа суб'єкта державного фінансового контролю зобов'язана проінформувати про зміну терміну проведення контрольного заходу керівництво суб'єкта господарювання та подати належним чином оформлений розпорядчий документ, що засвідчує цю зміну, і має право брати пояснення у посадових осіб суб'єкта господарювання щодо встановлених контрольними заходами фактів фінансово-господарської діяльності.

За один робочий день до закінчення встановленого терміну проведення контрольних заходів, як правило, службові особи суб'єктів державного фінансового контролю повинні подати керівнику та посадовим особам, відповідальним за фінансову діяльність суб'єкта господарювання, на ознайомлення і підпис результати контрольного заходу, оформлені за встановленою формою та відповідно до вимог Стандарту 4 «Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання».

§ 4. Документування результатів контрольних заходів та їх використання й оприлюднення

Документування результатів контрольного заходу – формування масиву документально зафіксованої інформації констатувального та аналітичного характеру про організаційно-правову та фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, де проводились

контрольні заходи, який повинен забезпечувати розкриття теми контрольного заходу.

Матеріали контрольного заходу – це сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу, та інформація про вжиті за його підсумками заходи суб'єктом господарювання, у якого вони проводилися, та/або відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади.

Стандартом «Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання» визначено загальні обов'язкові норми документування суб'єктами державного фінансового контролю результатів контрольних заходів, формування матеріалів контрольних заходів, їх опрацювання та використання. Документування результатів та оформлення матеріалів контрольних заходів здійснюється з метою надання власникові та іншим визначеним законодавством користувачам, у тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної і достовірної інформації про результати контрольних заходів, які проводилися у певного суб'єкта господарювання.

Документування результатів контрольних заходів за змістом і формою складається з робочих, офіційних, додаткових та супровідних документів.

Робоча документація, складена за результатами контрольних заходів, являє собою допоміжні неофіційні записи, в яких службова особа, що здійснює контрольний захід, фіксує отриману в його процесі інформацію. Робоча документація може бути оформлена у вигляді простих записів, таблиць з групуванням цифрових чи інших даних та їх аналізом тощо. Робоча документація складається відповідно до теми контрольного заходу, може містити всі або окремі опрацьовані та задокументовані результати досліджень службової особи, яка здійснює контрольний захід, та повинна сприяти забезпеченню складання офіційної документації. Після завершення контрольного заходу робоча документація знищується особою, що безпосередньо її склала, за винятком передбачених законодавством випадків, що регламентують необхідність її зберігання.

Офіційна документація, складена за результатами контрольних заходів, є основною частиною матеріалів контрольних заходів і являє собою обов'язкові для складання документи. До офіційної документації належать акти, довідки та протоколи.

Суб'єкти державного фінансового контролю самостійно встановлюють критерії формування структури офіційної документації,

дотримуючись уніфікованого підходу, суть якого полягає в умовному поділі документа на такі частини:

- вступну, в якій повністю або частково зазначаються такі дані: підстава для здійснення контрольного заходу; тема контрольного заходу; назва суб'єкта господарювання, на якому здійснювався контрольний захід, місце його розташування та загальні відомості про нього; дати початку і закінчення контрольного заходу; період, який підлягав дослідженню в ході контрольного заходу; перелік посадових осіб, що його здійснювали;
- констатувальну, в якій зазначається зміст, характер та результати контрольного заходу. Констатувальна частина може бути розділена на тематичні розділи за окремими напрямками чи процесами контрольного заходу.

Додаткова документація, складена за результатами контрольних заходів, є невід'ємною частиною матеріалів контрольних заходів і являє собою оформлену як додатки (частіше всього у вигляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень тощо) інформацію, що підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовані в офіційній документації. Службова особа, що здійснює контрольний захід, самостійно визначає зміст і форму викладення додаткової документації.

Супровідна документація, складена за результатами контрольних заходів, може мати характер:

- офіційної (листування з органами державної влади та органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання і громадянами з питань, які стосуються результатів контрольного заходу, інші офіційні документи, оформлені після закінчення контрольного заходу);
- неофіційної (внутрішні документи суб'єктів державного фінансового контролю стосовно розгляду або оцінки результатів контрольних заходів).

Супровідна документація, яка має офіційний характер, є невід'ємною частиною матеріалів контрольних заходів.

При складанні офіційної та супровідної документації слід дотримуватись таких принципів викладення інформації:

- об'єктивність і обґрунтованість;
- лаконічність, чіткість, вичерпність і системність;
- ясність і доступність;
- недопущення викладення інформації, яка не стосується діяльності суб'єкта господарювання, в якого проводиться контрольний захід, або інформації, одержаної не за результатами

контрольних заходів, у тому числі з матеріалів правоохоронних органів.

Загальною вимогою щодо оформлення офіційної та супровідної, яка має офіційний характер, документації, складеної за результатами контрольних заходів, є зазначення обов'язкових реквізитів: назви міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади; назви виду документа; дати; номера; місця складання; тексту; позначки про наявність додатків; підпису (підписів) уповноважених осіб.

