

Державний фінансовий контроль спеціалізованими органами

§ 1. Міністерство фінансів України

Особлива роль у здійсненні державного фінансового контролю належить спеціалізованим органам державної виконавчої влади з управління фінансами, для яких сама фінансова діяльність є основною. Ці органи створені спеціально для здійснення фінансового управління і становлять єдину підсистему фінансово-кредитних органів. Ця підсистема очолюється Міністерством фінансів України. До неї входять також Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, фінансові управління обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій, фінансові відділи районних, районних в містах Києві і Севастополі державних адміністрацій. Вони діють на підставі відповідних положень про них.

Міністерство фінансів України діє на підставі Положення про Міністерство фінансів України (затв. Указом Президента України від 26 серпня 1999 року № 1081/99).

Міністерство фінансів України (Мінфін України) є центральним органом виконавчої влади, підпорядкованим Кабінету Міністрів України, який забезпечує проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, спрямованої на реалізацію визначених завдань економічного та соціального розвитку України, здійснює координацію діяльності у цій сфері інших центральних органів виконавчої влади. Мінфін України у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України, Кабінету Міністрів України та зазначеним вище Положенням.

Мінфін України узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його повноважень, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавства та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентів України та

Кабінету Міністрів України. У межах своїх повноважень Мінфін України організовує виконання актів законодавства і здійснює систематичний контроль за їх реалізацією.

Основними завданнями Мінфіну України є:

- розроблення та проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики;
- здійснення разом з іншими органами виконавчої влади аналізу сучасної економічної та фінансової ситуації в Україні, а також перспектив її розвитку;
- розроблення стратегії щодо внутрішніх та зовнішніх запозичань держави і погашення та обслуговування державного боргу;
- розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозних показників зведеного бюджету України, забезпечення в установленому порядку виконання Державного бюджету України, контроль за дотриманням правил складання звіту про виконання Державного бюджету України та зведеного бюджету України;
- забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України;
- забезпечення ефективного використання бюджетних коштів та здійснення в межах своєї компетенції державного фінансового контролю;
- удосконалення методів фінансового і бюджетного планування, фінансування, а також звітності та системи контролю за витрачанням бюджетних коштів;
- розроблення й проведення державної політики у сфері виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного та напівдорогоцінного каміння;
- забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);
- інформування громадськості про економічні та фіскальні цілі держави.

Мінфін України відповідно до покладених на нього завдань:

- 1) бере участь у розробленні прогнозних показників економічного і соціального розвитку України на поточний період та перспективу;
- 2) розробляє проект Державного бюджету України, прогнозні показники зведеного бюджету України, визначає порядок і строк подання центральними органами виконавчої влади, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями матеріалів для підготовки проекту Державного бюджету України;

- 3) подає Кабінету Міністрів України пропозиції щодо вдосконалення взаємовідносин між Державним бюджетом України та республіканським бюджетом Автономної Республіки Крим і місцевими бюджетами;
- 4) у межах своєї компетенції виконує Державний бюджет України, складає звіт про виконання Державного бюджету України і зведеного бюджету України;
- 5) удосконалює методи складання бюджету, порядок бюджетного фінансування, здійснює методичне керівництво у цій сфері;
- 6) бере участь у розробленні та здійсненні заходів щодо фінансового оздоровлення і структурної перебудови економіки;
- 7) бере участь у підготовці загальнодержавних національних програм, забезпечує в установленому порядку їх цільове фінансування;
- 8) бере участь у розробленні заходів, спрямованих на формування і реалізацію активної інвестиційної політики, розробленні та фінансуванні державних інвестиційних програм і програм економічного розвитку України;
- 9) координує в межах своїх повноважень діяльність центральних органів виконавчої влади, пов'язану із забезпеченням своєчасного і повного надходження податків, зборів (інших обов'язкових платежів) до Державного бюджету України та місцевих бюджетів;
- 10) погоджує в установленому порядку призначення на посаду та звільнення з посади керівників фінансових управлінь обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій;
- 11) розробляє пропозиції щодо формування державної податкової політики, визначає порядок подання центральними та місцевими органами виконавчої влади необхідних матеріалів для проведення аналізу ефективності діючої податкової системи та пропозицій щодо її удосконалення;
- 12) проводить аналітичні дослідження впливу податкової політики на економічне зростання та ефективність дії системи оподаткування;
- 13) прогнозує і моделює на поточний період і на перспективу податкові надходження до бюджету, готує пропозиції щодо ефективного розподілу фінансових ресурсів для забезпечення державних витрат;
- 14) бере участь у підготовці пропозицій щодо основних засад грошово-кредитної політики України, поліпшення стану розрахунків і платежів;

- 15) здійснює за дорученням Кабінету Міністрів України в установленому порядку випуск державних цінних паперів, визначає обсяги емісії облігацій внутрішньої державної позики за строками погашення у межах загального обсягу емісії, виступає від імені Кабінету Міністрів України гарантом своєчасного погашення облігацій, що випускаються;
- 16) організовує в межах своїх повноважень виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затверджує нормативно-технічну документацію із цих питань;
- 17) співпрацює відповідно до визначених повноважень з міжнародними фінансовими організаціями та за дорученням Кабінету Міністрів України проводить з ними переговори і консультації з питань фінансової політики та укладення кредитних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України;
- 18) готує пропозиції щодо удосконалення валютних, фінансових, кредитних, податкових і митних відносин з іншими державами, бере участь у підготовці заходів, спрямованих на збільшення валютних ресурсів України, і забезпеченні економного витрачання іноземної валюти, під час укладання міжнародних договорів готує висновки щодо фінансових умов і передбачуваних наслідків їх реалізації, за дорученням Кабінету Міністрів України проводить переговори з іншими державами щодо укладання угод з питань оподаткування;
- 19) розробляє за дорученням Кабінету Міністрів України програми державних зовнішніх запозичань, бере участь в організації роботи, пов'язаної із залученням в економіку України іноземних кредитів, відповідно до законодавства;
- 20) бере участь у підготовці пропозицій до засідань Ради глав держав Співдружності Незалежних Держав, Ради голів урядів Співдружності Незалежних Держав, Президії Міждержавного економічного комітету, а також в опрацюванні директив, пропозицій та інших матеріалів, у розгляді проектів багатосторонніх угод, протоколів і рішень про взаємовідносини України з країнами Співдружності Незалежних Держав;
- 21) бере участь у підготовці пропозицій щодо удосконалення системи органів виконавчої влади та їх структури, а також системи оплати праці працівників бюджетних установ і організацій, готує пропозиції про граничну чисельність та розміри асигнувань на утримання апарату зазначених органів;
- 22) розробляє та реалізує заходи з питань методологічного керівництва роботою з ведення бухгалтерського обліку і складання

- звітності підприємств, установ і організацій (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);
- 23) затверджує в установленому порядку плани рахунків, типові форми бухгалтерського обліку і звітності, інструкції про їх застосування та порядок складання звітності (крім бухгалтерського обліку та звітності в банківських і кредитних установах);
 - 24) здійснює у випадках, передбачених законодавством, ліцензування окремих видів підприємницької діяльності;
 - 25) здійснює в межах своїх повноважень контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, бере участь у здійсненні контролю за дотриманням інтересів держави в управлінні державними корпоративними правами відповідно до законодавства;
 - 26) вживає в установленому порядку заходи щодо обмеження або припинення фінансування з державного бюджету підприємств, установ і організацій за наявності фактів нецільового витрачання ними коштів, а також у разі неподання звітів про витрачання раніше виділених коштів та іншої встановленої звітності й утримує в установленому порядку з підприємств, установ і організацій кошти державного бюджету, використані ними не за цільовим призначенням;
 - 27) надає з Державного бюджету України в установленому порядку позички в разі виникнення тимчасових касових розривів під час виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, які мають бути погашені в установлені строки у межах поточного бюджетного року;
 - 28) надає відповідно до законодавства відстрочку та розстрочку за платежами Державного бюджету України;
 - 29) проводить у міністерствах, інших центральних та місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, в установах банків та інших фінансово-кредитних установах усіх форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів, звітів, планів, кошторисів та інших документів щодо зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів, а також одержує пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірки;
 - 30) здійснює у межах своїх повноважень контроль за додержанням суб'єктами підприємницької діяльності законодавства, що регулює питання видобутку, виробництва, використання і

реалізації дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, проводить в установленому порядку перевірку операцій з дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням;

- 31) здійснює відповідно до законодавства України управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;
- 32) забезпечує реалізацію державної політики з проведення державних грошових лотерей, здійснює фінансовий контроль за діяльністю агентів, що мають свідоцтво на їх проведення;
- 33) розробляє разом з іншими органами виконавчої влади пропозиції щодо державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання і зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння;
- 34) забезпечує у межах своєї компетенції реалізацію державної політики стосовно державної таємниці, контроль за її збереженням у центральному апараті, на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери його управління;
- 35) здійснює інші функції, необхідні для виконання покладених на нього завдань.

Мінфін України має право:

- 1) одержувати в установленому порядку від центральних та місцевих органів виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування інформацію, документи і матеріали, необхідні для розроблення проекту Державного бюджету України, прогнозних розрахунків зведеного бюджету України та складання звіту про виконання зведеного бюджету України та аналізу бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України;
- 2) одержувати в установленому порядку матеріали щодо надходження та використання коштів цільових бюджетних і державних позабюджетних фондів, їх кошториси та звіти про їх виконання;
- 3) одержувати від центральних та місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій усіх форм власності дані, необхідні для здійснення контролю за раціональним і цільовим витрачанням коштів, що виділяються з бюджету;
- 4) одержувати в установленому порядку від установ банків та інших фінансово-кредитних установ довідки про операції та стан поточних бюджетних рахунків підприємств, установ і організацій усіх форм власності, що використовують кошти державного бюджету і державних позабюджетних фондів;

5) представляти Кабінет Міністрів України за його дорученням під час розгляду питань про надання кредитів під гарантію Кабінету Міністрів України у межах розміру державного боргу, затвердженого законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

Мінфін України у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими центральними і місцевими органами виконавчої влади, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, а також із відповідними органами інших держав. У межах своїх повноважень на основі та на виконання актів законодавства Мінфін України видає накази, організовує і контролює їх виконання, а в разі потреби видає разом з іншими центральними і місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування спільні акти. Нормативно-правові акти Мінфіну України підлягають державній реєстрації в порядку, встановленому законодавством. У випадках, передбачених законодавством, рішення Мінфіну України є обов'язковими для виконання центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами і організаціями усіх форм власності та громадянами.

Мінфін України очолює Міністр, якого призначає на посаду та звільняє з посади Президент України в установленому законодавством порядку.

Міністр фінансів України здійснює керівництво Міністерством, несе персональну відповідальність перед Президентом України і Кабінетом Міністрів України за виконання покладених на Міністерство завдань; визначає право підпису документів від імені Мінфіну України; погоджує призначення на посади та звільнення з посад керівників Головного управління Державного казначейства України, Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної пробірної палати, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів.

Для погодженого вирішення найважливіших питань, що належать до компетенції Мінфіну України, обговорення напрямків його діяльності у Міністерстві утворюється колегія у складі Міністра (голова колегії), заступників Міністра за посадою, інших керівних працівників Міністерства. До складу колегії можуть входити керівники інших центральних органів виконавчої влади, а також представники відповідних громадських організацій

(із правом дорадчого голосу). Членів колегії затверджує та увільняє від виконання обов'язків Кабінет Міністрів України за поданням Міністра. Рішення колегії проводяться в життя наказами Міністерства.

Для розгляду наукових рекомендацій та пропозицій щодо головних напрямків розвитку сфери фінансів, обговорення найважливіших програм та інших питань у Мінфіні України можуть утворюватися наукова та методологічна ради з висококваліфікованих фахівців і вчених. Склад наукової та методологічної рад і положення про них затверджує Міністр. У Мінфіні України з урахуванням специфіки його діяльності можуть утворюватися інші дорадчі та консультативні органи. Склад цих органів і положення про них затверджує Міністр.

Через Мінфін України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України діяльність Державного казначейства України, Головного контрольно-ревізійного управління України, Державної пробірної палати, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Комітету України з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Мінфіну України підпорядковуються Державне казначейство України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державна пробірна палата.

Мінфін України є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням.

Повноваження Мінфіну у бюджетному процесі визначено Бюджетним кодексом України. Згідн із ст. 111 БК України Мінфін України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу стосовно як Державного бюджету, так і місцевих бюджетів.

§ 2. Державне казначейство України

Особливим підрозділом Міністерства фінансів України, що спеціально займається виконанням Державного бюджету України, є Державне казначейство України. Воно було створено Указом Президента України від 27 квітня 1995 р. № 335 і входить до системи органів державної виконавчої влади. Правовий статус Державного казначейства визначено Положенням про Державне казначейство (затв. постановою Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995 р. № 590).

Державне казначейство у своїй діяльності керується Конституцією України, Бюджетним кодексом України, законами України, постановами Верховної Ради України, указами і розпорядженнями Президента України, декретами, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України, Положенням про Державне казначейство, а також наказами Мініфіну України.

Державне казначейство є системою органів державної виконавчої влади, діє при Міністерстві фінансів України і складається з Головного управління та його територіальних органів – управлінь Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі з відділеннями у районах, містах і районах у містах.

Державне казначейство:

- 1) організовує виконання Державного бюджету України і здійснює контроль за його виконанням;
- 2) здійснює управління наявними коштами державного бюджету, у тому числі в іноземній валюті, коштами державних позабюджетних фондів та позабюджетними коштами установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету (далі – позабюджетні кошти);
- 3) здійснює фінансування видатків державного бюджету;
- 4) веде облік касового виконання державного бюджету, складає звітність про стан виконання державного та зведеного бюджетів;
- 5) здійснює управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом відповідно до чинного законодавства;
- 6) розподіляє між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України;
- 7) здійснює контроль за надходженням і використанням коштів державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів;
- 8) розробляє та затверджує нормативно-методичні документи з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів.

Головне управління Державного казначейства відповідно до завдань, покладених на Державне казначейство:

- 1) організовує та здійснює виконання державного бюджету, виходячи з принципу єдиного казначейського рахунку;
- 2) здійснює керівництво територіальними органами Державного казначейства;

- 3) веде зведені реєстри розпорядників коштів державного бюджету України, державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів та рахунків територіальних органів Державного казначейства в установах банків;
- 4) здійснює управління доходами і видатками державного бюджету, проводить операції з наявними бюджетними коштами, в тому числі в іноземній валюті, в межах розпису доходів і видатків державного бюджету;
- 5) здійснює за дорученням Кабінету Міністрів України і Мінфіну операції з іншими коштами, що перебувають у розпорядженні Уряду України;
- 6) організовує та здійснює прогнозування і касове планування коштів державного бюджету, визначає на основі чинного законодавства розміри їх поточного використання у межах затверджених на відповідний період видатків ;
- 7) доводить до головних розпорядників коштів і територіальних органів Державного казначейства обсяги асигнувань, що виділяються з державного бюджету;
- 8) організовує розподіл між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя відрхувань від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України, а також перерахування місцевим бюджетам належних їм коштів від зазначених відрхувань;
- 9) організовує та здійснює взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя;
- 10) веде зведений бухгалтерський облік руху коштів державного бюджету на рахунках Державного казначейства;
- 11) організовує та здійснює збирання, зведення та аналіз фінансової звітності про стан виконання державного та зведеного бюджетів, подає зазначену звітність Верховній Раді України, Уряду України та Мінфіну;
- 12) здійснює разом із Національним банком України і Мінфіном управління державним внутрішнім і зовнішнім боргом та проводить їх обслуговування відповідно до чинного законодавства;
- 13) регулює фінансові взаємовідносини між державним бюджетом та державними позабюджетними фондами, організовує та здійснює контроль за надходженням, рухом і використанням коштів цих фондів;
- 14) подає Мінфіну в разі потреби пропозиції про скорочення видатків державного бюджету;

- 15) розробляє і затверджує нормативно-методичні та інструктивні документи з питань бухгалтерського обліку, звітності та організації виконання бюджетів усіх рівнів;
- 16) розробляє проекти законодавчих та інших нормативних актів із питань, що належать до компетенції Державного казначейства;
- 17) організовує роботу територіальних органів Державного казначейства, пов'язану з дотриманням чинного законодавства України з питань виконання державного бюджету, надходження та використання коштів державних позабюджетних фондів;
- 18) організовує підвищення кваліфікації працівників органів Державного казначейства відповідно до чинного законодавства;
- 19) проводить ревізії діяльності територіальних органів Державного казначейства;
- 20) устанавлює зв'язки з міжнародними фінансово-банківськими установами, а також із казначействами інших країн, вивчає досвід організації їх діяльності та готує пропозиції про його використання в Україні.

Управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, містах з районним поділом в межах відповідної території здійснюють функції, передбачені для Головного управління, крім зазначених вище пунктів 4, 5, 9, 11, 16, 18 і 20.

У разі коли зазначені територіальні органи Державного казначейства, а також Головне управління Державного казначейства безпосередньо здійснюють операції щодо виконання державного бюджету, вони виконують ті самі функції, що й відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах.

Відділення Державного казначейства у районах, містах, районах у містах:

- 1) здійснюють виконання відповідних показників державного бюджету та контроль за надходженням, рухом і використанням державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів у частині, що визначається Головним управлінням Державного казначейства;
- 2) забезпечують відповідно до встановлених розмірів асигнувань та касового плану цільове фінансування видатків державного бюджету;
- 3) ведуть облік розпорядників коштів, яким виділяються асигнування з державного бюджету та державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів;

- 4) здійснюють прогнозування та касове планування коштів державного бюджету;
 - 5) розподіляють між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя відрахування від загальнодержавних податків, зборів і обов'язкових платежів за нормативами, затвердженими Верховною Радою України, а також перераховують місцевим бюджетам належні їм суми коштів від зазначених відрахувань;
 - 6) здійснюють за поданням державних податкових інспекцій повернення за рахунок державного бюджету зайво сплачених або стягнених податків, зборів та обов'язкових платежів;
 - 7) ведуть бухгалтерський облік руху коштів державного бюджету за рахунками відділень Державного казначейства;
 - 8) здійснюють збирання, контроль, зведення та подання вищим органам Державного казначейства фінансової звітності про стан виконання показників державного бюджету відповідним регіоном;
 - 9) проводять роботу, пов'язану із здійсненням контролю за дотриманням чинного законодавства України з питань виконання державного бюджету, надходженням та використанням коштів державних позабюджетних фондів у регіоні;
 - 10) передають відповідним державним податковим інспекціям документи про стягнення у безспірному порядку до державного бюджету штрафів за порушення установами банків та підприємствами зв'язку встановленого порядку проходження і виконання платіжних доручень по доходах і видатках державного бюджету;
 - 11) готують і подають вищим органам Державного казначейства у разі потреби пропозиції про скорочення видатків державного бюджету;
 - 12) забезпечують за дорученнями вищих органів Державного казначейства виконання інших функцій в межах своїх повноважень;
 - 13) здійснюють заходи щодо добору, розстановки, виховання, професійної підготовки і підвищення кваліфікації кадрів;
 - 14) розглядають заяви, пропозиції, скарги громадян, підприємств, установ та організацій з питань, що належать до їх компетенції.
- Для вирішення покладених на органи Державного казначейства завдань та виконання функцій вони мають право:
- 1) відкривати в установах банків рахунки по доходах і видатках державного бюджету;

- 2) отримувати в банківській системі України на договірних засадах внутрішньорічний кредит у межах, установлених законодавчим актом про державний бюджет на відповідний рік для покриття тимчасових касових розривів державного бюджету; проводити операції щодо розміщення державних цінних паперів, їх погашення і виплати доходу по них;
- 3) проводити у міністерствах, інших центральних та місцевих органах державної виконавчої влади, на підприємствах, в установах, організаціях, установах банків незалежно від форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів про зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів, а також одержувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають у процесі перевірок;
- 4) одержувати від установ банків відомості про стан поточних бюджетних рахунків підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності, які використовують кошти державного бюджету та державних позабюджетних фондів;
- 5) вимагати від посадових осіб міністерств, інших центральних та місцевих органів державної виконавчої влади, підприємств, установ і організацій усунення виявлених порушень установленого порядку виконання державного бюджету;
- 6) припиняти фінансування з державного бюджету підприємств, установ і організацій у разі виявлення фактів порушень установленого порядку виконання державного бюджету з повідомленням про це керівників відповідних міністерств і відомств;
- 7) безспірно вилучати у міністерств, інших центральних та місцевих органів державної виконавчої влади, підприємств, установ і організацій раніше надані в порядку фінансування кошти державного бюджету, державних позабюджетних фондів у разі встановлення нецільового та неефективного їх використання;
- 8) призупиняти проведення операцій за реєстраційними рахунками установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, у разі порушення ними встановленого порядку використання бюджетних та позабюджетних коштів, а також неподання кошторисів та звітності про надходження і використання зазначених коштів.