За загальним правилом матеріали контрольного заходу являють собою повну або часткову сукупність офіційної, додаткової та супровідної, яка має офіційний характер, документації, складеної за результатами контрольного заходу.

За умови проведення контрольного заходу службовими особами конкретного суб'єкта державного фінансового контролю або із залученням спеціалістів підприємств, установ і організацій (учасників контрольного заходу) основними правилами опрацювання матеріалів контрольних заходів є такі:

- службова особа, яка очолює контрольний захід (керівник контрольного заходу), повинна детально ознайомитися з матеріалами контрольних заходів, підготовленими кожним учасником контрольного заходу, та розглянути їх на предмет змісту і форми документування результатів контрольних заходів та дотримання основних принципів викладення інформації;
- за результатами розгляду керівник контрольного заходу оцінює повноту та якість розкриття теми контрольного заходу та приймає відповідне рішення щодо достатності або необхідності доопрацювання матеріалів контрольних заходів;
- про прийняте рішення керівник контрольного заходу обов'язково повідомляє його учасника (учасників) і в разі необхідності ставить вимоги (в усній або письмовій формі) щодо доопрацювання матеріалів контрольного заходу. Учасник контрольного заходу повинен доопрацювати матеріали контрольного заходу та у встановлений керівником термін подати їх для узагальнення.

У разі проведення спільних контрольних заходів службовими особами суб'єктів державного фінансового контролю (декількох міністерств, інших центральних органів виконавчої влади або експертами з окремих питань) матеріали передаються керівнику контрольного заходу, який відповідає за узагальнення всіх матеріалів контрольних заходів.

В офіційній документації, що складається керівником контрольного заходу, підлягають відображенню матеріали контролю всіх учасників контрольного заходу або результати спільних контрольних заходів.

За умови, коли на одному суб'єкті господарювання одночасно проводяться контрольні заходи службовими особами різних суб'єктів державного фінансового контролю, матеріали контрольних заходів, складені ними, за рішеннями ініціаторів контрольних заходів можуть надаватися в порядку обміну інформацією. Механізм надання матеріалів визначається керівником органу, що надає матеріали, за урахування положень звернення органу – одержувача матеріалів або відповідно до визначеного порядку взаємодії цих органів.

Якщо отримані в порядку обміну інформацією матеріали контрольних заходів містять дані, які їх доповнюють і сприяють розкриттю теми власного контрольного заходу, допускається їх використання та включення до офіційної документації з обов'язковим посиланням на джерело інформації.

Основним принципом використання матеріалів контрольних заходів, що надаються в порядку обміну інформацією між органами, суб'єкти державного фінансового контролю яких одночасно проводили контрольні заходи в одного суб'єкта господарювання, є дотримання конфіденційності та інші обмеження, визначені законодавством.

У разі одночасного проведення контрольних заходів службовими особами декількох суб'єктів державного фінансового контролю при умові визначення органу, який відповідає за узагальнення всіх матеріалів контрольних заходів, матеріали направляються цьому органу в офіційному порядку із супровідною документацією.

Окремі питання оприлюднення результатів державного фінансового контролю визначено Стандартом «Оприлюднення результатів державного фінансового контролю». Під *результатами державного фінансового контролю* в цьому Стандарті розуміються результати діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з виконання ними завдань забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади забезпечують обов'язкове оприлюднення результатів державного фінансового контролю з урахуванням необхідності дотримання режиму спеціальних обмежень, установлених законодавством. Порядок

оприлюднення результатів державного фінансового контролю розробляється кожним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади самостійно з дотриманням норм цього Стандарту та відповідно до законодавства.

Зазначеним Стандартом визначено форми оприлюднення інформації про результати державного фінансового контролю. Суб'єкти державного фінансового контролю при оприлюдненні результатів державного фінансового контролю за погодженням з ініціаторами контрольних заходів можуть використовувати такі форми висвітлення інформації:

- випуск і поширення інформаційних та довідкових збірників, бюлетенів (спеціальних бюлетенів), журналів, оглядів, прес-релізів, експрес-інформації;
- опублікування нормативно-правових актів в офіційних виданнях та базах законодавства;
- проведення прес-конференцій, брифінгів, організація інтерв'ю з керівниками суб'єктів державного фінансового контролю для вітчизняних і зарубіжних засобів масової інформації;
- публікації виступів керівників або інших відповідальних працівників суб'єктів державного фінансового контролю у засобах масової інформації;
- проведення тематичних теле- і радіопередач з питань діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;
- функціонування власних веб-сторінок в Інтернеті;
- інші форми поширення офіційної інформації, що не суперечать законодавству.

Публічність та прозорість діяльності суб'єктів державного фінансового контролю забезпечується через налагодження зв'язків з громадськістю шляхом розгляду та надання на звернення (запити, скарги, заяви) громадян письмової або усної інформації за погодженням з ініціаторами контрольних заходів.