Права, передбачені п. 2, надаються Головному управлінню Державного казначейства, а права, передбачені п. 7, – Головному управлінню Державного казначейства, управлінням Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Головне управління Державного казначейства та його територіальні органи у своїй діяльності взаємодіють із міністерствами та іншими центральними органами державної виконавчої влади, Національним банком, установами інших банків, державною податковою службою, місцевими фінансовими органами, державною контрольно-ревізійною службою в Україні.

Головне управління Державного казначейства очолює заступник Міністра фінансів – начальник Головного управління Державного казначейства, який призначається відповідно до чинного законодавства.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції Державного казначейства, обговорення найважливіших завдань його діяльності у Головному управлінні Державного казначейства утворюється колегія у складі начальника Головного управління (голова колегії), його заступників за посадою, а також інших керівних працівників Державного казначейства. Члени колегії Державного казначейства затверджуються Міністром фінансів. Рішення колегії проводяться в життя, як правило, наказами начальника Головного управління Державного казначейства.

Головне управління Державного казначейства та його територіальні органи є юридичними особами, мають самостійні кошториси видатків, розрахункові та інші рахунки в установах банків, печатку із зображенням Державного герба України та своїм найменуванням.

§ 3. Державна податкова служба України

Податковими органами в Україні є Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах (органи державної податкової служби). У складі органів державної податкової служби знаходяться відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (податкова міліція). Вони діють як система спеціалізованих органів фінансового контролю, діяльність яких спрямована на забезпечення єдиної системи контролю за дотриманням податкового законодавства, правильності обчислення, повноти та своєчасності внесення податків до бюджету, а у встановлених законодавством випадках – до позабюджетних фондів. Статус Державної податкової служби в Україні визначено Законом

України «Про державну податкову службу в Україні»¹. Цей закон визначає статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності.

На органи державної податкової служби покладено такі завдання:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою й своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі – податки, інші платежі);
- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;
- прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб;
- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;
- запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесенням законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади. Державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі підпорядковуються Державній податковій адміністрації України. Державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції підпорядковуються відповідним державним податковим адміністраціям в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Органи державної податкової служби України координують свою діяльність із фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків, а також із податковими службами інших держав.

¹ ВВР. – 1991. – № 6. – Ст. 37; ВВР. – 1998. – № 14. – Ст. 61; ВВР. – 1998. – № 25. – Ст. 147; ВВР. – 2003. – № 30. – Ст. 247.

Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції є юридичними особами, мають печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, інші печатки і штампи, відповідні бланки, рахунки в установах банків.

Державна податкова адміністрація України здійснює такі функції:

1) виконує безпосередньо, а також організовує роботу державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій, пов'язану із:

- здійсненням контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків із споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем і товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності;
- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;
- обліком платників податків, інших платежів;
- виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;
- проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, участю у розробленні пропозицій щодо основних напрямків державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, організацією виконання актів законодавства у межах своїх повноважень, здійсненням систематичного контролю за їх реалізацією, узагальненням практики застосування законодавства, застосуванням у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів з вилучення та знищення або передання на промислову переробку алкогольних напоїв, знищення тютюнових

виробів, що були незаконно вироблені або знаходилися у незаконному обігу;

- 2) видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;
- 3) затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразок картки фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену органами державної податкової служби;
- 4) роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі та організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;
- 5) здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;
- 6) подає органам державної податкової служби методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірки її стану;
- 7) організовує роботу щодо створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів державної податкової служби;
- 8) розробляє основні напрямки, форми і методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства;
- 9) при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали із цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;
- 10) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;
- 11) подає Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;
- 12) вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконує в межах, визначених законодавством, міжнародні договори з питань оподаткування;

- 13) надає фізичним особам – платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційні номери і направляє до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером та веде Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб;
- 14) прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;
- 15) забезпечує виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;
- 16) вносить в установленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства;
- 17) організовує у межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної податкової служби.

Державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в містах із районним поділом (крім міст Києва та Севастополя) виконують зазначені функції, крім функцій, зазначених у п. 3, 8, 11, 12, 13, 16, а також п. 5 у частині забезпечення виготовлення марок акцизного збору.

У разі коли зазначені органи державної податкової служби безпосередньо здійснюють контроль за платниками податків, інших платежів, вони виконують щодо цих платників ті ж функції, що й державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції.

Державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції:

- 1) здійснюють контроль за додержанням законодавства про податки, інші платежі;
- 2) забезпечують облік платників податків, інших платежів, правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків, платежів, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів;

- 3) контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків, інших платежів;
- 4) здійснюють у межах своїх повноважень контроль за законністю валютних операцій, додержанням установленого порядку розрахунків із споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів, товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги, а також за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення деяких видів підприємницької діяльності;
- 5) ведуть облік векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісяця подають інформацію про це місцевим органам державної статистики; здійснюють контроль за погашенням векселів; видають суб'єктам підприємницької діяльності дозволи на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій;
- 6) забезпечують застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій, передбачених цим Законом та іншими законодавчими актами України за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами;
- 7) аналізують причини і оцінюють дані про факти порушень податкового законодавства;
- 8) проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;
- 9) за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю проводять перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів;
- 10) передають відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;
- 11) подають до судів і господарських судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними

і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках – коштів, одержаних без установлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна;

- 12) проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна;
- 13) контролюють дотримання виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасність і повноту перерахування цих сум до бюджету;
- 14) розглядають звернення громадян, підприємств, установ і організацій з питань оподаткування та, в межах своїх повноважень, із питань валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій;
- 15) подають відповідним фінансовим органам та органам Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;
- 16) здійснюють контроль за наявністю марок акцизного збору на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;
- 17) роз'яснюють через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі;
- 18) виконують функції, передбачені п. 17 ст. 8, а також інші функції, пов'язані із здійсненням відповідними підрозділами податкової міліції повноважень, передбачених ст. 21 Закону. Органи державної податкової служби в установленому законом порядку мають право:
 - 1) здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян, в тому числі громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами, та інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідоцтв про державну

реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок; перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що посвідчують особу, під час проведення перевірок з питань оподаткування; викликати посадових осіб, громадян для пояснень щодо джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірки достовірності інформації, одержаної для внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів.

Періодичність таких перевірок та проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень встановлюється відповідно до законодавства.

Орган державної податкової служби може запрошувати громадян, в тому числі громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати ними податків, інших платежів. Письмові повідомлення про такі запрошення направляються громадянам рекомендованими листами, в яких зазначаються підстави виклику, дата і година, на яку викликається громадянин;

2) одержувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи (у порядку, передбаченому законодавством для розкриття банківської таємниці), від громадян – суб'єктів підприємницької діяльності:

- довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та громадян про поточні та вкладні (депозитні) рахунки, інформацію про наявність та обіг коштів на цих рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності, та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів у порядку, визначеному законодавством, входить в будь-які інформаційні системи, зокрема комп'ютерні, для визначення об'єкта оподаткування;
- необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів від підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки, та громадян – суб'єктів

- підприємницької діяльності – про суми доходів, виплачених фізичним особам, і утриманих із них податків, інших платежів, від органів, уповноважених проводити державну реєстрацію, а також видавати спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) на здійснення деяких видів підприємницької діяльності – про видачу таких дозволів суб'єктам підприємницької діяльності, від органів внутрішніх справ – про громадян, які прибули на проживання до відповідного населеного пункту чи вибули з нього, від органів реєстрації актів громадянського стану – про громадян, які померли;
- від митних органів щомісяця звітні дані про ввезення на митну територію України імпортованих товарів і справляння при цьому податків, інших платежів та інформацію про експортно-імпортні операції, що здійснюють резиденти і нерезиденти, за формою, погодженою з Державною податковою адміністрацією України, та від органів статистики – дані, необхідні для використання їх у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій всіх форм власності;
- 3) обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів. У разі відмови керівників підприємств, установ, організацій і громадян допустити посадових осіб органів державної податкової служби для обстеження зазначених приміщень і обладнання та неподання документів про отримані доходи і проведені витрати органи державної податкової служби мають право визначати оподатковуваний доход (прибуток) таких підприємств, установ, організацій та громадян на підставі документів, що свідчать про одержані ними доходи (прибутки), а стосовно громадян – також з урахуванням оподаткування осіб, які займаються аналогічною діяльністю;
- 4) вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби;
- 5) вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших

платежів, та вилучати у громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) із наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи;

- 6) застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції у порядку та розмірах, встановлених законом, а саме: до юридичних осіб, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які у встановлений законом строк не повідомили про відкриття або закриття рахунків у банках, а також до установ банків, що не подали відповідним органам державної податкової служби в установленій законом строк повідомлень про закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання документально підтверженого повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби, штрафні санкції у розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- 7) стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми недоїмки, пені та штрафних санкцій у порядку, передбаченому законом;
- 8) надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу у порядку, передбаченому законом;
- 9) за несвоєчасне виконання установами банків та іншими фінансово-кредитними установами розпоряджень органів державної податкової служби про безспірне стягнення податків, інших платежів, а також доручень підприємств, установ, організацій та громадян про сплату податків, інших платежів стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення (включаючи день сплати) у розмірах, встановлених законодавством щодо таких видів платежів;
- 10) накладати адміністративні штрафи:
 - на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, винних у відсутності податкового обліку або веденні його з порушенням встановленого порядку, неподанні або несвоєчасному поданні аудиторських висновків, передбачених законом, а також платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), – від п'яти до десяти

- неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за відповідне правопорушення, – від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, включаючи установи Національного банку України, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, які не виконують перелічених у п. 2–5 ст. 11 Закону вимог до посадових осіб органів державної податкової служби, – від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
 - на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, які виплачували доходи, винних у неутриманні, неперерахуванні до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб, перерахуванні податку за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), у неповідомленні або несвоєчасному повідомленні державних податкових інспекцій за встановленою формою про доходи громадян – у розмірі трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне із зазначених правопорушень, – у розмірі п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
 - на громадян, винних у неподанні або несвоєчасному поданні декларацій про доходи або у включенні до декларацій перекручених даних, у відсутності обліку або неналежному веденні обліку доходів і витрат, для яких встановлено обов'язкову форму обліку, – від одного до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
 - на громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, винних у протидіях посадовим особам органів державної податкової служби, зокрема у недопущенні їх до приміщень, які використовуються для здійснення підприємницької діяльності та одержання доходів, – від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
 - на громадян, які займаються підприємницькою діяльністю без державної реєстрації або без спеціального дозволу (ліцензії), якщо його отримання передбачено законодавством, – від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
 - на громадян, які здійснюють продаж товарів без придбання одноразових патентів або з порушенням терміну їх дії, чи здійснюють продаж товарів, не зазначених у деклараціях, – від одного до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені громадянином, якого протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне із зазначених правопорушень, – від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

- 11) користуватися безперешкодно у службових справах засобами зв'язку, які належать підприємствам, установам і організаціям незалежно від форм власності;
- 12) у разі виявлення зловживань під час здійснення контролю за надходженням валютної виручки, проведенням розрахунків із споживачами з використанням товарно-касових книг, а також за дотриманням лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги давати доручення органам державної контрольно-ревізійної служби на проведення ревізій;
- 13) вимагати від керівників підприємств, установ і організацій, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків; при проведенні адміністративного арешту опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви;
- 14) надавати інформацію з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів іншим державним органам відповідно до чинного законодавства;
- 15) матеріально і морально заохочувати громадян, які надають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства;
- 16) звертатися у передбачених законом випадках до суду або господарського суду із заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

Посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримуватися Конституції і законів України, інших нормативних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Посадові особи органів державної податкової служби зобов'язані дотримувати комерційної та службової таємниці.

§ 4. Національний банк України

Важливе місце в системі органів державного фінансового контролю посідає Національний банк України (НБУ). Він є центральним банком України; особливим центральним органом державного управління, юридичний статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого визначаються Конституцією України, Законом України «Про Національний банк України»² та іншими законами України.

Відповідно до Конституції України основною функцією НБУ є забезпечення стабільності грошової одиниці України. На виконання своєї основної функції він сприяє дотриманню стабільності банківської системи, а також, у межах своїх повноважень, – цінової стабільності. Відповідно до Закону України «Про Національний банк України» НБУ здійснює банківське регулювання та нагляд; веде реєстр банків, їх філій та представництв, валютних бірж, здійснює ліцензування банківської діяльності та банківських операцій; здійснює валютне регулювання, визначає порядок здійснення платежів в іноземній валюті, організовує і здійснює валютний контроль за банками та іншими кредитними установами, які отримали ліцензію НБУ на здійснення операцій з валютними цінностями; а також здійснює інші функції у фінансово-кредитній сфері в межах своєї компетенції, визначеної законом.

Насамперед, НБУ здійснює нагляд за діяльністю банків та їх філій, відділень, представництв, головною метою якого є безпека та фінансова стабільність банківської системи, захист інтересів вкладників і кредиторів. НБУ здійснює постійний нагляд за дотриманням банками банківського законодавства, нормативних актів НБУ та економічних нормативів. НБУ здійснює свої наглядові функції шляхом реалізації таких повноважень:

- 1) здійснює всі види перевірок на місцях банків в Україні (крім перевірок і ревізій фінансово-господарської діяльності), а також перевірку достовірності інформації, що надається юридичними та фізичними особами при реєстрації банків та ліцензуванні банківських операцій;
- 2) може вимагати від банків проведення загальних зборів акціонерів (учасників) і визначає питання, за якими мають бути прийняті рішення;
- 3) може брати участь у роботі зборів акціонерів (учасників), засідань спостережної ради, правління і ревізійної комісії банку з правом дорадчого голосу.

² ВВР. – 1999. – № 29. – Ст. 238.

НБУ пред'являє вимоги щодо здійснення обов'язкових аудиторських перевірок банків, отримує висновки незалежних аудиторських організацій про результати діяльності банків.

Наглядова діяльність НБУ, згідно з ч. 3 ст. 67 Закону України «Про банки і банківську діяльність»³, охоплює всі банки, їх підрозділи, афілійованих і споріднених осіб на території України та за кордоном, установи іноземних банків в Україні, а також інших юридичних та фізичних осіб у частині дотримання вимог цього Закону щодо здійснення банківської діяльності. При здійсненні банківського нагляду НБУ має право вимагати від банків та їх керівників усунення порушень банківського законодавства, виконання нормативно-правових актів НБУ для уникнення або подолання небажаних наслідків, що можуть поставити під загрозу безпеку коштів, довірених таким банкам, або завдати шкоди належному веденню банківської діяльності. При здійсненні банківського нагляду НБУ може користуватися послугами інших установ за окремими угодами.

НБУ здійснює банківський нагляд на індивідуальній та консолідованій основі і застосовує заходи впливу за порушення вимог законодавства щодо банківської діяльності. При здійсненні нагляду за установами, що ведуть банківську діяльність в інших державах, НБУ співпрацює з відповідними органами цих держав. Повідомлення, надіслане відповідними органами інших держав, може використовуватися тільки в таких цілях:

- для перевірки ліцензії установи на право ведення діяльності;
- для перевірки права на здійснення банківської діяльності.

Законом України «Про банки і банківську діяльність» визначено питання здійснення інспекційних перевірок банків. Кожен банк є об'єктом перевірки на місці інспекторами НБУ або аудиторами, призначеними НБУ. Перевірки здійснюються з метою визначення рівня безпеки і стабільності операцій банку, достовірності звітності банку і дотримання банком законодавства України про банки і банківську діяльність, а також нормативно-правових актів НБУ.

Перевірка банків здійснюється відповідно до плану, затвердженого НБУ. Планова перевірка здійснюється не частіше одного разу на рік. Про проведення планової перевірки НБУ зобов'язаний повідомити банк не пізніше ніж за 10 днів до її початку. Банки зобов'язані забезпечити інспекторам НБУ та іншим уповноваженим ним особам вільний доступ до всіх документів та інформації з дотриманням правил ст. 71 Закону України «Про

³ ВВР. – 2001. – № 5–6. – Ст. 30.

банки і банківську діяльність», а при перевірці на місці – можливість вільного доступу в робочий час у всі приміщення банку.

Керівництво банку призначає компетентного представника для надання необхідних документів та пояснень і забезпечує приміщенням для роботи працівників служби банківського нагляду НБУ.

НБУ може прийняти рішення про проведення позапланової перевірки банку при наявності обґрунтованих підстав. Таке рішення має бути підписане Головою НБУ або уповноваженою ним особою.

Для здійснення своїх повноважень щодо нагляду НБУ має право безоплатно одержувати від банків інформацію про їх діяльність та пояснення з окремих питань діяльності банку. Не допускається розголошення матеріалів перевірки третім особам у разі, якщо в матеріалах перевірки відсутні дані про факти порушень законодавства.

У ході перевірки НБУ має право перевіряти будь-яку звітність афілійованої особи банку щодо взаємовідносин з банком із метою визначення впливу відносин з афілійованою особою на стан банку. Для цілей перевірки афілійовані особи надають НБУ сприяння відповідно до положень ст. 71 Закону України «Про банки і банківську діяльність» у тому ж порядку, що застосовується до банків.