Службові особи суб'єктів державного фінансового контролю зобов'язані дотримуватись установлених вимог законодавства щодо збереження державної таємниці, конфіденційної, таємної, службової інформації та іншої інформації, обмеження щодо розголошення якої установлені суб'єктом господарювання в межах, визначених законодавством, а також щодо установлених термінів її нерозголошення. Обмеження доступу до службової інформації суб'єктів державного фінансового контролю встановлюються міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади відповідно до законодавства внутрішніми нормативно-правовими документами.

Контрольні питання

1. Дати визначення поняття «суб'єкт державного фінансового контролю».
2. Яку мету передбачає планування контрольних заходів?
3. Що передує виконанню контрольних заходів?
4. Які реквізити повинні містити офіційні розпорядчі документи на проведення контрольних заходів?
5. Як здійснюється документування результатів контрольних заходів?
6. Який передбачено порядок оприлюднення інформації про результати державного фінансового контролю?
7. Чим забезпечується публічність та прозорість діяльності суб'єктів фінансового контролю?

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Андрийко О.Ф. Контроль в демократическом государстве: проблемы и тенденции. – К., 1994. – С. 5–165.
2. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За ред. проф. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
3. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
4. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
5. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристъ, 2002. – 384 с.
6. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
8. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. – 461 с.
9. Лукьянова Е.Г. Теория процессуального права. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. – 240 с.
10. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
11. Финансовое право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
12. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.
13. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
14. Финансовое право. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.

Наукові статті

1. Андрийко О.Ф. Розвиток законодавства про державний контроль у сфері виконавчої влади // Правова держава. – 2000. – Вип. 11. – С. 209–216.
2. Андрущенко І. Контроль на ринку цінних паперів і бюджетно-податкова політика в Україні: шляхи поєднання // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 65–66.
3. Берлач А., Остапишина Т., Тараненко Ю. Організаційно-правові проблеми діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та напрямки її вдосконалення // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 78–80.
4. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 4. – С. 83–85.

5. Паращук В. Стандарти державного фінансового контролю: погляд на проблему // *Право України*. – 2002. – № 8. – С. 88–90.
6. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // *Підприємництво, господарство і право*. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
7. Савченко Л.А. Фінансова діяльність держави та фінансовий контроль // *Держава і право*. – 2001. – Вип. 11. – С. 293–299.
8. Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права // *Держава і право*. – 2001. – Вип. 14. – С. 291–297.
9. Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України // *Держава і право*. – 2002. – Вип. 15. – С. 309–315.
10. Савченко Л. Удосконалення законодавства про державну контрольно-ревізійну службу як одна з умов належного здійснення фінансового контролю // *Підприємництво, господарство і право*. – 2002. – № 3. – С. 52–54.
11. Харченко М.В. Правове регулювання контрольної діяльності Рахункової палати України // *Держава і право*. – 2001. – Вип. 10. – С. 325–329.
12. Юхименко П. Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваного Рахунковою палатою України // *Право України*. – 2003. – № 10. – С. 72–74.

Рахункова палата України – вищий орган державного фінансового контролю

§ 1. Правові засади діяльності Рахункової палати України та її завдання

Постійно діючим вищим органом державного фінансово-економічного контролю, утвореним Верховною Радою України, є Рахункова палата України, яка здійснює свою діяльність незалежно від будь-яких органів держави. Правові засади організації та діяльності Рахункової палати визначено Конституцією України, Законом України «Про Рахункову палату»¹ (в ред. 1996 року), Бюджетним кодексом України² та іншими актами законодавства України, які не суперечать нормам Закону України «Про Рахункову палату».

Статтею 98 Конституції України передбачено, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата.

Закон України «Про Рахункову палату» згідно з Конституцією України визначає правові основи діяльності Рахункової палати, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення. Дія цього Закону поширюється на відносини, які виникають у зв'язку з контрольними функціями Рахункової палати. Рахункова палата здійснює контроль на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Вона здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави. Рахункова палата є юридичною особою, має свою печатку зі своїм найменуванням і

¹ ВВР. – 1996. – № 43. – Ст. 212.

² ВВР. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

зображенням Державного Герба України. Місцезнаходженням Рахункової палати є місто Київ.

Законом України «Про Рахункову палату» на неї покладено виконання таких *завдань*:

- організація й здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;
- здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;
- контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;
- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про вдосконалення бюджетного процесу в цілому;
- регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій;
- виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України.

Контроль за виконанням Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів, за здійсненням фінансування загальнодержавних програм, збереженням і використанням майна, що є об'єктами права державної власності, організується й проводиться Рахунковою палатою на основі річних і поточних планів, які формуються з урахуванням усіх видів і напрямків діяльності палати та конкретних доручень Верховної Ради України, її комітетів. До плану роботи Рахункової палати обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Ради України. При формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та

пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України. Позапланові контрольні заходи проводяться за рішеннями колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень комітетів Верховної Ради України та запитів народних депутатів України, за якими Верховна Рада приймає рішення.

Повноваження Рахункової палати, передбачені ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату», поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, у тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно із законодавством України. Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи та їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

Внутрішні питання організації й діяльності Рахункової палати, її апарату, порядок діловодства, вимоги до працівників апарату Рахункової палати та правила внутрішнього трудового розпорядку, інші питання організації роботи апарату Рахункової палати визначаються Регламентом Рахункової палати, який затверджується Головою Рахункової палати.

На запити Рахункової палати у процесі здійснення нею своїх функцій всі органи державної влади і органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та їх посадові особи зобов'язані надавати інформацію, що стосується об'єктів контролю та є необхідною для здійснення перевірки, ревізії та обслідування. На вимогу Рахункової палати Національний банк України, уповноважені банки та кредитні установи, фінансові організації зобов'язані надавати посадовим особам Рахункової палати необхідні документальні підтвердження операцій і стану рахунків об'єктів, що перевіряються. Підприємства, установи та організації зобов'язані надавати на вимогу Рахункової палати довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з об'єктами, що перевіряються. Посадові особи органів і підприємств, що перевіряються, у разі відмови або ухилення від своєчасного надання необхідної інформації або документації на вимогу Рахункової палати, а також за надання недостовірної

інформації підлягають притягненню до відповідальності у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Матеріали, які надаються для аналізу, перевірки або ревізії органами виконавчої влади, Національним банком України або іншою банківською установою, підприємствами, установами та організаціями, а також відомості та документи про фінансовий, майновий, податковий стан юридичних і фізичних осіб, що надходять до Рахункової палати, становлять професійну таємницю і можуть бути використані лише для здійснення контролю. Розголошення будь-яких відомостей, матеріалів, документів усними чи друкованими засобами масової інформації в першу чергу щодо посадових осіб, які ними користувались або яким вони були відомі, переслідується законом.

Під *професійною таємницею* розуміється стан збереження матеріалів, документів, інших відомостей, якими користуються посадові особи Рахункової палати та особи, що залучаються до здійснення функцій Рахункової палати під час проведення перевірок, ревізій, обслідувань, і про які забороняється розголошувати у будь-якій формі до моменту прийняття рішення Рахункової палати.

Статтею 21 Закону визначено засади взаємодії Рахункової палати з іншими державними контрольними органами. За загальним правилом усі контрольні органи, створені відповідно до законів України в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, та інші державні контрольні органи, а також органи внутрішнього контролю та аудиту зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитом інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено.

Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольної-ревізійної діяльності державні контрольні органи та їх представників, а також має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів.

Статтею 110 Бюджетного кодексу України визначено повноваження Рахункової палати щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства, до яких віднесено:

- здійснення контролю за використанням коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України;

- здійснення контролю за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;
- здійснення контролю за ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;
- здійснення контролю за використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади стосовно доходів та видатків.

Правові засади здійснення контролю за виконанням Державного бюджету України визначено ст. 22 Закону, згідно з якою Рахункова палата у ході виконання Державного бюджету України контролює повноту і своєчасність грошових надходжень, фактичне витрачання бюджетних асигнувань, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів та видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, у порівнянні із затвердженими показниками Державного бюджету України, виявляє відхилення та порушення, проводить їх аналіз, вносить пропозиції щодо їх усунення.

Рахункова палата за встановленими формами щоквартально подає Верховній Раді України оперативний звіт про хід виконання Державного бюджету України, в якому наводяться фактичні відомості про формування доходів і проведені витрати у порівнянні з показниками, затвердженими Законом про Державний бюджет України поточного року, і показниками за відповідний період або квартал попереднього року.

З метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України, Рахунковою палатою за погодженням із Кабінетом Міністрів України вводиться обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою. Рішення про конкретні терміни виконання й форми зазначеної звітності приймається Кабінетом Міністрів України за поданням Голови Рахункової палати. Аналіз оперативної інформації, одержаної в порядку контролю, проводиться Рахунковою палатою, і узагальнені відомості подаються Верховній Раді України, її комітетам та Кабінету Міністрів України.

Законом визначено порядок проведення контролю за фінансуванням загальнодержавних програм. Рахункова палата перевіряє фінансування затверджених Верховною Радою України загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля

і розглядає матеріали з цих питань на засіданнях Колегії Рахункової палати.

У разі виявлення порушень або невиконання встановлених законодавством України вимог щодо збереження, використання об'єктів державного майна чи несвоєчасної сплати до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження та управління майном, що є об'єктами права державної власності, Рахункова палата має право ставити перед відповідними державними органами питання про притягнення винних осіб до відповідальності, передбаченої чинним законодавством України, та інформувати про це Верховну Раду України.