Також Національний банк України з метою з'ясування питань дотримання законодавства щодо банківської діяльності має право здійснювати перевірку осіб, які охоплюються його наглядовою діяльністю. При здійсненні перевірки НБУ має право вимагати від цих осіб подання будь-якої інформації, необхідної для здійснення перевірки. Інспектовані особи зобов'язані подавати НБУ затребувану інформацію у визначений ним строк. До осіб, які можуть бути об'єктами перевірки НБУ, відносяться:

- власник істотної участі у банку, якщо НБУ вважає, що він не відповідає вимогам, встановленим Законом України «Про банки і банківську діяльність» щодо істотної участі, або негативно впливає на фінансову безпеку і стабільність банку.
- особа, що придбала істотну участь у банку без письмового дозволу НБУ;
- особа, щодо якої є достовірна інформація про здійснення нею банківської діяльності без банківської ліцензії.

У разі порушення банками або іншими особами, які можуть бути об'єктами перевірки НБУ відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність», банківського законодавства, нормативно-правових актів НБУ або здійснення ризикових операцій, які загрожують інтересам вкладників чи інших кредиторів банку,

НБУ адекватно вчиненому порушенню має право застосувати заходи впливу, встановлені ст. 73 Закону України «Про банки і банківську діяльність».

Декретом Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю»⁴ визначено повноваження НБУ у сфері валютного контролю. Згідно із ст. 13 зазначеного Декрету, НБУ є головним органом валютного контролю, що:

- здійснює контроль за виконанням правил регулювання валютних операцій на території України з усіх питань, не віднесених Декретом до компетенції інших державних органів;
- забезпечує виконання уповноваженими банками функцій щодо здійснення валютного контролю згідно із цим декретом та іншими актами валютного законодавства України.

Основні засади здійснення НБУ функцій головного органу валютного контролю згідно з повноваженнями, наданими йому за ст. 7, 44 Закону України «Про Національний банк України» та ст. 13, 16 Декрету Кабінету Міністрів України «Про систему валютного регулювання і валютного контролю», визначено Положенням про валютний контроль, яке затверджено Постановою Правління НБУ від 8 лютого 2000 року № 49 (із наступними змінами). Цим Положенням встановлено відповідальність за порушення валютного законодавства, порядок застосування санкцій та порядок оскарження дій щодо накладення санкцій.

Контрольні питання

1. Які завдання вирішує Державна податкова служба України?
2. Якими контрольними повноваженнями наділено органи Державної податкової служби України?
3. Яким чином Національний банк України здійснює свої наглядові функції?
4. Кого може перевіряти Національний банк України?
5. Якими правами наділено Національний банк України?
6. Які передбачено контрольні повноваження Національного банку України у сфері валютного контролю?
7. Чому Міністерство фінансів України визначено як спеціалізований фінансовий орган?
8. Якими повноваженнями у сфері фінансового контролю наділено Державне казначейство України?

⁴ ВВР. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Банківське право України. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 2000. – С. 64-80.
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. Кротюк В.Л. Національний банк – центр банківської системи України. Організаційно-правовий аналіз. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 1999. – 248 с.
9. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
10. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
11. Перевірки у підприємстві: Зб. систематизованого законодавства / Упоряд. Р.Ю. Чорний. – Л.: ЗУКУЦ, 2001. – 312 с.
12. Финансовое 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.

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., Остапшина 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. Ващенко Ю. Правове регулювання клірингу в сфері бюджетних та податкових відносин // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 55–59.
4. Кравченко Л. Особливості відповідальності уповноважених банків за порушення валютного законодавства // Право України. – 2003. – № 2. – С. 49–52.

5. Лочман Я.О. Оптимізація моделі державного управління банківською діяльністю в Україні // Держава і право. – 2001. – Вип. 12. – С. 358–360.
6. Міщенко В., Науменкова С. Правові засади організації банківського нагляду // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8. – С. 63–66.
7. Нагребельний В.П. Банківське та інвестиційне законодавство України: проблеми вдосконалення // Правова держава. – 2002. – Вип. 13. – С. 193–201.
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. Орлюк О. Правові засади діяльності філій Національного банку України // Право України. – 2003. – № 8. – С. 55–59.
11. Осипчук Л. До питання про доцільність створення державного бюджетного банку України та впровадження його в процес виконання державного бюджету // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С.
12. Приходько В. Роль Конституційного Суду України в регулюванні банківських відносин // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8. – С. 78–80.
13. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
14. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–55.
15. Северин О. Індивідуальні ліцензії НБУ: вдаючись у подробиці // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С.
16. 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.
17. Старинський М. Щодо визначення поняття «валюта» і «валютні цінності» // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 61–63.
18. Ткаченко А. Досвід і проблеми правового регулювання діяльності державних кредитних установ на території України у ХІХ ст. // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 85–87.
19. Чернадчук В. Щодо визначення понять «банківські операції» та «банківська діяльність» // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8. – С. 71–73.
20. Шамрай І.А. Теоретичні проблеми визначення поняття «банк» в науці банківського права // Держава і право. – 2003. – Вип. 20. – С. 327–334.

Правовий статус державної контрольно-ревізійної служби України

§ 1. Система, завдання та функції державної контрольно-ревізійної служби

Державна контрольно-ревізійна служба України (ДКРС) створена згідно із Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»¹ і є системою органів державної виконавчої влади з управління фінансами. Відповідно до зазначеного закону *головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та з державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.*

У більш ширшому розумінні головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення контролю за:

- використанням коштів бюджетів усіх рівнів, які входять до складу бюджетної системи України, та коштів державних цільових фондів;
- виконанням державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів;
- використанням матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у державній чи комунальній власності, бюджетних позик та кредитів, а також позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів;
- веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, в установах та організаціях, що отримують

¹ ВВР. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

кошти з бюджетів усіх рівнів та/або державних цільових фондів, у тому числі валютних.

Державна контрольно-ревізійна служба складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах.

Державна контрольно-ревізійна служба діє при Міністерстві фінансів України і підпорядковується Міністерству фінансів України. Контрольно-ревізійні управління у Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі підпорядковуються Головному контрольно-ревізійному управлінню України. До складу обласних контрольно-ревізійних управлінь входять контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) в районах, містах і районах у містах.

Державна контрольно-ревізійна служба у своїй діяльності керується Конституцією України, Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», іншими законодавчими актами (наприклад, Законом України «Про державну податкову службу України»), актами Президента та Кабінету Міністрів України.

Правовий статус Головного контрольно-ревізійного управління України регулюється Положенням про Головне контрольно-ревізійне управління України (затв. Указом Президента України від 28 листопада 2000 року № 1265/2000), а статус контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі регулюється Положенням про контрольно-ревізійне управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі (затв. ГоловКРУ України 9 січня 2001 року № 111, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 18 січня 2001 року за № 37/5228).

Державна контрольно-ревізійна служба координує свою діяльність із місцевими Радами народних депутатів та органами виконавчої влади, фінансовими органами, державною податковою службою, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління у Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі є юридичними особами, мають самостійні кошториси, поточні та вкладні (депозитні) рахунки у банках, печатки із зображенням Державного герба України і з власним найменуванням.

Контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) в районах, містах і районах у містах як структурні підрозділи контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі мають печатки і відповідні бланки.

В окремих випадках Головне контрольно-ревізійне управління України має право вирішувати питання про надання права юридичної особи окремим контрольно-ревізійним підрозділам в районах, містах і районах у містах.

Статтею 14 Закону визначено загальні засади взаємовідносин державної контрольно-ревізійної служби з правоохоронними органами. Органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та перевірки суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи. За дорученням Прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, податкових інспекцій у випадках, передбачених Законом, органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та перевірки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях всіх форм власності. Ревізії та перевірки на прохання правоохоронних органів можуть проводитись також і в інших випадках, передбачених чинним законодавством. Працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти посадим особам державної контрольно-ревізійної служби у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників державної контрольно-ревізійної служби на територію підприємства, установи, організації, а також у разі відмови у наданні документів для ревізії або перевірки та будь-якої іншої протиправної дії органи міліції на прохання цих осіб зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії або перевірки, охорону працівників контрольно-ревізійної служби, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі виконують такі функції:

- 1) організують роботу контрольно-ревізійних підрозділів у Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі з проведення ревізій і перевірок, узагальнюють результати документальних ревізій і перевірок і у випадках, передбачених законодавством, повідомляють про них органам законодавчої та виконавчої влади;

- 2) проводять ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, у державних фондах, в бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджету та з державних валютних фондів;
- 3) проводять ревізії та перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету;
- 4) проводять ревізії та перевірки повноти оприбуткування, правильності витрачання і збереження валютних коштів;
- 5) здійснюють контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками;
- 6) розробляють інструктивні та інші нормативні акти про проведення ревізій та перевірок;
- 7) здійснюють методичне керівництво і контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнюють досвід проведення ревізій та перевірок і поширюють його серед контрольно-ревізійних служб, розробляють пропозиції щодо удосконалення контролю.

Органи контрольно-ревізійної служби розглядають листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, де повідомляється про крадіжки, розтрата, недостачі, інші серйозні правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з чинним законодавством.

Контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) у районах, містах і районах у містах виконують зазначені функції, за винятком пунктів 1 і 7.

§ 2. Права, обов'язки і відповідальність державної контрольно-ревізійної служби

Головному контрольно-ревізійному управлінню України, контрольно-ревізійним управлінням у Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійним підрозділам (відділам, групам) у районах, містах і районах у містах надається право:

- 1) ревізувати і перевіряти у міністерствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, державних

- фондах, на підприємствах, в установах і організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);
- 2) забезпечення безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних із ревізією або перевіркою. Зупиняти видаткові операції за рахунками у банках та інших фінансових установах у випадках, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає працівнику державної контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки;
 - 3) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних міністерств, державних комітетів, інших органів державної виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок з оплатою за рахунок спеціально передбачених для цього коштів;
 - 4) вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються або перевіряються, проведення інвентаризацій основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси та касові приміщення, склади, архіви, а при виявленні підробок, інших зловживань вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи у справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;
 - 5) одержувати від Національного банку України та його установ, банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, а від інших підприємств і організацій, в тому числі недержавних форм власності – довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями, що ревізуються або перевіряються. Одержання від банків інформації, що становить банківську таємницю, здійснюється у порядку та обсязі, встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність»;

- 6) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що ревізуються або перевіряються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході ревізій і перевірок;
- 7) пред'являти керівникам та іншим службовим особам об'єктів, що ревізуються або перевіряються, вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів, вилучати до бюджету виявлені ревізіями або перевітками приховані і занижені валютні та інші платежі, ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства;
- 8) стягувати у доход держави кошти, одержані міністерствами, відомствами, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами і організаціями за незаконними угодами, без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства;
- 9) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення;
- 10) застосовувати до підприємств, установ, організацій та інших суб'єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, передбачені пунктом 7 статті 11 Закону «Про державну податкову службу в Україні».

Службові особи державних контрольно-ревізійних служб зобов'язані суворо додержувати Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій, що охороняються законом. За невиконання або неналежне виконання службовими особами державних контрольно-ревізійних служб своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Працівники державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам і органам, уповноваженим управляти державним майном.

При вилученні документів у зв'язку з їх підробкою або виявленими зловживаннями працівник державної контрольно-ревізійної служби зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні

органи. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки. Після цього вони повертаються відповідному підприємству, установі або організації, якщо правоохоронними органами не прийнято рішення про виїмку цих документів.

Працівники державної контрольно-ревізійної служби повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

Для більш ґрунтовного з'ясування змісту діяльності Державної контрольно-ревізійної служби важливою є загальна характеристика основних термінів та їх визначень, що застосовуються у цій сфері: ревізія, перевірка, фінансова дисципліна, акт ревізії тощо.

Ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку та звітності; спосіб документального розкриття недоліків, розтрат, привласнень і крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Перевірка – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій або їх підрозділів.

Законодавство з фінансових питань – сукупність чинних на будь-який момент контрольного періоду законів та інших нормативно-правових актів держави, якими регулюються процеси утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, а також грошові, кредитні й товарообмінні відносини. Основними видами фінансових ресурсів є: прибуток; амортизаційні відрахування; податки й збори з підприємств, установ і організацій та з населення; відрахування на соціальні потреби; доходи від зовнішньоекономічної діяльності; виручка від реалізації безхазяйного та наявного в надлишках майна; надходження від продажу державних запасів і резервів; надходження від здавання в оренду об'єктів нерухомості, земельних ділянок, устаткування, транспортних засобів; надходження в погашення кредитів, наданих раніше іншим країнам; одержання кредитів і гуманітарної допомоги з-за кордону; надлишок обігових коштів.

Фінансова дисципліна – стан дотримання органами державної влади й місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання всіх форм власності, об'єднаннями громадян, посадовими особами, громадянами України та іноземними громадянами визначених законодавством та нормативно-правовими актами фінансово-правових норм.

Фінансове правопорушення – дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання

всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм.

Зустрічна перевірка – метод документального підтвердження на підприємстві, в установі чи організації, що мали договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, на прохання контрольного чи правоохоронного органу виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності (повноти відображення в обліку об'єкта контролю).

Підконтрольні органам ДКРС підприємства, установи, організації – центральні та місцеві органи виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України), інші бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування, а також підприємства та організації, їх об'єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, що отримують (отримували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів чи державних цільових фондів, інші державні кошти (в тому числі державних валютних фондів) та/або кошти, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання в зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Правоохоронні органи – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, підрозділи податкової міліції.

Компетенція органів ДКРС – постійні й тимчасові повноваження органів ДКРС, делеговані їм державою й закріплені за ними ст. 8 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та іншими законами й нормативно-правовими актами України (передусім законами про державний бюджет, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України), на здійснення в порядку, визначеному ст. 2 і 14 Закону, контролю за дотриманням законодавства з фінансових питань.

Збитки – незаконні грошові або матеріальні витрати, проведені кредитором – об'єктом ревізії (перевірки), втрата або пошкодження його майна, а також не одержані кредитором доходи, які він одержав би, якби зобов'язання були виконані боржником у межах терміну позовної давності.

Акт ревізії – службовий двосторонній документ, який стверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово-господарських операцій або діяльності підприємства в цілому і є носієм доказової інформації про виявлені й систематизовані

за економічною однорідністю недоліки в господарюванні та порушення законів й інших нормативно-правових актів.

Комерційна таємниця – склад і обсяг відомостей, визначених керівником підприємства відповідно до ч.1 ст.30 Закону України «Про підприємства в Україні» та постанови Кабінету Міністрів України від 09.08.93 № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці».

Не є комерційною таємницею установчі документи, документи, що дозволяють займатися господарською діяльністю, інформація за всіма встановленими формами державної звітності, дані, потрібні для обчислення й сплати податків (інших обов'язкових платежів), та документи про їх сплату й платоспроможність підприємства, установи, організації тощо.

Працівник, що проводить ревізію (перевірку), має право запросити у керівника об'єкта контролю перелік і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, та порядок їх захисту і зобов'язаний дотримуватися його. Зокрема – не запрошувати у посадових осіб документи з відомостями, що містять комерційну таємницю, якщо цього не вимагає перелік питань програми ревізії (перевірки).

Службова таємниця – склад і обсяг відомостей, що є в розпорядженні конкретного органу державної контрольно-ревізійної служби або її посадової особи стосовно об'єктів контролю, контролюючих, правоохоронних та інших державних органів, їх працівників, а також способи досягнення визначених законодавством завдань, що необхідні для якісного проведення контрольно-ревізійних дій, які з цієї причини на певний період не підлягають зовнішньому чи внутрішньому розголошенню, і забезпечення відповідної їх раптовості та ефективності.

Службовими таємницями, зокрема, є:

- положення плану контрольно-ревізійної роботи на термін до часу повідомлення об'єкта контролю про початок проведення ревізії (перевірки);
- факти виявлених під час проведення ревізій і перевірок порушень, зловживань до їх повного документального підтвердження й закріплення в актах, а також заплановані з цією метою зустрічні перевірки, раптові інвентаризації готівки й майна, контрольні обміри та інші ревізійні дії;
- надані правоохоронними органами оперативні та інші відомості щодо діяльності підприємств, установ і організацій (вчинених порушень, зловживань посадових осіб, надані посадовими особами письмові пояснення, протоколи допиту з конкретних питань тощо);

- інформація про оперативну й слідчу роботу органів прокуратури, МВС, СБУ, їхніх органів дізнання у тих випадках, коли її розголошення може зашкодити слідству, порушити право людини на справедливий та об'єктивний розгляд її справи, створити загрозу життю або здоров'ю будь-якої особи;
- конкретні пояснення посадових осіб щодо виявлених фактів зловживань, крадіжок тощо;
- відомості, які містяться у зверненнях громадян щодо їхнього (чи інших громадян) особистого життя, та інша інформація, що зачіпає (порушує) їхні права та законні інтереси;
- документи, що становлять внутрівідомчу службову кореспонденцію (доповідні записки, листування між підрозділами, матеріали колегій тощо), якщо вони пов'язані з розробкою напрямку діяльності ДКРС, процесом прийняття рішень і передують їх прийняттю;
- інформація банківських і фінансових установ, підготовлена на запити органів державної контрольно-ревізійної служби;
- чернетки матеріалів ревізій і перевірок.

§ 3. Порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби

Ревізія або перевірка проводиться на підставі документа, підписаного начальником державної контрольно-ревізійної служби, начальником управління, їх заступниками або керівником підрозділу служби в районі, місті або районі у місті. За ініціативою державної контрольно-ревізійної служби ревізія або перевірка підприємства, установи, організації може проводитись не частіше одного разу на рік. Ревізію або перевірку за дорученням правоохоронних органів може бути проведено у будь-який час. Службові особи державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані пред'явити документ на право проведення ревізії або перевірки керівним працівникам відповідного підприємства, установи або організації.

На виконання Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.93 № 515 «Питання державної контрольно-ревізійної служби в Україні» Наказом ГоловкиРУ від 3 жовтня 1997 року № 121 (із змінами, внесеними згідно з наказами ГоловкиРУ від 4 жовтня 1999 року № 88 та від 29 листопада 2000 року № 95) затверджено Інструкцію про порядок

проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

Організація проведення ревізії (перевірки) регламентується винятково Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та зазначеною вище Інструкцією. Працівник, що здійснює ревізію (перевірку), виконує службове доручення й безпосередньо підпорядковується керівнику органу державної контрольно-ревізійної служби. Втручання органів виконавчої влади, у тому числі правоохоронних, та органів місцевого самоврядування, їхніх посадових осіб, засобів масової інформації, об'єднань громадян та їхніх представників у діяльність органів Державної контрольно-ревізійної служби, що здійснюється в межах чинного законодавства, забороняється.

Основними завданнями ревізій (перевірок) є:

1. При проведенні ревізій (перевірок) виконання бюджетів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, районів, міст Києва і Севастополя:

- перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства;
- ревізія поточного рахунку відповідного бюджету, позабюджетних і валютних коштів органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування у випадках, передбачених чинним законодавством.
- ревізія правильності витрачання коштів на утримання фінансових органів і органів Державного казначейства, апарату відповідних державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування.