Рахункова палата контролює законність договорів, раціональне та ефективне використання кредитів і позик, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Рахункова палата перевіряє ефективність розміщення централізованих валютних та фінансово-кредитних ресурсів, які надаються на зворотній основі, аналізує надання державних кредитів, а також виділених на безоплатній основі коштів іноземним державам і міжнародним організаціям з обов'язковим інформуванням Верховної Ради України про результати перевірки.

Законом передбачено здійснення контролю за діяльністю установ банківської системи. Відповідно до ст. 25 Закону Рахункова палата перевіряє діяльність Національного банку України та його установ, уповноважених банків і кредитних установ у частині обслуговування ними Державного бюджету України. За результатами перевірок діяльності установ банківської системи, в першу чергу Національного банку України, Рахункова палата подає висновки і пропозиції щодо його звітів про забезпечення стабільності грошової одиниці до Верховної Ради України, а також щодо діяльності Національного банку України з обслуговування державного боргу України. Рахункова палата щорічно здійснює перевірку кошторису витрат Національного банку України і подає відповідну інформацію до Верховної Ради України.

Відповідно до функцій, визначених ст. 6 Закону, Рахункова палата здійснює перевірки та ревізії. Терміни, обсяги і засоби їх проведення встановлюються самою палатою. У ході перевірок та ревізій на основі документального підтвердження їх результатів, достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності визначаються своєчасність і достатність взаємних розрахунків об'єкта, що перевіряється, і Державного бюджету України. Якщо перевірка чи ревізія належить до компетенції як Рахункової палати, так і іншого державного контрольного органу, вона повинна

проводитись ними спільно. За підсумками проведених перевірок і ревізій складаються звіти, за достовірність яких відповідні посадові особи Рахункової палати несуть персональну відповідальність.

Про результати проведених перевірок і ревізій Рахункова палата інформує Верховну Раду України, доводить їх до відома керівників відповідних центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій. Про виявлені факти порушення закону, а також заподіяння державі шкоди Рахункова палата інформує Верховну Раду України, а у разі виявлення порушень закону, що тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати передає відповідні матеріали до правоохоронних органів.

Посадовим особам Рахункової палати забороняється втручатися в оперативну діяльність об'єктів, що перевіряються, а також оприлюднювати свої висновки до завершення перевірок чи ревізій та оформлення їх результатів актом, який затверджується Колегією Рахункової палати. Відомості, що надаються посадовим особам Рахункової палати в ході перевірок та ревізій, не можуть бути використані з іншою метою або в іншому випадку, ніж це передбачено цим Законом.

Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність, зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо:

- проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його доходної та видаткової частин, щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України;
- окремих напрямків бюджетно-фінансової, грошово-кредитної політики, а також окремих питань бюджетного процесу за прямими дорученнями Верховної Ради України;
- проектів законодавчих та інших нормативних актів з питань бюджетно-фінансової та грошово-кредитної систем у разі, якщо вони направлені Верховною Радою України на експертизу у встановленому порядку і повинні бути внесені на її розгляд;
- проектів загальнодержавних цільових програм, які фінансуються з бюджетів або на які передбачено додаткове фінансування з Державного бюджету України;
- проектів програм Кабінету Міністрів України, на фінансування яких використовуються кошти Державного бюджету України;
- проектів міжнародних договорів України, що стосуються витрат із Державного бюджету України.

З усіх інших питань, віднесених до функцій Рахункової палати, визначених ст. 2 та 6 Закону, вона дає висновки або письмові відповіді за рішенням колегії палати про прийняття до виконання запиту і підготовку висновку на підставі доручень комітетів Верховної Ради України, оформлених належним чином; звернень Президента України; депутатських запитів і звернень народних депутатів України та запитів Кабінету Міністрів України, запитів Міністерства фінансів України. У разі неможливості виконання доручень, звернень та запитів Голова Рахункової палати повертає їх з обгрунтованою письмовою відповіддю, в якій з посиланням на чинне законодавство України зазначається причина невиконання доручення, звернення та запиту. Висновки Рахункової палати не можуть містити політичних оцінок рішень, які приймаються Верховною Радою України та органами виконавчої влади в межах їх компетенції.

Однією з форм діяльності Рахункової палати є *засідання її Колегії*. Колегія Рахункової палати розглядає на своїх засіданнях питання планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно-ревізійної діяльності, підготовки звітів та інформаційних повідомлень, які направляються до Верховної Ради України та її комітетів, а також матеріали перевірок, ревізій і обслідувань, що вимагають прийняття колегіального рішення. На засіданнях Колегії Рахункової палати може бути розглянуто будь-яке питання, яке відповідно до ст. 2, 6 Закону віднесено до функцій Рахункової палати. Засідання Колегії Рахункової палати проводяться згідно з Регламентом Рахункової палати за наявності не менше двох третин складу її членів. Рішення Колегії приймаються у формі постанов і висновків більшістю голосів від кількості її членів, присутніх на засіданні, і підписуються Головою та Секретарем Рахункової палати. У разі незгоди з рішенням Колегії Рахункової палати член Колегії, присутній на її засіданні, може інформувати про це Верховну Раду України або її комітети у письмовій формі з обгрунтуванням власної позиції.