2. При проведенні ревізій (перевірок) бюджетних установ:

- перевірка забезпечення керівництвом установи виконання чинних законодавчих актів та інших нормативних актів щодо фінансів і фінансової діяльності, зокрема указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, які стосуються підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів, оплати праці працівників окремих галузей бюджетної сфери, посилення фінансово-бюджетної дисципліни;
- правильність та обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень, виконання кошторисів витрат і основних виробничих показників, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей, дотримання фінансової дисципліни, правильність і достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

3. При проведенні ревізій (перевірок) в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади:

- перевірка забезпечення виконання положення про міністерство, інший центральний орган виконавчої влади України у частині реалізації державної політики у сфері фінансів і контролю;
- законність і правильність утворення в міністерстві централізованих фондів, їх розміри та витрачання за цільовим призначенням, правильність спрямування та використання бюджетного фінансування, кредитних ресурсів та фінансової допомоги, отриманої за рішенням Уряду або за угодами з Міністерством фінансів України;
- правильність розрахунків витрат на утримання апарату міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, дотримання чинних нормативних актів при витрачанні коштів на їх утримання, забезпечення збереження державного майна.

4. При ревізіях (перевірках) на підприємствах і в організаціях державної і комунальної власності:

- перевірка дотримання чинних нормативних актів щодо цільового і ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей, забезпечення їх збереження, використання фінансових інвестицій і нематеріальних активів, цільового й ефективного використання кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України, та встановлення фінансових можливостей щодо їх повернення, достовірності звітності та належного стану бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності розрахунків із бюджетом, законності отримання доходів, пільг, дотримання чинного законодавства при зміні форми власності шляхом приватизації, законності проведених операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, повноти відрахування коштів до галузевих державних фондів.

Завдання (мета) ревізії чи перевірки підприємства, організації недержавного сектора економіки (приватного, колективного, спільного підприємства, кооперативу, комерційного банку, довірчого товариства та іншого фінансового посередника тощо), які не одержували бюджетних коштів, коштів державних цільових або валютних фондів, не використовували державного або комунального майна, визначається органом, який доручив її проведення. Така ревізія (перевірка) проводиться, як правило, за переліком питань (програмою), які забезпечать вирішення головного завдання ревізії (перевірки). Якщо суб'єкт господарювання має частку державного майна, то обов'язково здійснюється аналіз ефективності його використання.

При вирішенні завдань ревізій чи перевірок вирішального значення набувають *планування, організація і проведення ревізій та перевірок*.

Ревізії і перевірки проводяться, як правило, на підприємстві, в установі, організації на основі піврічних планів:

- Головного контрольно-ревізійного управління, затверджених його Колегією з урахуванням пропозицій Міністерства фінансів і Кабінету Міністрів України;
- контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, затверджених Головним контрольно-ревізійним управлінням України;
- контрольно-ревізійних відділів у районах, містах і районах у містах, затверджених контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі.

Ревізійні дії за вилученими у підприємства, установи чи організації документами проводяться у місці, узгодженому з органом, що вилучив документи.

Об'єкти для ревізій включаються в плани контрольно-ревізійної роботи з урахуванням встановленої періодичності ревізій бюджетних установ, за поданням правоохоронних органів, зверненням органів державної влади і власною ініціативою в межах чинного законодавства.

Непланові ревізії та перевірки проводяться, як правило, за окремими зверненнями органів державної влади та правоохоронних органів у межах повноважень органів державної контрольно-ревізійної служби, визначених ч. 1, 2 ст. 14 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та п. 5 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності».

Ревізії та перевірки з фінансових питань невідконтрольних органам державної контрольно-ревізійної служби підприємств, установ і організацій проводяться винятково за дорученнями Адміністрації Президента України та Кабінету Міністрів України.

Ревізія (перевірка) міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, підприємства, установи, організації у плановому порядку чи за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби може проводитись не частіше ніж один раз на рік. Дата початку проведення планової ревізії (перевірки) суб'єкта підприємницької діяльності погоджується з податковим органом, суб'єкт господарювання письмово повідомляється про це контрольно-ревізійним підрозділом не пізніше як за 10 днів до

початку ревізії (перевірки). Особливості проведення ревізії або перевірки за зверненнями правоохоронних органів визначаються Інструкцією про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, що затверджується Головним контрольно-ревізійним управлінням України.

При плануванні та проведенні ревізій і перевірок працівники державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані забезпечувати дотримання службової і комерційної таємниць. За розголошення державних, службових та комерційних таємниць працівники органів ДКРС несуть установлену законодавством відповідальність. Розголошення посадовою особою державної, комерційної чи службової таємниці є порушенням трудових обов'язків, за яке передбачено звільнення з роботи як за одноразове грубе їх порушення згідно з п. 1. ст. 41 Кодексу законів про працю України.

Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя проводяться комплексно Головним контрольно-ревізійним управлінням України разом із Міністерством фінансів України, Головним управлінням Державного казначейства України за узгодженням між ними планом.

Ревізії виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства районів, міст обласного підпорядкування, районів у містах проводяться комплексно контрольно-ревізійними управліннями в областях разом з обласними фінансовими управліннями, обласними управліннями Державного казначейства за узгодженням між ними планом.

Ревізії стану виконання бюджету та збереження коштів і матеріальних цінностей в сільських, селищних і міських (містах районного підпорядкування) радах проводяться комплексно працівниками контрольно-ревізійних відділів разом із працівниками фінансових органів та відділів Державного казначейства у районах і містах. Ревізія операцій по справлянню податків та інших платежів від населення проводиться податковими органами, як правило, одночасно з ревізією збереження коштів і матеріальних цінностей.

Ревізії бюджетних установ, які утримуються за рахунок Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, Київського і Севастопольського міських бюджетів, проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Ревізії бюджетних установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів, проводяться контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійними відділами в районах і містах.

Ревізії з питань витрачання коштів і матеріальних цінностей у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, радах і державних адміністраціях областей, міст Києва і Севастополя проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, а у державних адміністраціях і радах районів, міст обласного підпорядкування та районів у містах, органах управління обласних, районних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та органах господарського управління середнього рівня – контрольно-ревізійними управліннями відповідно в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та за їх дорученнями – контрольно-ревізійними відділами в районах і містах.

У разі необхідності контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та контрольно-ревізійні відділи в містах і районах, за дорученням Головного контрольно-ревізійного управління України, проводять ревізії в міністерствах та інших центральних і місцевих органах виконавчої влади, в органах господарського управління, установах і організаціях незалежно від того, за рахунок якого бюджету вони утримуються.

Ревізії та перевірки підприємств і організацій, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, а також перевірки правильності використання бюджетних позичок і державних кредитів, своєчасності їх повернення та сплати відсотків за користування ними проводяться органами державної контрольно-ревізійної служби всіх рівнів.

Ревізії та перевірки Національного банку України, його установ і організацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі за дорученнями Президента України або Верховної Ради України проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України, відповідними підрозділами контрольно-ревізійної служби на місцях (за дорученням Головного контрольно-ревізійного управління України).

Ревізії та перевірки установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету, проводяться Головним контрольно-ревізійним управлінням України та за його дорученням контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі.

ГоловКРУ рекомендує під час проведення ревізій бюджетних установ, підприємств і організацій практикувати проведення зустрічних перевірок.

На проведення кожної ревізії (перевірки) працівнику органу державної контрольно-ревізійної служби видається спеціальне посвідчення, підписане керівником відповідного підрозділу служби або його заступником та скріплена печаткою цього підрозділу.

Службові особи державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані пред'являти керівнику підприємства (установи, організації), яке буде ревізуватись, посвідчення на право проведення ревізії або перевірки та на його прохання проставити підписи в журналі відвідування підприємства (установи, організації).

До участі в ревізіях і перевітках, які проводяться працівниками державної контрольно-ревізійної служби, можуть залучатись на договірних засадах спеціалісти відповідних міністерств та інших органів виконавчої влади, органів державного управління, економічних, бухгалтерських та інших структурних підрозділів підприємств, установ і організацій.

Строки проведення ревізій та склад ревізійних груп визначаються з урахуванням обсягу роботи, якого потребує вирішення конкретних питань кожної ревізії (перевірки).

Термін ревізії (перевірки), як правило, не перевищує 30 робочих днів. В окремих випадках, у разі особливої складності, цей строк за доповідною запискою керівника ревізійної групи може бути продовжений керівником контрольно-ревізійного органу, з ініціативи якого проводиться ревізія (перевірка).

Проведенню ревізії (перевірки) повинна передувати підготовка, вивчення у відповідних правоохоронних, митних органах, органах Державного казначейства, в установах банків, а також в інших органах матеріалів, які стосуються діяльності та фінансового стану підприємства, установи, організації, яка підлягає ревізії (перевірці). На основі вивчення цих матеріалів розробляється програма ревізії (перевірки), в якій визначаються період ревізії (перевірки), її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу.

Програма ревізії (перевірки) затверджується керівництвом відповідного структурного підрозділу, яке перевіряє підготовленість учасників до проведення ревізії (перевірки) і дає їм необхідні інструктивні вказівки. На основі затвердженої програми ревізії (перевірки) складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання. У період ревізії при необхідності до програми ревізії (перевірки) і плану її проведення вносяться зміни та доповнення. Керівник ревізійної групи

(ревізор) з відома керівництва підприємства, організації, установи знайомиться з умовами роботи та особливостями конкретного об'єкта контролю, станом справ щодо збереження готівки і матеріальних цінностей, організовує ревізію каси, інвентаризацію матеріальних цінностей та здійснює інші необхідні дії з організації й створення умов для нормального проведення ревізії (перевірки).

Ревізуючі мають право вимагати від керівництва підприємства, установи чи організації, що ревізується, щоб матеріально відповідальні особи в обов'язковому порядку брали участь у проведенні інвентаризацій, перевірці довірених їм цінностей, контрольних обмірах виконаних робіт, контрольних запусках у виробництво сировини та матеріалів, відборі проб та зразків на дослідження, а також у інших аналогічних діях, спрямованих на перевірку стану збереження грошових коштів і матеріальних цінностей та діяльності матеріально відповідальних осіб.

Працівникам державної контрольно-ревізійної служби на об'єкті, що ревізується (перевіряється), надається місце для роботи, можливість користуватися зв'язком, розмножувальною технікою, іншими послугами для забезпечення нормальних умов праці.

Якщо в ході підготовки до ревізії (перевірки) або на початку ревізії (перевірки) буде встановлено, що на підприємстві, в установі чи в організації відсутній належний бухгалтерський облік, що унеможливило якісне її проведення, то ревізори подають керівництву контрольно-ревізійного підрозділу доповідну записку, на підставі якої контрольно-ревізійний підрозділ пред'являє письмові вимоги керівництву об'єкта контролю щодо приведення обліку у відповідність з чинним законодавством – із попереднім визначенням стороною, що ревізується (перевіряється), конкретних строків виконання цієї роботи. У таких випадках ревізію слід розпочати після поновлення обліку. Ревізори не повинні поновлювати облік на підприємстві (в установі, організації), яке підлягає ревізії, та проводити ревізію за поновленим ними ж обліком.

Ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій проводяться шляхом перевірки дотримання чинних законів та інших нормативно-правових актів; уважного і всебічного вивчення наявних бухгалтерських та інших документів, перевірки правильності відображення (проведення) в обліку операцій з готівкою і матеріальними цінностями: проведення зустрічних перевірок в установах банків, постачальників і споживачів; контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво; контрольних аналізів готової продукції; перевірки правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів,

виходу готової продукції і природних втрат; перевірки зберігання готівки і матеріальних цінностей, організації їх інвентаризації; ретельної перевірки правильності віднесення витрат на виробництво і розрахунків з бюджетом; перевірки дотримання методики оцінки майна при реалізації та приватизації, проведення індексації.

При виявленні фактів порушень законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також нормативних актів міністерств і відомств, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України, фактів незаконного і нецільового витрачання державних коштів, приховування від бюджету належних йому платежів та інших порушень фінансової дисципліни або зловживань, перевіряючі повинні отримати письмові пояснення від посадових та інших причетних до цього осіб, а також встановити розмір шкоди і заподіяних збитків, причини і обставини їх виникнення, осіб, з вини яких вони допущені. Розмір збитків визначається відповідно до чинного законодавства.

При виявленні недостач готівки, матеріальних цінностей або зловживань працівники державної контрольно-ревізійної служби у строк не пізніше 7 робочих днів після підписання акта ревізії (перевірки) посадовими особами об'єкта контролю чи складання акта про відмову в його підписанні при відсутності зауважень керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації або не пізніше 20 робочих днів – за наявності таких зауважень передають матеріали ревізії (перевірки) згідно з описом у правоохоронні органи для проведення розслідування, притягнення винних осіб до відповідальності, забезпечення відшкодування збитків, а також повідомляють про виявлені зловживання й порушення в державні органи й органи, уповноважені управляти державним майном.

Вилучення ревізуючими необхідних оригіналів документів у випадках, коли їх збереження в організації, що ревізується, не гарантується, а також у випадках виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій проводиться на строк до закінчення ревізії або перевірки. У справах організації, підприємства, установи залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірений підписами ревізуючого та головного бухгалтера або іншої відповідальної особи організації, яка ревізується. Про вилучення в період ревізії (перевірки) оригіналів необхідних документів невідкладно письмово повідомляється правоохоронний орган, який вирішує питання щодо забезпечення

їх збереження, а після завершення ревізії (перевірки) – щодо потреби в приєднанні їх до справи.

Посадові та інші особи суб'єктів господарювання, що ревізуються (перевіряються), які не виконують законних вимог ревізорів під час проведення ревізій (перевірок) або створюють їм в цьому перепони, притягаються до відповідальності згідно з чинним законодавством.

Основні питання, відповідь на які необхідно дати при проведенні ревізій та перевірок. При проведенні перевірки виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя слід перевірити:

- а) виконання чинних нормативних актів щодо бюджету, фінансів і контролю, зокрема закону України «Про Державний бюджет України на поточний рік», відповідних указів Президента України та інших чинних нормативних актів в частині, яка стосується цих ділянок роботи фінансових і казначейських органів;
- б) наявність і правильність розрахунків та обґрунтувань доходів і видатків бюджету і позабюджетних фондів; чи забезпечено дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та інших платежів до бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя, правильність розподілу джерел доходів і видатків між місцевими бюджетами вказаних адміністративно-територіальних одиниць;
- в) стан роботи Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, обласних, Київського і Севастопольського міських фінансових управлінь, районних, міських і районних у містах фінансових органів та відповідних органів Державного казначейства щодо забезпечення правильності планування і використання фонду заробітної плати у бюджетних установах і органах виконавчої влади та місцевого самоврядування: внесення конкретних пропозицій і здійснення заходів щодо скорочення бюджетних витрат за рахунок припинення реалізації окремих регіональних програм, не повністю забезпечених джерелами фінансування; приведення мережі, штатів і контингентів установ у відповідність з бюджетними призначеннями на їх утримання тощо;
- г) правильність утворення і використання резервного фонду Уряду Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування;
- г) розміри дотацій і субвенцій, які передбачено отримати в бюджеті Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і

- Севастополя з Державного бюджету України; правильність їх розрахунків і обґрунтувань; скільки їх фактично отримано за відповідний період, чи не мали місця випадки витрачання дотацій і субвенцій не за цільовим призначенням;
- д) за рахунок яких надходжень планувалось і фактично було утворено позабюджетні фонди Уряду Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування відповідного рівня; чи не передбачалось в бюджеті та чи не мали місця випадки спрямування бюджетних коштів у позабюджетні фонди;
 - е) стан виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, районів, міст Києва і Севастополя, а також міських, селищних і сільських бюджетів по доходах і видатках; причини невиконання доходної частини відповідного бюджету за окремими джерелами доходів; що конкретно робив фінансовий орган, щоб домогтися виконання і перевиконання доходної частини бюджету як у цілому, так і за кожним джерелом надходження доходу;
 - є) дотримання фінансовими органами і органами Державного казначейства діючого порядку фінансування установ і організацій, зокрема, чи не допускалось перерахування грошових коштів з основного поточного рахунку бюджету на видатки, не передбачені бюджетом, у більших розмірах, ніж передбачено бюджетом, на фінансування позабюджетних фондів та на інші необґрунтовані і не передбачені чинним законодавством заходи;
 - ж) чи приймали Верховна Рада Автономної Республіки Крим, органи виконавчої влади відповідного рівня, органи місцевого самоврядування рішення про спрямування бюджетних коштів на видатки, не передбачені бюджетом. Такі рішення можуть прийматись тільки при наявності в бюджеті вільних бюджетних коштів (вільного залишку коштів на початок бюджетного року, додатково одержаного доходу в процесі виконання бюджету, перевищення доходів над видатками) або якщо у регіоні вишукано додаткові фінансові ресурси, які покривають ці видатки;
 - з) чи не мали місця випадки спрямування коштів бюджету на депозитні рахунки в банках (як за ініціативою фіноргану, так і відповідно до рішення органу виконавчої влади) із посиланням на те, що нібито в бюджеті є тимчасово вільні кошти, хоча фактично окремі видатки, передбачені бюджетом, своєчасно не фінансувались;

- и) чи звертались Уряд Автономної Республіки Крим, виконавчі органи обласних, Київської і Севастопольської міських рад до Кабінету Міністрів України і Міністерства фінансів України, а виконавчі органи районних рад – до відповідних органів обласного рівня з клопотанням про надання їм позичок. Якщо такі клопотання були і позички отримані, то доцільно перевірити їх використання. У разі використання цих коштів не за призначенням видача позички повинна бути припинена, а кошти (отримана позичка) повернуті до бюджету, із якого вони надійшли. Чи не мали місце випадки, коли Уряд Автономної Республіки Крим, виконавчі органи рад ставили питання про надання їм позичок і одночасно приймали рішення про видачу позичок суб'єктам господарювання (особливо недержавного сектору економіки) при умові, що водночас не було забезпечене своєчасне і в повних обсягах фінансування видатків на виплату заробітної плати та інші першочергові та невідкладні заходи, що їх передбачено бюджетом в установах освіти, культури, науки, охорони здоров'я, фізичної культури, соціального забезпечення і захисту населення. При перевірці цього питання слід мати на увазі, що ті суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форм власності і підпорядкування, які сплачують податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджету, можуть фінансуватися з бюджету та отримувати позички відповідно до програм економічного і соціального розвитку регіону, але ці позички не повинні бути безпроцентними чи такими, проценти за які є нижчими від розрахункового рівня інфляції;
- і) як фінансові органи і органи Державного казначейства Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя здійснювали контроль за витрачанням бюджетних коштів установами, підприємствами і організаціями, а також валютних коштів і коштів позабюджетних фондів – органами місцевого самоврядування у випадках, передбачених чинним законодавством. Відповідно до чинного законодавства органи виконавчої влади разом з органами Міністерства фінансів України здійснюють контроль за станом надходження доходів відповідного бюджету, коштів позабюджетних фондів та правильністю використання підприємствами, установами і організаціями виділених їм із відповідного бюджету асигнувань і коштів позабюджетних фондів; органи виконавчої влади вищого рівня здійснюють нагляд за ходом виконання бюджету відповідними виконавчими органами нижчого рівня;

- ї) скоординованість роботи фінансових органів і органів Державного казначейства з іншими контролюючими органами, вжиття заходів за результатами перевірок, зокрема запобігання незаконному витрачання коштів та відшкодуванню виявлених перевірками незаконних витрат і збитків;
- й) як здійснювався контроль за своєчасною оплатою комерційними банками відсотків за користування тимчасово вільними залишками бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів;
- к) які заходи щодо забезпечення виконання розпоряджень Президента України, постанов Кабінету Міністрів України щодо активізації боротьби з корупцією і організованою злочинністю, державних цільових програм із цих питань розробляли фінансові органи і органи Державного казначейства та подавали на розгляд і затвердження місцевим державним адміністраціям;
- л) якість контролю фінансових органів за станом фінансової роботи у сільських, селищних і міських радах, якість і дієвість фінансових органів у проведенні ревізій виконання бюджетів сільських, селищних і міських рад, скоординованість цієї роботи з відповідними контрольньо-ревізійними підрозділами державної контрольньо-ревізійної служби і Державної податкової адміністрації;
- м) стан роботи з кадрами, їх плінність, розстановку і виховання, роботу з підвищення ділової кваліфікації, трудову дисципліну, укомплектованість штатів, виконання рішень вищих органів і власних рішень;
- н) правильність витрачання коштів на утримання фінансових, казначейських органів, місцевих державних адміністрацій і апаратів рад відповідного рівня.

При проведенні ревізій установ і організацій, що фінансуються з бюджету, слід перевіряти:

- а) наявність єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації, правильність і обґрунтованість його формування. При перевірці цього питання слід користуватися Положенням про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21 лютого 1997 року № 180;
- б) правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей за кожною із статей кошторису, наявність належно оформлених касових банківських та інших бухгалтерських

документів, їх достовірність; схоронність (стан збереження) коштів і матеріальних цінностей та правильність ведення їх обліку:

- при перевірці витрачання коштів на заробітну плату слід, зокрема, перевірити правильність встановлення і застосування посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок, виплат за заміщення і сумісництво та премій відповідно до чинних нормативних актів: чи не допускались виплати зарплати за невідпрацьований час (за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо), а також чи не допускалось списання на витрати коштів за фіктивними відомостями на виплату зарплати, за відомостями минулих років (за минулі періоди), на підставних і вигаданих осіб: правильність підсумків у відомостях на виплату заробітної плати, чи не допускались у відомостях на виплату заробітної плати підчистки, дописки і виправлення цифр з метою збільшення суми виплаченої заробітної плати. При наявності підчисток, дописок, виправлень необхідно переконатись у тому, чи власноручно зроблені підписи відповідними працівниками і чи не зроблено це з метою привласнення коштів. Чи правильним є утримання податків із заробітної плати працівників установи і чи були своєчасними і повними перерахування їх до бюджету, а також відрахування до державних цільових фондів, правильність відображення цих операцій у бухгалтерському обліку;
- при перевірці витрат на відрядження слід керуватись відповідними постановами Кабінету Міністрів України та інструктивними матеріалами Міністерства фінансів України з цього питання. У разі, якщо мали місце відрядження працівників, які працюють у даній установі за сумісництвом або тих, які постійну роботу в даній установі суміщають із роботою в інших установах, організаціях чи на підприємствах, доцільно провести зустрічні перевірки і переконатись, чи не мала місця подвійна компенсація витрат за відрядження;
- ревізія канцелярських і господарських витрат проводиться шляхом перевірки правильності застосування діючих норм, цін і тарифів на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію: чи не завищувались у документах на оплату господарських та інших витрат показники, від яких залежить розмір оплати, чи забезпечувалось відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями, правильність надання комунальних послуг окремим категоріям працівників; за витратами на утримання автотранспорту перевіряється правильність застосування норм витрат пально-мастильних матеріалів, заповнення маршрутних листів, використання автотранспорту за призначенням; витрати на поточний ремонт перевіряються шляхом вивчення правильності складання кошторисів на такий

ремонт, застосування розцінок, відповідності списання матеріалів до обсягу виконаних робіт з поточного ремонту (при необхідності робляться контрольні заміри виконаних і оплачених робіт); канцелярські і поштово-телеграфні витрати перевіряються, виходячи з необхідності максимальної ощадливості в їх використанні, зокрема недопущення оплати особистих міжміських телефонних розмов за рахунок державних коштів тощо;

- при проведенні ревізій в установах охорони здоров'я, дитячих будинках, садках, яслах, школах-інтернатах, ревізій в установах, будинках інвалідів, в інших установах, яким виділяються кошти на харчування, слід уважно перевірити за документами повноту оприбуткування продуктів харчування та правильність списання їх на витрати, чи не мали місця зловживання шляхом фальсифікації отримувачами документів постачальників продуктів харчування (коли без зміни в документах загальної вартості, суми відпущених установі продуктів штучно завищуються їх ціни або сорти і занижується кількість деяких видів продукції порівняно з фактично відпущеними), штучного заниження кількості (ваги, ємкості) продуктів, які надійшли до установи за накопичувальними відомостями, неправильного підбиття спосібом завищення у них витрачених продуктів, завищення деяких показників господарської діяльності установи тощо; як здійснювався контроль за повнотою закладки харчових продуктів у казан при приготуванні їжі. Під час ревізії витрат на харчування доцільно провести зустрічні перевірки у деяких постачальників харчових продуктів, провести раптову перевірку повноти закладки продуктів у казан, звірити (хоча б вибірково) дані меню з приготування їжі з даними проведення пробних дегустацій медперсоналом установи і встановити, чи немає між ними розбіжностей;
- ревізія витрат на придбання медикаментів повинна ставити за мету перш за все ретельну перевірку забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та доцільного витрачання. Ревізія проводиться шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання медикаментів, їх оприбуткування, вимог на видачу медикаментів, історій захворювань, правильності застосування цін та таксування оплачених рахунків: чи правильно введено в рахунках, вимогах, накопичувальних відомостях підсумки вартості медикаментів, чи не допущено в них дописок, підчисток, виправлень. Особлива увага приділяється перевірці повноти оприбуткування і правильності списання на витрати наркотичних, дефіцитних і дорогих медпрепаратів. Під час ревізії доцільно провести зустрічні перевірки у постачальників медпрепаратів та у осіб, на лікування яких списувались медикаменти;
- ревізія витрачання коштів на придбання устаткування, обладнання та інвентаря повинна відповісти в першу чергу на питання,

чи забезпечено ощадливе їх витрачання та збереження, чи не витрачались вони на придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю, устаткування і обладнання, які тривалий час знаходяться на складі і не використовуються, чи не видавався інвентар і обладнання в особисте користування окремим працівникам установи;

- ревізія витрачання коштів на капітальний ремонт приміщень і споруд, як правило, проводиться із залученням фахівців-будівельників, за допомогою яких перевіряється, чи не допущено при оплаті виконаних робіт приписок до фактично виконаних обсягів робіт та неправильного застосування розцінок і зайвого списання матеріалів. Перевірка документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт проводиться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. Якщо ремонтно-будівельні роботи проводились господарським способом, то необхідно особливо ретельно перевірити правильність нарахування і виплати заробітної плати та переконатись, чи не нараховувалась і не сплачувалась зарплата на підставних і вигаданих осіб та чи надмірно не списувались на витрати будівельні матеріали;
- в) на початку або в період проведення ревізії проводиться вибіркова інвентаризація (за окремими найменуваннями) продуктів, устаткування, обладнання та інвентаря, визначається правильність його списання (якщо воно стало непридатним) відповідно до чинних нормативних актів; з'ясовується, чи не мали місця факти заміни щойно придбаного (нового) інвентаря зношеним (старим), яких було вжито заходів до матеріально відповідальних осіб при виявленні у них недостач матеріальних цінностей, зокрема в яких розмірах стягувались ці недостачі;
- г) під час проведення ревізії необхідно також перевірити, чи не мали місце факти використання бюджетних коштів на приховане кредитування суб'єктів підприємницької діяльності, використання коштів та матеріальних цінностей на госпрозрахункову діяльність у разі, коли органи державної влади у випадках, передбачених чинним законодавством, виступають засновником або співзасновником суб'єкта підприємницької діяльності, чи не залучаються з цією метою бюджетні кошти на укладання різних угод, в тому числі і про спільну діяльність бюджетних установ із суб'єктами підприємницької діяльності: чи не допускались факти, коли бюджетні кошти, замість витрачання їх на першочергові і невідкладні заходи, спрямовувались на депозитні рахунки; законність формування та правильність використання спеціальних коштів; яким був стан

розрахункової дисципліни, зокрема дебіторської і кредиторської заборгованості; правильність і своєчасність розрахунків з бюджетом; стан бухгалтерського обліку і звітності, їх достовірність;

- д) при проведенні ревізії використання бюджетних коштів підлягають перевірці документи, які пов'язані з операціями за касою та за кожним відкритим рахунком у банках за час, який минув після попередньої ревізії, а при виявленні зловживань – і за більш тривалий період. При цьому касові операції повинні відповідати порядку їх ведення у народному господарстві України, встановленому Національним банком України. Ведення бухгалтерського обліку повинно відповідати діючим нормативним актам.

Перед початком ревізії міністерства (іншого центрального органу виконавчої влади) ревізору необхідно уважно ознайомитись з указами Президента України, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України, в яких міністерствам та іншим державним органам управління дано доручення на здійснення певних заходів щодо реалізації державної політики у фінансово-економічній сфері. Якщо буде проводитись ревізія в органі управління нижчого рівня (обласного тощо), то перед початком ревізії слід ознайомитись з постановами колегії і наказами відповідного міністерства, рішеннями місцевих державних адміністрацій, інших органів державного управління вищого рівня. Після ознайомлення з такими нормативними актами до попередньо складеної програми ревізії вноситься доповнення щодо перевірки виконання відповідним міністерством, відомством або іншим органом державного управління конкретних указів Президента України, постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів України, інших нормативних актів;

При проведенні ревізій фінансово-господарської діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних комітетів, органів місцевого самоврядування слід встановити:

- а) чи забезпечується виконання завдань у сфері використання і збереження фінансів, передбачених чинним Положенням про нього, а також окремих законодавчих і нормативних актів, що регулюють їх діяльність; які саме акти не виконуються або виконуються недостатньо;
- б) фінансовий стан галузі, кількість збиткових підприємств і організацій (у відсотках від загальної чисельності); які заходи вживались для досягнення рентабельної роботи підприємств галузі; стан розрахункової дисципліни, зокрема розрахунків з

- бюджетом, загальний розмір дебіторської й кредиторської заборгованостей у галузі; що робилось для того, щоб домогтись в максимальному обсязі скорочення заборгованостей, повернення підпорядкованими їм підприємствами коштів з-за кордону; розмір валютних коштів, які тривалий час не повернуті з-за кордону;
- в) розмір коштів, отриманих з бюджету на фінансування цільових комплексних науково-технічних програм та забезпечення їх, використання за призначенням;
 - г) економічний ефект від впровадження у виробництво завершених наукових розробок;
 - ґ) чи не мали місце випадки припинення робіт за окремими програмами, причини припинення робіт та розмір витрачених на ці програми бюджетних коштів;
 - д) чи отримувались за рішеннями Кабінету Міністрів України кредити, якими є їх розміри, спрямування і використання; чи не допускались у їх використанні порушення;
 - е) які цільові фонди (інвестиційний тощо) утворювались з віднесенням сум, зарахованих до цих фондів, на собівартість виробництва (продукції, робіт) на підлеглих підприємствах; на підставі яких нормативних актів утворені ці фонди, якими є їх розміри, чи не мали місця випадки витрачання коштів фондів не за призначенням;
 - є) суми коштів, отриманих ними у зв'язку з видачею суб'єктам підприємницької діяльності спеціальних дозволів (ліцензій) на здійснення окремих видів діяльності та за державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, правильність спрямування цих коштів відповідно до чинних нормативних актів і чи забезпечено спрямування їх за призначенням;
 - ж) правильність і ефективність використання іноземної валюти, яка знаходиться у їх віданні (розпорядженні), зокрема витрачання її на відрядження за кордон; чи дотримувалось міністерство у цьому питанні чинних нормативних актів Кабінету Міністрів України;
 - з) стан контролю за схоронністю, збереженням та ефективним використанням державного і комунального майна, закріпленого за об'єднаннями, підприємствами та організаціями галузі; чи має місце сприяння роздержавленню і монополізації і чи є це сприяння відповідним до чинного законодавства;
 - и) участь у зовнішньоекономічній діяльності галузі;
 - і) як у межах своїх повноважень здійснювався контроль за виконанням указів Президента України, постанов і розпоряджень

Кабінету Міністрів України, власних рішень щодо заходів виконання затверджених державних програм:

- і) стан відомчого контролю, ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- й) правильність витрачання коштів на утримання апарату.

При проведенні ревізій в обласних управліннях, об'єднаннях та інших структурах середнього рівня господарського управління необхідно перевіряти ті ж напрямки діяльності, що і в міністерствах, але з урахуванням їх місця в системі управління та покладених на них, відповідно до чинного законодавства, завдань.

При проведенні ревізій підприємств і організацій напрямки, які підлягають перевірці, визначаються виходячи з того, яка у них форма власності, які взаємовідносини з державою і яка мета ревізії:

- а) якщо об'єктом ревізії є підприємство, яке отримує кошти з бюджету, то перевірці (в першу чергу) підлягають питання ощадливого їх витрачання за цільовим призначенням. При цьому особлива увага звертається на те, чи не використовувались ці кошти для перерахування на депозитні рахунки та на необгрунтоване перерахування (приховане кредитування) комерційним та іншим структурам недержавного сектора економіки, чи не допускались факти безгосподарності, марнотратства, непродуктивного витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей. У разі виявлення фактів витрачання бюджетних коштів не за цільовим призначенням, ревізуючі повинні поставити питання про припинення фінансування, повернення до бюджету витрачених не за цільовим призначенням коштів та притягнення винних осіб до відповідальності відповідно до чинного законодавства;
- б) враховуючи, що одним із головних завдань державної контрольно-ревізійної служби є здійснення контролю за збереженням готівки і матеріальних цінностей, ревізуючим при проведенні ревізії підприємства (чи господарської організації) необхідно з'ясувати:
 - скільки і яких рахунків відкрито в установах банків, ретельно перевірити касу, касові і банківські операції, при необхідності звірити в установах банків їх виписки, окремі грошові та інші документи, які знаходяться на підприємстві, з такими ж документами в установах банків і переконатись у їх ідентичності та достовірності;
 - стан розрахунків (також і у спосіб зустрічних перевірок) за відпущену продукцію (надані послуги тощо), звернувши особливу увагу на дебіторську заборгованість із тривалим строком її

утворення, за якою недостатньо вживалось заходів щодо погашення, а також на товари (продукцію), що тривалий час перебувають у дорозі, товари відвантажені, але не оплачені у строк, товари на відповідальному зберіганні, ретельно вивчити суми дебіторської заборгованості, за якою минули строки позову і суми якої списані на збитки; чи вживались заходи щодо стягнення цієї заборгованості;

- правильність списання сировини на виготовлення продукції, у разі необхідності провести контрольний запуск сировини у виробництво за участю спеціалістів;
- повноту оприбуткування виготовленої продукції; чи не виготовлялась продукція, прихована від обліку;
- наявність договорів про матеріальну відповідальність із матеріально відповідальними особами;
- дотримання діючих положень щодо проведення інвентаризацій готівки і матеріальних цінностей та регулювання інвентаризаційних різниць, якість проведених на підприємстві інвентаризацій, у разі необхідності – організувати проведення інвентаризації (повної чи за окремими найменуваннями) товарів, матеріалів, готової продукції тощо; чи не допускалось перекриття недостач у одних матеріально відповідальних осіб лишками у інших;
- наявність заборгованості внаслідок недостач, розтрат і крадіжок, яка обліковується по бухгалтерському обліку підприємства; причини їх утворення; чи вживалося заходів з відшкодування цієї заборгованості;
- дотримання діючого порядку видання, використання і зберігання бланків довіреностей (доручень);
- зовнішньоекономічну діяльність підприємства, обсяг експортних та імпорتنих операцій за відповідний період, у тому числі бартерних, правильність застосування цін і тарифів при здійсненні цих операцій, своєчасність розрахунків за ними; чи не допустило керівництво підприємства незаконного відкриття валютних рахунків за кордоном, утримання на них валюти, прихованої від обліку, а також – чи не вжито заходів щодо повернення з-за кордону сум валюти, яка тривалий час не повернута в Україну;
- дотримання чинних нормативних актів щодо приватизації, особливо увагу при цьому необхідно звернути на правильність визначення вартості об'єкта приватизації, проведення індексації у процесі приватизації;
- правильність застосування норм витрат сировини і матеріалів, а також норм їх витрат та втрат готової продукції при транспортуванні і зберіганні: правильність утворення і використання фондів; правильність віднесення витрат на виробництво, відображення фінансових результатів у обліку, своєчасність, повнота і правильність перерахування до бюджету належних йому платежів, правильність ведення і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності. При цьому стан бухгалтерського

обліку слід перевіряти на всіх етапах ревізії, тобто при перевірці кожного без винятку питання ревізії, накопичувати і узагальнювати виявлені недоліки для ґрунтовного висвітлення їх в акті ревізії;

в) з огляду на те, що суб'єктами господарювання недержавної форми власності збитки державі найчастіше завдаються шляхом несплати або неповної сплати податків, слід проаналізувати ефективність укладених угод та виявити схеми зниження бази оподаткування, штучного створення недоїмки і нерегламентованого державою виробництва товарів та надання послуг.

Залежно від мети ревізії перевірці підлягають й інші напрямки фінансово-господарської діяльності підприємства або організації у частині дотримання чинних нормативних актів.

Інструкцією встановлені правила щодо оформлення *результатів ревізій (перевірок)*. Підсумки ревізії оформляються актом, який підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), керівником та головним (старшим) бухгалтером перевіреного міністерства, відомства, іншого органу державного управління, підприємства, установи, організації, а в разі потреби – колишніми керівником та головним (старшим) бухгалтером, у період роботи яких мали місце виявлені порушення, зловживання. Кінцевою датою написання акта, як правило, є останній день проведення ревізії (перевірки), зазначений у посвідченні на її проведення.

Результати перевірки оформляються довідкою, але у всіх випадках виявлення порушень чинних законодавчих і нормативних актів, зловживань, приписок, серйозних недоліків у веденні обліку і звітності, коли державі завдано збитків тощо, за наслідками складається акт, а не довідка.

Акт перевірки стану роботи фінансового органу чи органу Державного казначейства підписується керівником ревізійної групи, а від перевіряемого об'єкта – керівником, начальником бюджетного підрозділу (відділу, інспекції) та головним бухгалтером.