За результатами проведених контрольних заходів Рахункова палата направляє органам виконавчої влади, керівникам підприємств, установ і організацій, банків і кредитних установ, які перевірялись, постанови та висновки, затверджені Колегією Рахункової палати, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб,

винних у порушенні законодавства України, безгосподарності та марнотратстві.

Постанови та висновки Колегії Рахункової палати повинні бути розглянуті у встановлений нею термін, але не пізніше ніж протягом 15 календарних днів з дня їх отримання.

Про заходи реагування на отримані постанови і висновки Колегії Рахункової палати вона повідомляється негайно. У разі необхідності Рахункова палата може надавати консультації та роз'яснення з питань застосування норм чинного законодавства України щодо об'єктів, на яких проводиться контроль.

У разі виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також виявлення фактів корупції та інших зловживань Рахункова палата зобов'язана негайно за рішенням її Колегії передати матеріали перевірок або ревізій до правоохоронних органів та повідомити про це Верховну Раду України.

Законом України «Про Рахункову палату» визначено основні напрямки *взаємодії Верховної Ради України (в тому числі її комітетів) із Рахунковою палатою*. Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності й підконтрольності Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень, передбачених ст. 7 Закону, та завдань, поставлених перед Рахунковою палатою згідно з чинним законодавством України.

Законом встановлено, що Верховна Рада України періодично, але не менш як два рази на рік, доручає відповідному комітету Верховної Ради України здійснювати аналіз підсумків проведених контрольних заходів та виконання доручень, які були дані протягом року Рахунковій палаті, заслуховує у разі необхідності інформацію про проведену роботу, перевірки, ревізії та обслідування, що нею проводяться, і дає оцінку стану її контрольної діяльності у визначених цим Законом сферах.

Комітети Верховної Ради України за згодою Верховної Ради України заслуховують доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати за підсумками проведених перевірок, ревізій та обслідувань відповідно до термінів, необхідних для виконання цих доручень і узгоджених із відповідними комітетами.

На підставі доповідей та інформацій (повідомлень) Рахункової палати комітети Верховної Ради України можуть розробляти пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства України, розвитку бюджетної та фінансово-кредитної системи України, а також готувати висновки з конкретних питань, що стосуються

виявлених відхилень і порушень у визначених Законом України «Про Рахункову палату» сферах, які подаються на розгляд Верховної Ради України.

Рахункова палата щорічно не пізніше 1 грудня має подати Верховній Раді України загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведених перевірок, ревізій та обслідувань, а також про витрати на цю діяльність. Звіт Рахункової палати, затверджений Верховною Радою України, публікується у виданнях Верховної Ради України.

Законодавством передбачено ряд *гарантій забезпечення діяльності* Рахункової палати, до яких віднесено:

1. *Незалежність і законність діяльності.* Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статусом, визначеним цим Законом;
2. *Гарантії правового статусу її посадових осіб.* За будь-який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, із метою перешкодити виконанню ними службових обов'язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, за насильницькі дії, образу, а також поширення неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену законодавством України.

Голові Рахункової палати, його першому заступнику і заступнику, головним контролерам і секретареві Рахункової палати гарантується професійна незалежність. Вони можуть бути достроково звільнені з посади за поданням Голови Верховної Ради України у разі:

- порушень ними законодавства України або допущення службових зловживань – за рішенням Верховної Ради України;
- особистої заяви про відставку;
- тривалої хвороби, підтвердженої медичною установою, що перешкоджає їх діяльності на займаній посаді;
- досягнення ними 65-річного віку.

Рішення Верховної Ради України про звільнення з посади названих осіб у випадках, зазначених у частині четвертій цієї статті, приймається більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Діяльність Рахункової палати може бути зупинена у випадках, визначених чинним законодавством України.

3. *Фінансове забезпечення утримання.* Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком.
4. *Матеріальне і соціальне забезпечення посадових осіб.* На посадових осіб Рахункової палати поширюється дія Закону України «Про державну службу», вони є державними службовцями і мають відповідні службові повноваження. Посадові оклади працівників Рахункової палати встановлюються на 30 відсотків вище відповідних окладів державних службовців. Голові Рахункової палати, першому заступнику і заступнику Голови, головним контролерам та секретареві Рахункової палати встановлюються щомісячні персональні надбавки у розмірі 70 відсотків їх посадового окладу. На працівників Рахункової палати поширюється відповідний порядок медичного, санаторно-курортного, побутового та транспортного обслуговування, встановлений для працівників апарату Верховної Ради України.