Акт ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності міністерства, іншого органу управління, підприємства, установи, організації підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), міністром або одним із його заступників, керівником (або заступником) іншого перевіреного органу управління, підприємства, установи, організації та головним бухгалтером, а у разі потреби – й іншими відповідальними працівниками перевіреного об'єкта.

Акт ревізії централізованої бухгалтерії, яка обслуговує ряд бюджетних установ, підписується керівником ревізійної групи,

керівником органу, при якому утворена централізована бухгалтерія, та головним бухгалтером. Перед підписанням акта ревізії з його змістом повинні бути ознайомлені керівники установ, у фінансовій діяльності яких виявлено недоліки та порушення фінансової дисципліни, про що вони повинні поставити свої підписи та дати пояснення окремо з кожного виявленого недоліку і порушення.

Акт (довідка) реєструється в контрольно-ревізійному підрозділі, як правило, відразу після складання, і його другий примірник вручається керівнику (при відсутності останнього – його заступнику або головному бухгалтеру, які мають право підпису фінансових документів) перевіреного об'єкта (для ознайомлення й підписання) під розписку на першому примірнику акта (довідки) із зазначенням дати передачі, але не пізніше наступного робочого дня з дати завершення ревізії (перевірки), що визначена в посвідченні. Якщо ревізія (перевірка) проводилась за межами населеного пункту, в якому знаходиться контрольно-ревізійний підрозділ, то реєстрація акта (довідки) здійснюється в день повернення керівника ревізійної групи з від'їзду.

При наявності заперечень або зауважень щодо акта ревізії (перевірки) керівник, головний (старший) бухгалтер чи інші особи, які підписують акт (довідку) в день передачі акта, роблять про це застереження перед своїми підписами і не пізніше ніж через п'ять робочих днів з дня їх підписання із зауваженнями подають із цього приводу письмові пояснення чи заперечення. Якщо протягом зазначеного 5-денного терміну пояснення чи зауваження стосовно акта не надійдуть, то контрольно-ревізійний підрозділ має право здійснити належні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії або перевірки (передати матеріали до правоохоронних органів, інформувати органи влади або господарського управління, винести рішення про фінансові санкції та адміністративні штрафи тощо). У виняткових випадках за письмовим зверненням керівника об'єкта контролю термін подання пояснення чи зауваження може бути продовжений керівником контрольно-ревізійного органу, за дорученням якого проводиться ревізія (перевірка).

Після підписання акта ревізії (перевірки) із зауваженнями ревізуючі у разі потреби невідкладно беруть додаткові пояснення від посадових осіб, причетних до виявлених ревізією (перевіркою) порушень чи зловживань.

Правильність обґрунтувань, фактів, викладених у поясненнях посадових осіб, ревізуючі повинні ретельно перевірити і в строк на пізніше 15 робочих днів з дня отримання заперечень дати

щодо них письмовий висновок, який затверджується керівником контрольно-ревізійного підрозділу (відділу в районі, місті, управління в Автономній Республіці Крим, області, містах Києві й Севастополі, відповідного управління в ГоловКРУ України) або його заступником.

При відмові посадових осіб від ознайомлення і підписання акта (довідки) за підсумками ревізії або перевірки, посадові особи державної контрольно-ревізійної служби засвідчують це відповідним актом та своїми підписами в день передачі акта на ознайомлення й підписання. Водночас акт (довідка) ревізії (перевірки) направляється керівнику об'єкта контролю для ознайомлення за місцезнаходженням (адресою, вказаною в установчих документах) підприємства, установи, організації рекомендованим листом. Одразу ж після направлення акта поштою контрольно-ревізійний відділ має право здійснити належні заходи щодо реалізації матеріалів ревізії (перевірки) з обов'язковим зазначенням у супровідних листах на адресу органів влади, господарського управління або правоохоронних органів факту відмови від ознайомлення з актом і від його підписання.

При надходженні зауважень за результатами ревізії (перевірки) в термін пізніше п'яти робочих днів з часу підписання акта із зауваженнями або складання акта про відмову від ознайомлення і підписання рішення про їх розгляд приймає керівник контрольно-ревізійного органу.

Про результати ревізії або перевірки інформуються вищі органи управління (за підпорядкованістю), відповідні органи державної влади, а у разі необхідності матеріали ревізій чи перевірок невідкладно надсилаються правоохоронним органам.

У тих випадках, коли за виявленими фактами необхідно взяти термінових заходів щодо усунення порушень або притягнення до відповідальності осіб, які винні у зловживаннях, в період ревізії, не чекаючи на її закінчення, складається проміжний акт, від посадових осіб вимагаються необхідні пояснення. Ці матеріали невідкладно надсилаються правоохоронним органам для відповідного реагування.

Проміжні акти складаються також за результатами ревізій кас. Вони підписуються ревізуючим, головним (старшим) бухгалтером і матеріально відповідальними особами. Факти, що викладені у проміжних актах, включаються у загальний акт ревізії.

Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці) на підставі перевірених даних і фактів, що впливають з наявних оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або

правоохоронними органами) організації, яка ревізується; даних про результати проведених зустрічних перевірок; результатів інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини й матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів та готової продукції; даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва, відповідності продукції діючим стандартам, цінам і тарифам, а також інших даних.

При складанні акта (довідки) ревізії або перевірки повинна бути додержана об'єктивність, ясність і вичерпаність опису виявлених фактів і даних. Не допускаються включення до акта (довідки) ревізії чи перевірки різного роду висновків, пропозицій та не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується, а також даних із слідчих матеріалів (протоколів допиту) та посилянь на свідчення посадових осіб, надані слідчим органам.

В акті ревізії (перевірки) ревізори не повинні давати правову та/або морально-етичну оцінку дій посадових і матеріально-відповідальних осіб об'єкту контролю, кваліфікувати їх наміри або оцінювати дії як «розкрав кошти», «привласнив державне майно», «сфабрикував», «злочинець», «шахрай» та ін.

В акті ревізії слід вказати, які господарські і фінансові операції та документи перевірені, за який період і яким способом (вибірковим, суцільним).

При складанні акта перевірки стану виконання бюджету та роботи фінансового органу до нього включаються дані і факти, що виявлені як у самому фіноргані, так і в установах, на підприємствах та в організаціях, якщо вони свідчать про недоліки в роботі фінансового органу, що перевіряється.

Не допускається внесення до акта перевірки фінансового органу фактів, виявлених на підприємствах, в установах та організаціях, якщо ці факти не пов'язані з його роботою.

В акті ревізії (довідці перевірки) вказуються:

- загальні дані про виконання бюджету, кошторису витрат бюджетної установи, окремих основних виробничих і фінансових показників господарюючого суб'єкта;
- виявлені факти порушень законів України, нормативних актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України; факти неправильних розрахунків з бюджетом, незаконного і не за цільовим призначенням витрачання готівки і матеріальних цінностей та інші порушення фінансової

дисципліни, порушень ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності;

- виявлені факти безгосподарності, недостач, безпідставного списання й привласнень готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, інших зловживань, нерегламентованого державою виробництва товарів і надання послуг;
- розміри виявлених збитків та шкоди, причини їх виникнення, посади, прізвища та ініціали осіб, які їх допустили.

У міру виявлення збитків, завданих державі, керівник ревізійної групи (ревізор), не чекаючи закінчення ревізії, має право усно рекомендувати керівництву підприємства, установи, організації, що ревізується чи перевіряється, невідкладно вжити заходів для їх відшкодування та запобігання їм надалі.

Матеріали кожної ревізії (перевірки) не пізніше 3 робочих днів від дати підписання акта ревізії (перевірки) або складання акта про відмову від ознайомлення з актом ревізії (перевірки) розглядаються та приймаються від ревізуючих керівником (чи його заступником) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби або за його дорученням – одним із відповідальних працівників (начальником відділу управління, його заступником тощо) цього підрозділу.

Службові особи при розгляді матеріалів ревізії роблять свої критичні зауваження, дають рекомендації, а в разі необхідності, що може постати внаслідок неякісного проведення ревізії та з інших причин, призначають у відповідності до вимог п. 4 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» повторну ревізію (перевірку). Про розгляд та прийняття матеріалів ревізій (перевірок) робиться відповідний запис особами, вказаними в пункті 4.23 зазначеної Інструкції, на останній сторінці акта (довідки) або на окремому аркуші із зазначенням дати розгляду та терміну виконання рекомендацій. Після усунення недоліків, виконання рекомендацій, проведення повторної ревізії або перевірки переліченими службовими особами робиться остаточний висновок щодо можливості прийняття матеріалів ревізій (перевірок), про що робиться позначка на останній сторінці акта (довідки) – « Акт ревізії (довідку перевірки) прийнято», дата, підпис.

У випадках коли вжитими в період ревізій заходами не забезпечено повне усунення виявлених ревізією порушень, ревізуючі готують і за підписом керівника (або його заступника) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби направляють керівництву перевіреного об'єкта вимогу щодо усунення виявлених порушень та вжиття, в установленому чинним законодавством

порядку, заходів щодо повного відшкодування збитків та притягнення осіб, винних в допущених порушеннях, до дисциплінарної та матеріальної відповідальності.

Про виявлені порушення законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України і Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правових актів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих в установленому порядку в Міністерстві юстиції України, у випадках, передбачених чинним законодавством, надається інформація:

- Головним контрольно-ревізійним управлінням України – Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади;
- контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі – Головному контрольно-ревізійному управлінню України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, обласним, районним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям;
- контрольно-ревізійними відділами у районах, містах і районах у містах – контрольно-ревізійним управлінням в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, відповідним місцевим державним адміністраціям;
- результати ревізій виконання бюджетів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства повідомляються керівником ревізійної групи Раді міністрів Автономної Республіки Крим, керівництву обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та в разі необхідності розглядаються на засіданнях Ради міністрів Автономної Республіки Крим, колегій обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій. Для розгляду на місці результатів таких ревізій, доповідання їх на засіданнях колегій державних адміністрацій, вирішення питань щодо вжиття заходів з підвищення рівня роботи фінансових органів і органів Державного казначейства та забезпечення належного рівня виконання бюджету, у необхідних випадках в Автономну Республіку Крим, області, міста Київ і Севастополь виїжджають керівні працівники Міністерства фінансів України або Головного контрольно-ревізійного управління України. Матеріали таких ревізій за

рішенням керівництва Міністерства фінансів України розглядаються на засіданні його колегії;

- результати ревізій виконання бюджетів районів, міст, районів у містах та стану роботи фінансових і казначейських органів цих регіонів доповідаються місцевим державним адміністраціям та розглядаються на засіданнях, для участі в роботі яких у райони (міста) виїжджають керівні працівники обласного фінансового управління або контрольно-ревізійного управління в області (місті). Керівництво обласного фінансового управління і контрольно-ревізійного в області (місті) вирішує також питання про необхідність розгляду результатів таких ревізій на засіданні обласного (міського) фінансового управління;
- результати ревізій виконання бюджетів сільських і селищних рад та забезпечення збереження у них коштів виносяться на розгляд виконкомів цих рад, а у разі необхідності – на розгляд відповідних рад вищого рівня.

При виявленні суттєвих порушень фінансової дисципліни, недостач коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань матеріали ревізії (перевірки) передаються слідчим органам; одночасно перед керівництвом перевіреного підприємства, установи, організації або відповідного органу управління ставиться питання про звільнення від посад винних у цьому осіб.

Вилучені перевіряючими документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки; після цього вони в день підписання акта ревізії (перевірки) повертаються посадовим особам відповідного підприємства, установи або організації під розписку згідно з їх письмовим переліком, якщо правоохоронними органами на дату завершення ревізії (перевірки) не прийнято рішення про вилучення цих документів.

Матеріали, які передаються у слідчі органи, згідно з описом, повинні містити: лист (в якому зазначається, коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка), в чому полягає суть порушень, зловживань, які закони та їх статті порушені, розмір заподіяних збитків, як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями, прізвища й посади винних осіб); акт ревізії (перший примірник); оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийнято правоохоронними органами; пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення для перевірки обставин скоєння

зловживань; інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних цінностей; акти контрольних обмірів виконаних ремонтних і будівельних робіт, якими встановлено відхилення від актів прийому-передачі їх виконання; висновки ревізуючих за поясненнями службових осіб при наявності їх заперечень щодо акту; опис документів, що додаються до супровідного листа. При цьому в справах контрольно-ревізійного підрозділу повинні бути залишені: другий або третій примірник акта ревізії, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації щодо виявлених порушень і зловживань, копії основних документів, які це підтверджують.

У випадках коли діями чи бездіяльністю посадових осіб державі або юридичній особі заподіяні матеріальні збитки, але їх дії в кримінальному порядку не розглядаються, необхідно поставити вимоги перед керівником перевіреної або вищої (за підпорядкованістю) організації щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб. Безпідставна відмова у порушенні кримінальної справи або постанова слідчих органів про припинення кримінальної справи, порушеної за матеріалами проведених ревізій, можуть бути оскаржені органами державної контрольно-ревізійної служби в установленому чинним законодавством порядку.

Якщо виявлено шкоду, заподіяну працівниками перевірених підприємств, установ та організацій внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків, то керівники органів державної контрольно-ревізійної служби або їх підрозділів ставлять перед керівниками перевірених підприємств, установ та організацій, а у разі необхідності перед керівниками вищих органів господарського управління (за підпорядкованістю) вимоги щодо часткового або повного покриття шкоди. За результатами проведених ревізій (перевірок) у межах наданих прав контрольно-ревізійні підрозділи оформляють рішення про застосування фінансових санкцій та накладання адміністративних стягнень.

§ 5. Особливості порядку проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби за поданням правоохоронних органів

Ревізії і перевірки органами державної контрольно-ревізійної служби можуть проводитися за поданням правоохоронних органів. Порядок проведення таких ревізій (перевірок) встановлено Інструкцією про організацію проведення ревізій і перевірок

органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів (затв. Наказом ГоловКРУ від 26 листопада 1999 року № 107, зареєстрована в Міністерстві юстиції 23 грудня 1999 року № 906/4199.

Органи державної контрольно-ревізійної служби в Україні взаємодіють із правоохоронними органами з питань здійснення фінансового контролю на засадах самостійності в ухваленні рішень, незалежності в діях, невтручання у сферу компетенції один одного. Вони проводять ревізії й перевірки за зверненнями правоохоронних органів відповідно до ст. 14 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». За зверненнями правоохоронних органів посадові особи органів ДКРС відповідно до ст. 14 Закону можуть також брати участь у проведенні ревізій (перевірок) підприємств, установ і організацій, що здійснюються іншими органами державного фінансового контролю.

Під зверненнями правоохоронних органів розуміються постанови слідчих або прокурорів, а також вимоги, доручення чи прохання керівників органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, підрозділів податкової міліції органів державної податкової служби в Україні та Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України.

Організація контрольно-ревізійної роботи за зверненнями правоохоронних органів здійснюється на підставі Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» та Інструкції. При проведенні ревізій (перевірок), що здійснюються за зверненнями правоохоронних органів, працівники органів Державної контрольно-ревізійної служби керуються Конституцією України, законами України, актами Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

За зверненнями органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, податкової міліції, органів державної податкової служби в Україні, Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України органи ДКРС *проводять ревізії (перевірки) на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях* усіх форм власності, а також у суб'єктах господарювання щодо використання позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, або цільового використання коштів державних позабюджетних фондів.

Підконтрольними для органів ДКРС є центральні та місцеві органи виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України), інші бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування, а також підприємства та організації, їх об'єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, які отримують (отримували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів або державних цільових фондів, інші державні кошти (в тому числі державних валютних фондів) та/або кошти, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Ревізії (перевірки) суб'єктів підприємницької діяльності і організацій, що не входять до складу підконтрольних органам ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводяться органами ДКРС за постановою прокурора, слідчого про проведення ревізії або перевірки, винесеної в ході розслідування кримінальної справи, а також за зверненням Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України.

Ревізія (перевірка) суб'єкта підприємницької діяльності, установи чи організації за зверненням правоохоронного органу і в порядку, визначеному цією Інструкцією, може проводитися в будь-який час незалежно від кількості раніше проведених на цьому суб'єкті ревізій і перевірок, за винятком випадків, коли зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний ревізійний період уже перевірені за зверненням цього чи іншого правоохоронного органу. У виняткових випадках рішення про проведення ревізії (перевірки) із питань, що уже були перевірені за зверненням правоохоронного органу, приймає керівник вищого органу ДКРС.

Працівник органу ДКРС, який здійснює ревізію (перевірку), виконує службове доручення й підпорядковується безпосередньо керівнику органу ДКРС. Ревізор одноосібно оцінює фінансово-господарські операції – предмет наявності в них невиконання фінансово-правових норм і несе визначену законодавством відповідальність за якість і повноту виконання службового доручення. Керівник ревізійної групи в ході ревізії (перевірки), крім того, приймає ревізійні матеріали від ревізорів і несе відповідальність за повноту виконання її програми, правильність посилок ревізорів на нормативно-правові акти і достатність обґрунтування та документування виявлених ними порушень.

Посадовим особам органів ДКРС слід мати на увазі, що ніхто з представників правоохоронних органів не має права втручатися в роботу ревізора (керівника ревізійної групи): зобов'язувати його до здійснення тих чи інших контрольних заходів, впливати на оцінку ним результатів ревізійних дій, вимагати від нього надання інформації про результати ревізії (перевірки) у спосіб, що суперечить вимогам цієї Інструкції.

Інструкцією встановлено *порядок призначення ревізії (перевірки)*. *Правовими підставами для звернення правоохоронних органів до органів ДКРС стосовно проведення ревізій та перевірок є:*

1. *Для органів прокуратури* – ч. 3 ст. 20 Закону України «Про прокуратуру», яка дає право прокурорам та їх заступникам «вимагати від керівників та колегіальних органів проведення перевірок, ревізій діяльності підпорядкованих і підконтрольних підприємств, установ, організацій та інших структур незалежно від форм власності, а також виділення спеціалістів для проведення перевірок, відомчих і позавідомчих експертиз».
2. *Для органів Міністерства внутрішніх справ:*
 - частина 2 п. 24 ст. 11 Закону України «Про міліцію»², що дає право керівникам управлінь та рай-, міськвідділів вимагати від матеріально відповідальних і службових осіб підприємств, установ і організацій відомості та пояснення щодо фактів порушення законодавства, проведення документальних і натуральних перевірок, інвентаризацій і ревізій виробничої та фінансово-господарської діяльності;
 - підпункт «в» п. 2 ст. 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю», що дає право керівникам спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю органів внутрішніх справ залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних і фінансових органів;
 - підпункт 5 п. 5 Положення про Державну службу боротьби з економічною злочинністю, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.93 № 510, що дає право керівникам підрозділів Державної служби боротьби з економічною злочинністю «вимагати обов'язкового проведення перевірок, інвентаризацій та ревізій виробничої та фінансової діяльності підприємств, установ і організацій».
3. *Для підрозділів податкової міліції* органів державної податкової служби в Україні – стаття 22 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», що надає керівникам

² ВВР. – 1991. – № 4. – Ст. 20.

підрозділів податкової міліції права, визначені ч. 2 п. 24 ст. 11 Закону України «Про міліцію».

4. *Для органів Служби безпеки* – підпункт «в» п. 2 ст. 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю»³, що дає право керівникам спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю Служби безпеки України залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних і фінансових органів.
5. *Для слідчого і прокурора в кримінальних справах*, що перебувають в їх провадженні, – ст. 66 Кримінально-процесуального кодексу України⁴, що дає їм право викликати в порядку, встановленому цим Кодексом, будь-яких осіб як свідків і як потерпілих для допиту або як експертів для дачі висновків; вимагати від підприємств, установ, організацій, посадових осіб і громадян пред’явлення предметів і документів, які можуть встановити необхідні у справі фактичні дані; вимагати проведення ревізій.
6. *Для Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президенті України* – підпункт «в» п. 1 ст. 18 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» та ч. 3 п. 4 Указу Президента України «Про заходи щодо вдосконалення діяльності Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю» від 30.12.94 № 829/94 (із змінами і доповненнями), що дають, зокрема, право Координаційному комітетові «доручати відповідним державним органам або створюваним Координаційним комітетом комісіям проведення перевірок додержання органами виконавчої влади, підприємствами, установами і організаціями усіх форм власності вимог чинного законодавства, фінансово-кредитної дисципліни, сплати податків та внесення інших платежів до бюджету; в разі виявлення фактів, що свідчать про вчинення правопорушень, передавати матеріали до відповідних органів для вирішення питання щодо відповідальності винних осіб».
7. *Для інших спеціальних органів по боротьбі з організованою злочинністю* – підпункт «в» п. 1 ст. 18 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою

³ ВВР. – 1993. – № 35. – Ст. 358.

⁴ ВВР. – 1961. – № 2. – С. 15; ВВР. – 1991. – № 40. – Ст. 527.

злочинністю», що зобов'язує органи ДКРС «проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші дії щодо контролю за дотриманням законодавства України організаціями і громадянами» за дорученнями цих органів.

Звернення правоохоронного органу як щодо проведення ревізії (перевірки), так і стосовно участі у проведенні ревізії (перевірки) має містити:

- повну назву підприємства (установи, організації), його місцезнаходження (адресу, вказану в установчих документах або фактичну), дані про організаційно-правову форму;
- коротку суть фінансових порушень;
- конкретні питання стосовно дотримання законодавства з фінансових питань, на які необхідно дати відповідь;
- період, за який слід перевірити діяльність підприємства, установи чи організації з визначених питань.

Якщо звернення правоохоронного органу не відповідає зазначеним вимогам, то воно підлягає поверненню йому для уточнення.

Для прийняття керівником органу ДКРС рішення щодо проведення ревізії (перевірки) є також доцільним, щоб звернення правоохоронного органу містило такі дані:

- про одержання об'єктом контролю бюджетних коштів, коштів державних валютних фондів, використання державного чи комунального майна або наявність пільг як коштів, що одержані з бюджету;
- у яких матеріально відповідальних осіб обов'язково потрібно провести інвентаризації та на яких підприємствах, в установах і організаціях – зустрічні перевірки і з яких питань (з обов'язковим зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних перевірок);
- про підрозділ правоохоронного органу, номер телефону і прізвище його працівника, з яким слід підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують втручання правоохоронного органу.

У випадку перебування матеріально відповідальної чи посадової особи, проти якої порушено кримінальну справу, під арештом, а також при вилученні бухгалтерських документів ініціатором ревізії (перевірки) про це зазначається у зверненні правоохоронного органу.

Звернення правоохоронних органів щодо проведення органами ДКРС ревізій (перевірок) або виділення посадових осіб для участі в проведенні ревізій (перевірок) розглядаються начальниками Головного контрольно-ревізійного управління України,

контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі (або їх заступниками, на яких цей обов'язок покладено відповідними наказами) чи начальниками контрольно-ревізійних відділів у районах і містах. Внаслідок такого розгляду приймається одне з наступних рішень:

- звернення правоохоронного органу прийнято до виконання, згідно з ним організується і проводиться позапланова ревізія (перевірка);
- звернення правоохоронного органу прийнято до виконання, згідно з ним позапланово виділяються посадові особи для участі у проведенні ревізії (перевірки);
- звернення правоохоронного органу стосовно проведення ревізії (перевірки) прийнято до виконання у плановому порядку;
- у проведенні ревізії (перевірки) або виділенні посадових осіб для участі в проведенні ревізії (перевірки) відмовлено.

Позапланові ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів проводяться при наявності хоча б однієї з таких обставин:

- надання прокурором, слідчим постанови на проведення ревізії (перевірки), винесеної в ході розслідування кримінальної справи;
- надання письмових відомостей (актів відомчих перевірок, протоколів зборів трудового колективу, заяв і скарг посадових осіб або інших працівників суб'єкта господарювання, первинних бухгалтерських документів тощо) про зловживання чи значні фінансові порушення на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі, організації;
- надання письмових відомостей про фінансові порушення на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі чи організації за умов проведення їх реорганізації (ліквідації);
- надання письмових відомостей про порушення чинного законодавства в ході приватизації майна, що на час ревізії (перевірки) перебуває у віданні підконтрольного органу ДКРС підприємства, установи, організації;
- надання письмових відомостей про нецільове використання позик та кредитів, гарантованих бюджетом, термін повернення яких об'єктом контролю порушено.

Звернення правоохоронних органів щодо проведення органом ДКРС ревізій (перевірок) на підприємствах, в установах, організаціях, які не містять визначених п. 2.4 Інструкції підстав, приймаються до виконання у плановому порядку, про що в термін не пізніше 10 робочих днів з дня їх надходження в орган ДКРС письмово інформується їх ініціатор. Ревізії (перевірки) за такими

письмовими зверненнями включаються у плани роботи органу ДКРС в порядку черговості їх надходження та залежно від визначеної правоохоронними органами важливості справи і виконуються у строки, узгоджені з останніми.

Посадові особи органів ДКРС направляються за зверненнями правоохоронних органів для участі у проведенні ревізій (перевірок), що проводяться іншими органами державного фінансового контролю, при наявності хоча б однієї з таких обставин:

- проведення органом державного фінансового контролю, якому за чинним законодавством надано відповідні повноваження, ревізії за постановою прокурора, слідчого на підприємстві, в установі, організації незалежно від форми власності;
- наявність вимоги правоохоронного органу про виділення спеціалістів для участі у проведенні ревізії (перевірки) на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі, організації, що вже здійснюється іншим державним органом, наділеним відповідними повноваженнями.

Звернення правоохоронних органів, що стосуються проведення ревізій (перевірок) у межах повноважень і компетенції органів ДКРС та оформлені відповідно до вимог зазначеної Інструкції, є обов'язковими для виконання в плановому чи позаплановому порядку.

На звернення правоохоронних органів щодо проведення ревізії (перевірки) на підприємствах, в установах чи організаціях, що не є підконтрольними органам ДКРС, при відсутності постанов про порушення кримінальних справ або за умов неодержання ними в ревізійному періоді позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, державних позабюджетних фондів, а також на звернення з питань, що не належать до компетенції органів ДКРС, ініціатору ревізії (перевірки) в термін не пізніше 10 робочих днів дається обґрунтована відповідь про неможливість проведення за даних обставин ревізій чи перевірок на зазначених об'єктах органами ДКРС.

При призначенні ревізії (перевірки) керівником контрольно-ревізійного органу визначається персональний склад ревізорів та призначається керівник ревізійної групи, який складає програму ревізії (перевірки) відповідно до компетенції органу ДКРС і питань, поставлених у зверненні, та узгоджує її з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія чи перевірка (бажано, щоб керівник правоохоронного підрозділу проставив на програмі напис «Погоджено», дату, підпис, посаду і своє прізвище). При потребі приймається спільне з правоохоронним органом рішення про залучення спеціалістів інших контрольних органів,

фахівців відповідних галузей (товарознавців, технологів, будівельників, спеціалістів з питань ціноутворення тощо), про призначення спеціальних лабораторних аналізів. У листі, яким орган ДКРС інформує правоохоронний орган про прийняття його звернення до позапланового виконання, вказується керівник ревізійної групи (ревізор), його телефон та орієнтовний термін виконання.

Органи ДКРС не приймають до виконання звернення правоохоронних органів щодо:

- визначення доцільності нормативно-правових актів органів державної влади та місцевого самоврядування, якщо такі акти прийнято в межах повноважень останніх;
- визначення доцільності складання господарських договорів;
- перевірки стану розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності, спірні питання стосовно яких вирішуються у претензійно-позовному порядку (за винятком випадків, коли такі питання поставлені постановою ініціатора ревізії чи перевірки);
- проведення економічних та інших експертиз;
- інших питань, які не входять до компетенції органів ДКРС.

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності, на якому потрібно провести ревізію (перевірку), зареєстрований і розташований на приватній квартирі, то така ревізія (перевірка) може проводитись у приміщенні суб'єкта підприємницької діяльності лише у присутності працівників правоохоронного органу або у приміщенні правоохоронного органу за належно вилученими ініціатором ревізії (перевірки) первинними бухгалтерськими документами і регістрами. У разі проведення ревізії (перевірки) за вилученими правоохоронним органом оригіналами документів, якщо за вказаною ініціатором ревізії (перевірки) адресою об'єкт контролю відсутній, присутність посадових осіб об'єкта контролю для давання пояснень та підписання акта ревізії (перевірки) забезпечує правоохоронний орган.

Ревізійні дії за вилученими у підприємства, установи чи організації оригіналами документів та підписання акта (проміжного акта) ревізії (перевірки) проводяться у місці, узгодженому з правоохоронним органом, що вилучив документи.

Організація і проведення ревізій (перевірок). Ревізії (перевірки) за зверненнями правоохоронних органів, підписаними їх керівниками, заступниками керівників чи начальниками спеціальних підрозділів, проводяться органами ДКРС, як правило, у строк до 30 робочих днів з дати початку ревізії (перевірки). Дата початку ревізії (перевірки) зазначається керівником органу ДКРС

у посвідченні щодо її проведення. У виняткових випадках, при особливій складності, а також при значній кількості об'єктів, де необхідно провести зустрічні перевірки, цей строк може бути продовжений керівником органу ДКРС на термін, узгоджений з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія (перевірка). При відсутності згоди ініціатора ревізії (перевірки) на її продовження за умов ненадходження матеріалів зустрічних перевірок або виявлення в ході ревізії (перевірки) відсутності частини документів бухгалтерського обліку результати ревізії (перевірки) оформляються проміжним актом і невідкладно передаються до правоохоронного органу.

Внесені правоохоронними органами в ході ревізії (перевірки) додаткові питання приймаються ревізором до виконання лише за рішенням керівника органу ДКРС.

Керівнику ревізійної групи (ревізору) слід мати на увазі, що працівники правоохоронних органів зобов'язані сприяти посадовим особам органів ДКРС у виконанні їх обов'язків. У разі недопущення працівників органів ДКРС на територію підприємства, установи чи організації, відмови у наданні документів для ревізії (перевірки) та будь-якої іншої протиправної дії органи прокуратури, МВС, СБУ чи податкової міліції на прохання ревізорів зобов'язані негайно вжити відповідних заходів для припинення такої протидії, забезпечити нормальне проведення ревізії (перевірки), охорону працівників контрольно-ревізійної служби, документів та матеріалів, що перевіряються, а також вжити заходів для притягнення винних осіб до встановленої законом відповідальності.

Якщо на початку або в ході проведення ревізії (перевірки) буде встановлено, що на підприємстві, в установі, організації відсутній належний бухгалтерський облік (відсутні первинні документи, облікові реєстри і звіти), що унеможливило її проведення, ревізор перевіряє, чи повідомлено про це письмово керівником об'єкта контролю правоохоронний орган, чи створено за наказом керівника об'єкта контролю комісію для складання переліку відсутніх документів та розслідування причин їх зникнення або знищення, чи оформлено актом результати роботи комісії та чи надіслано копію акта у 10-денний термін органу, у сфері управління якого перебуває об'єкт контролю, податковим та фінансовим органам. Зазначені контрольні дії ревізор оформляє проміжним актом, який невідкладно надсилається контрольно-ревізійним підрозділом ініціатору ревізії (перевірки). Водночас контрольно-ревізійним підрозділом письмово повідомляється ініціатор

ревізії (перевірки) та керівництво об'єкта контролю про необхідність поновлення бухгалтерського обліку і обсяги цієї роботи. Після зазначеного письмового інформування керівництвом контрольно-ревізійного підрозділу може бути прийнято рішення про призупинення такої ревізії (перевірки). Питання поновлення бухгалтерського обліку на об'єкті, який перевіряється, вирішує відповідний правоохоронний орган. Працівники органів ДКРС не залучаються до поновлення бухгалтерського обліку. Після поновлення бухгалтерського обліку в обсягах, що визначаються чинним законодавством, за повідомленням правоохоронного органу або керівництва об'єкта контролю ревізія (перевірка) продовжується.

Ревізія (перевірка) проводиться за оригіналами або належним чином оформленими копіями первинних бухгалтерських документів, даними обліку і звітності, документами розпорядчого характеру та іншими документами, які відповідають вимогам наказу Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку і звітності».

При виявленні недостач коштів, матеріальних цінностей та інших порушень з ознаками зловживань за умов, коли збереження підтверджувальних документів на об'єкті, який перевіряється, не гарантується, а також у випадках виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій ревізори вилучають оригінали необхідних документів на строк до закінчення ревізії (перевірки). У справах підприємства, установи, організації залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірені підписами ревізора і головного бухгалтера чи іншої відповідальної особи об'єкта, що ревізується. Копії зазначених документів робляться за рахунок об'єкта контролю. Про вилучення в період ревізії (перевірки) оригіналів необхідних документів керівником контрольно-ревізійного підрозділу невідкладно письмово повідомляється ініціатор ревізії (перевірки), який вирішує питання щодо забезпечення їх збереження, а після завершення ревізії (перевірки) – потреби в приєднанні їх до справи. Якщо правоохоронним органом до часу завершення ревізії (перевірки) не буде прийнято рішення про виїмку документів у органу ДКРС, то останній не пізніше наступного дня після підписання акта ревізії або перевірки має повернути ці документи керівництву об'єкта контролю під розписку з переліком повернутих документів. Виїмка правоохоронним органом у органу ДКРС вилучених останнім в

об'єкта контролю документів оформляється протоколом із зазначенням у ньому всіх тих даних, що містяться в акті вилучення.

У ході ревізії (перевірки) працівники органів ДКРС здійснюють контрольні дії, керуючись при цьому Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

У разі потреби ревізори інформують правоохоронні органи про доцільність проведення контрольних обмірів, контрольних запусків сировини у виробництво, призначення лабораторних аналізів, що потребують спеціальних знань. Проведення зазначених робіт, при неможливості забезпечити їх оперативне виконання силами органу ДКРС, організовує правоохоронний орган – ініціатор ревізії (перевірки). Матеріали роботи залучених спеціалістів подаються в письмовій формі до органу ДКРС, який проводить ревізію (перевірку).

Результати контрольних обмірів, контрольних запусків сировини у виробництво, лабораторних аналізів за належно оформленими спеціалістами і підписаними керівництвом об'єкта контролю довідками стисло викладаються в основному акті.

При потребі перевірки стану збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей та здійснення розрахунків проводяться інвентаризації. Керівник ревізійної групи забезпечує раптовість проведення інвентаризації та присутність при цьому відповідних посадових і матеріально відповідальних осіб. Ініціатор ревізії (перевірки) при потребі забезпечує залучення до інвентаризацій вузькогалузевих спеціалістів (експертів, мистецтвознавців тощо). У разі відсутності керівника, матеріально відповідальних осіб, що унеможливило проведення інвентаризації за наказом керівництва об'єкта контролю, організацію проведення інвентаризації із залученням незалежних спеціалістів забезпечує ініціатор ревізії (перевірки).

За фактами виявлених порушень та недостач готівки і товарно-матеріальних цінностей, а також в інших випадках, коли є потреба, ревізор запрошує письмові пояснення від посадових та матеріально відповідальних осіб об'єкта, який ревізується (перевіряється). Пояснення, конкретні й вичерпні по суті поставлених питань, запрошуються на ім'я керівника органу ДКРС, яким призначена ревізія (перевірка), з обов'язковим позначенням дати. З огляду на ці вимоги рекомендується вручати особам, від яких запрошуються пояснення, питання в письмовій формі. Копії переліків цих питань нарівні з одержаними поясненнями слід долучати до матеріалів ревізійної справи.

Якщо в період проведення ревізії (перевірки) посадова (матеріально відповідальна) особа не з'явилася на запрошення ревізора, відмовилася від надання письмового пояснення або не дала вичерпних відповідей на поставлені питання, ревізор письмово інформує про це відповідний правоохоронний орган для реагування відповідно до чинного законодавства.

При встановленні фактів недостач, знищення або умисного псування товарно-матеріальних цінностей розмір збитків визначається згідно з чинними законами або іншими нормативно-правовими актами.

При виявленні фактів використання коштів і товарно-матеріальних цінностей не за призначенням їх відшкодування і поновлення, а також усунення інших порушень фінансової дисципліни проводиться згідно з чинним законодавством.

Якщо в ході ревізії (перевірки) встановлено випадки недостач, знищення, псування товарно-матеріальних цінностей, які були виявлені до початку її проведення при інвентаризаціях силами працівників самого підприємства, установи, організації чи іншими контрольними органами, то ревізором обов'язково перевіряється правильність визначення й відображення в бухгалтерському обліку розміру збитків відповідно до чинного законодавства; у випадках його порушення визначається і відображається в акті ревізії (перевірки) різниця в оцінці майна, що підлягає відшкодуванню.

У період проведення ревізії (перевірки) представники правоохоронного органу – ініціатора ревізії (перевірки) при потребі сприяють одержанню в установленому порядку ревізором від Національного банку України та його установ, комерційних банків та інших кредитних установ потрібних відомостей, копій документів, довідок про банківські операції й залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються (перевіряються).

Для встановлення достовірності здійснених фінансово-господарських операцій на об'єкті, який ревізується (перевіряється), правильності їх відображення в його бухгалтерському обліку ревізори при необхідності за сприяння правоохоронного органу отримують документальні підтвердження цих операцій на інших підприємствах, в установах чи організаціях. Для цього на об'єкти, які мали правовідносини з об'єктом контролю, направляються письмові запити про надання довідок, копій документів про операції та розрахунки з підприємством, установою, організацією, що ревізується чи перевіряється, або для ознайомлення з відповідними оригіналами документів, одержання їх копій чи

пояснень за посвідченнями про проведення зустрічних перевірок направляються ревізори, які оформлюють результати такого контролю актом. При цьому зустрічні перевірки у суб'єктів господарювання, непідконтрольних органам ДКРС, у ході ревізії (перевірки), що проводяться за постановою прокурора, слідчого чи особи, що проводить дізнання, здійснюються органами ДКРС на підставі постанови про призначення таких зустрічних перевірок. Зустрічні перевірки на непідконтрольних підприємствах за межами регіону (Автономної Республіки Крим, відповідної області, міст Києва чи Севастополя), в якому з ініціативи правоохоронного органу проводиться основна ревізія чи перевірка, доцільно організовувати правоохоронним органам тих адміністративних центрів, де вони мають бути проведені.