§ 2. Функції та повноваження Рахункової палати України

Відповідно до покладених на Рахункову палату завдань вона виконує такі *функції*:

- 1) здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, за виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;
- 2) здійснює за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України, за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків щодо обслуговування внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;
- 3) перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за результатами перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування

вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

- 4) контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України з боку Державного казначейства України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;
- 5) надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, із питань витрачання коштів Державного бюджету України. У ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України;
- 6) здійснює за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;
- 7) контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;
- 8) проводить попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу;
- 9) здійснює контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

- 10) перевіряє за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних із діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;
- 11) готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;
- 12) здійснює зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво.

Рахункова палата наділена широкими повноваженнями в галузі контролю за фінансовою діяльністю, вона *має право*:

- здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм;
- проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності в межах, визначених ст. 16 Закону України «Про Рахункову палату»;
- перевіряти в органах і на об'єктах грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово-господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання;
- отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово-господарську діяльність;
- отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів стосовно операцій і рахунків цих підприємств та організацій;

- організовувати й проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період;
- проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки з окремих розділів і статей Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів;
- проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету й фінансів України;
- здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому;
- готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік;
- направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів;
- порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі;
- залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів;
- у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.

§ 3. Склад і структура Рахункової палати України

До складу Рахункової палати входять Голова Рахункової палати та члени Рахункової палати: перший заступник і заступник Голови, головні контролери та секретар Рахункової палати. Для здійснення своєї діяльності Рахункова палата має апарат. Структуру і штатний розпис апарату Рахункової палати затверджує колегія Рахункової палати за поданням Голови палати в межах бюджетних коштів, передбачених на її утримання.

Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно-ревізійної діяльності, прийняття колегіальних рішень і підготовки висновків за матеріалами перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень створюється Колегія Рахункової палати, до складу якої входять її Голова, перший заступник і заступник Голови, а також головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати, секретар Рахункової палати.

Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років із правом призначення на другий термін. Призначення Голови Рахункової палати проводиться таємним голосуванням шляхом подання бюлетенів. Кандидат на посаду Голови Рахункової палати вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України.

Головою Рахункової палати може бути громадянин України, який має вищу економічну або юридичну освіту, досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права, а також підтвердив свої професійні знання під час обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України.

Голова Рахункової палати здійснює керівництво її діяльністю та організує її роботу відповідно до Регламенту Рахункової палати; подає Верховній Раді України звіти про роботу Рахункової палати; представляє Рахункову палату у Верховній Раді України та органах виконавчої влади і за кордоном. У своїй діяльності він керується Конституцією України, Законом України «Про Рахункову палату», іншими законодавчими актами України і в межах своєї компетенції самостійно вирішує всі питання, пов'язані із здійсненням контролю, проведенням перевірок, ревізій та

обслідувань, призначенням посадових осіб апарату Рахункової палати, забезпечує комплектування штату Рахункової палати компетентними спеціалістами відповідного профілю. Відповідно до покладених на нього обов'язків Голова Рахункової палати видає накази й розпорядження, має право брати участь у засіданнях Верховної Ради України, її комітетів і тимчасових спеціальних та інших комісій під час розгляду питань, що стосуються діяльності Рахункової палати.

Чинне законодавство передбачає деякі обмеження щодо Голови Рахункової палати. Він не може бути народним депутатом України, членом Уряду України, займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за сумісництвом (крім викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної у позаробочий час).

Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначаються на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Рахункової палати шляхом таємного голосування за списком терміном на 7 років у порядку, встановленому для призначення Голови Рахункової палати. На зазначені посади призначаються громадяни України, які мають вищу освіту та досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права. Він виконує посадові обов'язки відповідно до Регламенту Рахункової палати, у разі відсутності Голови Рахункової палати виконує його функції, за дорученням Голови Рахункової палати представляє Рахункову палату у Верховній Раді України, її комітетах, в центральних органах виконавчої влади і за кордоном.

Заступник Голови Рахункової палати, головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати виконують посадові обов'язки відповідно до затвердженого Колегією Рахункової палати напрямку діяльності департаментів та Регламенту Рахункової палати.

Секретар Рахункової палати виконує посадові обов'язки відповідно до Регламенту Рахункової палати, забезпечує функціонування апарату Рахункової палати, координує його діяльність з апаратом інших контрольних органів, створених згідно з чинним законодавством України.

Перший заступник і заступник Голови Рахункової палати, головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати й Секретар Рахункової палати не можуть бути народними депутатами України, членами Уряду України, займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за сумісництвом (крім

викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної у позаробочий час).

Головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати є посадовими особами, які здійснюють керівництво певними напрямками діяльності Рахункової палати відповідно до визначених ст. 6 Закону функцій Рахункової палати. Конкретні напрямки діяльності департаментів Рахункової палати встановлюються Колегією Рахункової палати.

Головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати в межах своєї компетенції, визначеної Регламентом Рахункової палати, самостійно вирішують всі питання організації діяльності за закріпленими за департаментами напрямками і несуть повну відповідальність за результати своєї роботи. Вони можуть бути достроково звільнені з посади, крім відставки або звільнення за власним бажанням, у разі незадовільного виконання своїх посадових обов'язків, порушення законодавства або зловживання своїм службовим становищем за поданням Колегії Рахункової палати, якщо таке рішення прийнято більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Вони мають право бути присутніми на засіданнях комітетів Верховної Ради України, колегій центральних органів виконавчої влади та інших державних органів, а також органів місцевого самоврядування; не можуть займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за сумісництвом (крім викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної у позаробочий час).

Організаційну, інформаційно-довідкову та іншу роботу з обслуговування Рахункової палати здійснює апарат Рахункової палати під керівництвом *Секретаря Рахункової палати*.

Посадові особи, які працюють в апараті Рахункової палати, безпосередньо займаються контрольною діяльністю в межах компетенції Рахункової палати. Посадові особи апарату Рахункової палати при виконанні службових обов'язків мають право:

- 1) знайомитися з усією документацією, що стосується фінансово-господарської діяльності об'єкта, щодо якого здійснюється перевірка, ревізія або обслідування;
- 2) вимагати й отримувати від керівників об'єктів, на яких проводиться контроль, необхідні довідки, інформації, статистичні дані, бухгалтерсько-фінансові звіти, усні та письмові пояснення з питань, пов'язаних з проведенням перевірок і ревізій;
- 3) безперешкодно входити до приміщень державних органів, підприємств, організацій, архівів, сховищ, виробничих і

допоміжних приміщень банків, фінансово-кредитних установ та інших об'єктів, якщо інше не передбачено законами України;

4) опечатувати касові і службові приміщення, сховища й архіви.

Вимоги керівників Рахункової палати та посадових осіб її апарату, пов'язані з виконанням ними своїх службових обов'язків, є обов'язковими для всіх державних органів, підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності й підпорядкування. Керівники та інші посадові особи об'єктів, що перевіряються, зобов'язані створювати нормальні умови для роботи посадових осіб Рахункової палати, які проводять перевірку або ревізію, забезпечувати їх технічне обслуговування й виконання вимог щодо надання необхідної документації.

Посадові особи апарату Рахункової палати та особи, які залучаються нею до роботи в процесі здійснення своїх функцій і повноважень, за порушення законодавства про державну та іншу таємницю, розголошення державної та іншої таємниці, яка охороняється законом, а також за недостовірність результатів проведених ними перевірок і ревізій, що подаються до державних органів або оприлюднюються, несуть відповідальність згідно із законодавством України.

Контрольні питання

1. Які завдання вирішує Рахункова палата?
2. Які функції виконує Рахункова палата?
3. Якими повноваженнями наділено Рахункову палату?
4. Яка структура Рахункової палати?
5. З яких питань Рахункова палата проводить експертизи і надає висновки?
6. Які передбачено гарантії діяльності Рахункової палати та її посадових осіб?

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Бюджетний кодекс України: закон, засади, коментар / За ред. проф. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – К.: Парламентське вид-во, 2002. – 320 с.
2. Бюджетное право / Под ред. проф. А.М. Никитина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 457 с.
3. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право. – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
4. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право. – М.: Юристь, 2002. – 384 с.
5. Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
6. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 288 с.
7. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
8. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
9. Финансовое право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
10. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристь, 1999. – 600 с.
11. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
12. Финансовое право / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.

Наукові статті

1. Андрійко О.Ф. Розвиток законодавства про державний контроль у сфері виконавчої влади // Правова держава. – 2000. – Вип. 11. – С. 209–216.
2. Берлач А., Остапишина Т., Тараненко Ю. Організаційно-правові проблеми діяльності суб'єктів державного фінансового контролю та напрямки її вдосконалення // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 3. – С. 78–80.
3. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 4. – С. 83–85.
4. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
5. Савченко Л.А. Об'єкти контрольних повноважень Рахункової палати України // Держава і право. – 2001. – Вип. 9. – С. 261–267.

6. Савченко Л.А. Фінансова діяльність держави та фінансовий контроль // Держава і право. – 2001. – Вип. 11. – С. 293–299.
7. Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 14. – С. 291–297.
8. Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 309–315.
9. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–54.
10. Савченко Л.А. До питання класифікації фінансового контролю за видами // Держава і право. – 2003. – Вип. 20. – С. 315–322.
11. Харченко М.В. Принципи виконання державного бюджету // Українське право. – 2000. – № 1. – С. 189–194.
12. Харченко М.В. Правове регулювання контрольної діяльності Рахункової палати України // Держава і право. – 2001. – Вип. 10. – С. 325–329.
13. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 74–76.
14. Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 68–71.
15. Юхименко П. Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваного Рахунковою палатою України // Право України. – 2003. – № 10. – С. 72–74.