Органом ДКРС при сприянні правоохоронного органу протягом терміну ревізії (перевірки) вживаються заходи щодо максимального відшкодування завданих державі збитків та усунення інших фінансових порушень.

На вимогу правоохоронних органів для з'ясування додаткових питань щодо фінансово-господарської діяльності об'єкта ревізії (перевірки), які не були поставлені в попередній постанові (іншому зверненні), може проводитися додаткова ревізія (перевірка) на підставі окремо винесеної постанови (іншого поданого звернення) за підписом прокурора, слідчого, особи, яка проводить дізнання, чи керівника органу МВС або СБУ, в якій визначаються додаткові питання або уточнюються попередні. Проведення додаткової ревізії (перевірки) за зверненням правоохоронного органу здійснюється тим самим або іншим ревізором (ревізорами) винятково за рішенням керівника органу ДКРС.

Залучення посадових осіб органів ДКРС на підставі п. 2.6 Інструкції до участі в ревізіях (перевірках), що проводять інші органи державного фінансового контролю, може здійснюватися на строк до 15 робочих днів. За погодженням із керівництвом контрольно-ревізійного підрозділу цей строк може бути продовжено. При цьому залучені до ревізії (перевірки) ревізори можуть перевіряти: у разі проведення ревізії (перевірки) за постановою прокурора, слідчого або особи, що проводить дізнання, – всі питання, які входять до компетенції органів ДКРС; у разі залучення до проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному органу ДКРС підприємстві, в установі, організації – лише питання використання бюджетних позик, позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також

належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

Підставою для допущення працівників органу ДКРС на об'єкт контролю для проведення чи участі у проведенні ревізії (перевірки) є посвідчення контрольно-ревізійного підрозділу та письмове звернення правоохоронного органу, які подаються керівнику об'єкта контролю.

Документування і оформлення результатів ревізій (перевірок). Результати проведеної органом ДКРС ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці), оформленому на бланку органу ДКРС, на підставі перевірених оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або правоохоронними органами) об'єкта, який ревізується (перевіряється), або належно оформлених їх копій; матеріалів проведених зустрічних перевірок; матеріалів інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництві, контрольних аналізів сировини, матеріалів та готової продукції; актів перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва; відповідності продукції чинним стандартам, цінам і тарифам; бухгалтерських реєстрів і звітів, а також інших документів.

У випадках, коли виявлені порушення можуть бути приховані й потрібно вжити невідкладних заходів для їх усунення, а також у всіх випадках призупинення ревізії (перевірки) і за результатами ревізій кас складається проміжний акт. Проміжний акт підписується керівником ревізійної групи та посадовими особами підприємства, установи чи організації, що ревізується. При цьому в обов'язковому порядку зазначаються посади, прізвища, ініціали відповідальних за перевірену ділянку роботи осіб. До проміжного акта додаються відповідні пояснення посадових осіб стосовно виявлених порушень. Проміжний акт разом із підтверджувальними документами та поясненнями відповідних осіб контрольно-ревізійний підрозділ негайно, не очікуючи завершення ревізії (перевірки), надсилає до правоохоронного органу – ініціатора ревізії (перевірки). Зафіксовані у проміжному акті порушення стисло викладаються в загальному акті (довідці) ревізії (перевірки), а сам проміжний акт (довідка) розглядається як документ, що їх підтверджує.

Не допускається включення в акт (довідку) ревізії (перевірки) різного роду висновків, що не підтверджені документами про фінансово-господарську діяльність об'єкта, який перевіряється, пропозицій, а також даних слідчих матеріалів (протоколів допиту) та посилення на свідчення посадових осіб, дані правоохоронним органам.

У випадках знищення документів, створення обставин, що виключають можливість розмежування відповідальності за збереження готівки і товарно-матеріальних цінностей, фальсифікації документів посадовими та матеріально відповідальними особами в акт (довідку) ревізії (перевірки) включаються факти недостач готівки і товарно-матеріальних цінностей, порушень з ознаками зловживань без установлення конкретних винуватців з одночасним висвітленням причин такої ситуації.

У вступній частині акта (довідки) ревізії (перевірки) обов'язково зазначаються:

- прізвища, ініціали ревізорів, їх посади;
- номери і дати видачі посвідчень, на підставі яких проводилася ревізія (перевірка), ким їх видано;
- номер, дата звернення і назва правоохоронного органу – ініціатора ревізії (перевірки);
- повна назва об'єкта, що перевіряється, його підпорядкованість, форма власності, ідентифікаційний код, основні банківські реквізити, місцезнаходження, розміри асигнувань та використання коштів бюджетів і державних валютних фондів;
- ревізійний період, дата початку й закінчення ревізії (перевірки);
- ким і за який період була проведена попередня ревізія (перевірка) з питань, поставлених у зверненні правоохоронного органу;
- посадові особи, що відповідали за фінансово-господарську діяльність протягом періоду ревізії.

Якщо на вимогу правоохоронних органів проводиться ревізія (перевірка) із залученням спеціалістів інших контрольних органів та різних галузей народного господарства, то в акті (довідці) зазначаються їх місця роботи, прізвища, посади. Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці), як правило, відповідно до питань, поставлених правоохоронним органом. При висвітленні в акті (довідці) ревізії (перевірки) кожного поставленого питання має бути зазначено:

- які документи перевірені, за який період, метод перевірки (суцільний, вибірковий), наявність наказу керівника об'єкта контролю або іншого відповідного документа щодо закріплення за посадовими особами відповідальності за здійснення окремих операцій, які включені до переліку питань ревізії (перевірки);
- яке допущено порушення (назва, дата, номер нормативно-правового акта, номер статті чи пункту, що були порушені); розміри виявлених збитків, причини (по можливості) їх

виникнення; посади, прізвища та ініціали осіб, на яких покладено відповідальність за здійснення певних господарських та фінансових операцій і з вини яких допущено порушення;

- як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями.

Викладаючи в акті (довідці) факти порушення ведення бухгалтерського обліку, необхідно конкретно вказувати, які положення та інструкції порушувалися, які з пунктів взагалі не виконувалися. В акті (довідці) не слід використовувати зауваження «облік занедбано», «допущено викривлення обліку», «внаслідок відсутності обліку неможливо встановити» та ін. В акті (довідці) ревізії (перевірки) не допускаються як оцінки дій окремих посадових осіб (зокрема, «розкрав кошти», «привласнив державне майно», «сфабрикував», «злочинець», «шахрай»), так і в цілому висновки звинувачувального характеру.

Виявлені порушення описуються в акті (довідці) доступною мовою, без зайвого застосування спеціальної термінології.

Відображені в акті (довідці) ревізії (перевірки) дані про виявлені факти недостач готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, незаконного, нецільового витрачання державних коштів, інших фінансових порушень підтверджуються відповідними документами, інвентаризаційними описами, актами контрольних обмірів та розрахунками, що додаються до акта (довідки) ревізії (перевірки).

Акт (довідка) ревізії (перевірки) підписується керівником ревізійної групи (ревізором), керівником та головним (старшим) бухгалтером або особою, що найнята для ведення бухгалтерського обліку об'єкта контролю. У разі потреби з актом (довідкою) ознайомлюються й інші відповідальні працівники перевіреного об'єкта, що вони підтверджують своїми підписами.

У разі виявлення значних порушень, недостач, порушень з ознаками зловживань, що тягнуть за собою кримінальну чи адміністративну відповідальність, акт (довідка) підписується також тими колишніми керівниками і матеріально відповідальними особами, до періоду роботи яких на перевіреному підприємстві, в установі, організації вони відносяться (якщо вони продовжують працювати на цьому ж підприємстві, в установі чи організації). У випадках звільнення цих осіб з об'єкта контролю керівник ревізійної групи (ревізор) при потребі звертається до ініціатора ревізії (перевірки) для забезпечення ознайомлення їх з актом (довідкою) і його (її) підписання.

Узгодження і підписання акта (довідки) ревізії (перевірки) та розгляд поданих заперечень і зауважень проводиться відповідно

до вимог п. 4.6–4.10 Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

Акт (довідка) ревізії (перевірки) складається у трьох примірниках, а на письмову вимогу правоохоронних органів – в більшій кількості. Примірники акта (довідки) для унеможливлення його (її) підробки візуються ревізором на кожній сторінці та належним чином скріплюються із зазначенням на останній сторінці кількості сторінок у ньому (у ній). Один примірник акта (довідки) під розписку офіційно передається в канцелярію об'єкта контролю з обов'язковою позначкою дати та вхідного номера на другому примірнику або вручається керівнику підприємства, а у разі відмови в одержанні акт (довідка) надсилається рекомендованим поштовим відправленням за адресою об'єкта контролю, вказаною в установчих документах. При направленні акта (довідки) поштою на тих його (її) примірниках, що направляються до правоохоронного органу і залишаються в контрольно-ревізійному підрозділі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до ревізійної справи.

У разі залучення посадових осіб органу ДКРС до участі в ревізії (перевірці) результати таких контрольних дій оформляються довідкою перевірки.

Реалізація матеріалів ревізії (перевірок). Матеріали ревізії (перевірки) передаються у правоохоронні органи у строк не пізніше 7 робочих днів після її завершення на об'єкті контролю (підписання акта (довідки) ревізії (перевірки) посадовими особами об'єкта контролю або складення акта про відмову в його підписанні) при відсутності зауважень керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації або не пізніше 20 робочих днів за наявності таких зауважень. У виняткових випадках термін передачі матеріалів у правоохоронні органи встановлює керівник органу ДКРС, про що письмово повідомляється ініціатор ревізії (перевірки). Основний та проміжні акти (довідки) з усіма додатками передаються в перших примірниках.

Передача матеріалів ревізії (перевірки) до правоохоронного органу проводиться офіційно через його канцелярію з обов'язковим позначенням дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа органу ДКРС. Допускається передача ревізійних матеріалів у правоохоронні органи рекомендованим поштовим відправленням. Передача ревізійних матеріалів безпосередньо посадовим особам правоохоронних органів забороняється, в тому числі й під розписку.

У супровідному листі на ім'я керівника правоохоронного органу в обов'язковому порядку має бути висвітлено:

- коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка);
- обставини та суть виявлених порушень законодавства з фінансових питань;
- які вимоги чинного законодавства порушено (назва, дата, номер, стаття чи пункт, ким затверджені) і хто відповідальний за це порушення;
- коли, на що, в якому обсязі й за чиєю вказівкою були непрапормірно використані фінансові ресурси, в тому числі бюджетні кошти;
- в якій сумі й кому заподіяно шкоду чи збитки;
- як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями;
- чи проводились перевірки порядку ведення бухгалтерського обліку на цьому підприємстві, в установі чи організації, ким конкретно та які їх результати;
- які заходи для усунення виявлених порушень вжито в ході ревізії (перевірки) органом ДКРС та керівництвом об'єкта контролю.

Матеріали, що передаються за результатами ревізії (перевірки) у правоохоронні органи, мають містити такі документи:

- оригінал акта (довідки) ревізії (перевірки) із додатками, на які є посилання в ньому, включаючи належно завірені копії розпорядчих чи господарських документів, які містять ознаки здійснених порушень, інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних цінностей, акти контрольних обмірів, якими встановлено відхилення від актів приймання виконаних робіт, тощо;
- пояснення або заперечення посадових чи матеріально відповідальних осіб підприємства, установи, організації, які перевірялись, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі подані) й висновки посадових осіб органів ДКРС стосовно таких пояснень, заперечень;
- копію повідомлення до правоохоронного органу про доцільність вилучення документів (якщо в ході ревізії чи перевірки ревізорами тимчасово вилучалися документи у зв'язку з їх підробленням або виявленими порушеннями з ознаками зловживань);
- опис документів, що додаються до супровідного листа.

Матеріали ревізії (перевірки), які передаються у правоохоронні органи, нумеруються по аркушах. В описі зазначається:

порядковий номер, повна назва документа, його дата, номер і кількість аркушів, а також загальна кількість матеріалів і аркушів цифрами і літерами. Опис підписується посадовою особою органу ДКРС, ставиться дата його складення.

Доопрацювання органом ДКРС ревізійних матеріалів у разі порушення вимог п. 5.4 Інструкції, що перешкоджає всебічному та об'єктивному дослідженню обставин виявленого правопорушення, проводиться позапланово. У разі наявності суттєвих протиріч між матеріалами ревізії (перевірки) і висновками правоохоронного органу, висловлених щодо цих матеріалів, керівником органу ДКРС може бути призначена повторна ревізія (перевірка), керівництво проведенням якої доручається іншому працівнику органу ДКРС.

У справах органу ДКРС залишаються другі примірники акта (довідки) та інших матеріалів ревізії (перевірки), які передані до правоохоронного органу, і повідомлення про прийняті за ними рішення. У разі надходження від правоохоронного органу письмової інформації про неустановлення за ревізійними матеріалами умисних дій щодо порушення законодавства з фінансових питань, відмову в порушенні кримінальної справи або її закриття, орган ДКРС у випадках, передбачених ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, вживає до посадових осіб об'єкта контролю, винних у допущених порушеннях, заходів адміністративного впливу.

Орган ДКРС після завершення ревізії (перевірки), незалежно від передачі ревізійних матеріалів до правоохоронних органів, у строк не пізніше 10 днів із дня підписання акта чи розгляду заперечень до нього застосовує до підприємства, установи чи організації, що порушило законодавство з фінансових питань, фінансові санкції та вживає інших заходів, передбачених ст. 10 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Вимоги щодо усунення виявлених фінансових порушень, рішення про застосування фінансових санкцій та протоколи про застосування адмінстягнень за матеріалами перевірки, оформлені працівниками органів ДКРС, залученими до участі в ревізії (перевірці), що проводилась іншим органом державного фінансового контролю, подаються керівництву об'єкта контролю за погодженням з ініціатором її проведення. З цією метою з ініціатором контрольних дій ведеться відповідне листування (матеріали перевірки передаються в порядку, визначеному в п. 5.2 Інструкції).

У звітність про контрольно-ревізійну роботу результати, отримані за ревізіями й перевітками, проведеними органами ДКРС

за дорученнями правоохоронних органів самостійно, як і встановлені при залученні їх посадових осіб до ревізій (перевірок), що проводилися іншими державними органами, включаються на загальних підставах.

Органи ДКРС не рідше одного разу на квартал проводять звірки з правоохоронними органами результатів розгляду переданих матеріалів ревізій (перевірок), для чого в них призначаються особи, відповідальні за дану роботу. У разі розгляду матеріалів ревізії (перевірки) за порушеною кримінальною справою в судовому порядку органи ДКРС для відображення в обліку розміру присуджених сум відшкодування завданих збитків звертаються з питань звірки до судових органів.

Контрольні питання

1. Які завдання вирішує Державна контрольно-ревізійна служба України?
2. Якими правами наділено Державну контрольно-ревізійну службу при здійсненні контрольних повноважень?
3. Яку передбачено відповідальність органів Державної контрольно-ревізійної служби та їх посадових осіб?
4. Яким нормативними актами регулюється порядок проведення ревізій (перевірок)?
5. Який передбачено строк проведення ревізії? Чи може він бути подовжений?
6. Які вимоги висуваються до актів ревізій?
7. Якими документами оформлюються результати ревізії й перевірки?
8. В яких випадках складається проміжний акт?
9. В яких випадках проводяться зустрічні ревізії (перевірки)?
10. У чому полягають особливості проведення ревізій і перевірок органами ДКРС за поданням правоохоронних органів?

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Банківське право України. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 2000. – С. 64–80.
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.: Юристь, 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. Кротюк В.Л. Національний банк – центр банківської системи України. Організаційно-правовий аналіз. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 1999. – 248 с.
9. Орлюк О.П. Финансовое право. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
10. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн. – К.: Знання, 2002. – 495 с.
11. Перевірки у підприємстві: Зб. систематизованого законодавства/ Упоряд. Р.Ю. Чорний. – Л.: ЗУКУЦ, 2001. – 312 с.
12. Финансовое право / Кер. авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Харьков: Консум, 1999. – 495 с.
13. Финансовое право / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристь, 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.

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 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. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
5. Савченко Л.А. Фінансова діяльність держави та фінансовий контроль // Держава і право. – 2001. – Вип. 11. – С. 293–299.
6. Савченко Л.А. Фінансовий контроль – особливий інститут фінансового права // Держава і право. – 2001. – Вип. 14. – С. 291–297.
7. Савченко Л.А. Питання контролю у Бюджетному кодексі України // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 309–315.
8. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–55.
9. 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.
10. Харченко М. Принципи виконання державного бюджету // Українське право. – 2000. – № 1. – С. 189–194.
11. Чернадчук В. Бюджетний контроль: поняття та сутність // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 74–76.
12. Чернадчук В. Щодо видів бюджетного контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 12. – С. 68–71.

Фінансово-правова відповідальність

§ 1. Поняття та ознаки фінансово-правової відповідальності

Юридична відповідальність є однією з форм державного примусу, що забезпечує правову систему суспільства. За сутністю, це завжди негативна реакція держави на протиправну поведінку, яка містить несприятливі для правопорушника наслідки, що встановлені правом. Саме у сфері юридичної відповідальності реалізується можливість державного примусу як властивості права, що забезпечує виконання правових норм.

Розвиток вітчизняного законодавства, зміни, що відбуваються у суспільних відносинах, сприяють виникненню нових видів юридичної відповідальності, а завданням юридичної науки є їх виявлення, дослідження, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення законодавчої та правозастосовчої практики. Останнім часом в юридичній літературі з'явилася низка праць, в яких обґрунтовується наявність нових видів юридичної відповідальності і серед них – фінансової¹. Автори обґрунтовують свою точку зору тим, що самостійність виду юридичної відповідальності залежить від самостійності галузі права і виду правопорушення. Крім того, у законодавстві стали використовуватися як самостійні категорії такі поняття, як «фінансова санкція», «податкове правопорушення», «бюджетне правопорушення», «фінансове правопорушення» тощо, що свідчить про відокремлення і формування нового виду відповідальності – фінансової відповідальності.

Фінансово-правова відповідальність як вид юридичної відповідальності поки що знаходиться у стадії формування. Це пов'язано

¹ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 71–97; Лапинский Д.А. Проблемы юридической ответственности. – СПб.: Из-во «Юридический центр Пресс», 2003. – С. 286.

з процесом уніфікації фінансового законодавства – розробкою єдиної системи мір фінансово-правової відповідальності та фінансово-процесуального провадження. Сьогодні можна стверджувати, що встановлення цього виду відповідальності є складовою частиною фінансово-правового регулювання. Так, один із основних актів фінансового законодавства – Бюджетний кодекс України – встановлює відповідальність за порушення бюджетного законодавства, тобто відповідальність за здійснене бюджетне правопорушення.

Процес виділення фінансово-правової відповідальності в самостійний вид юридичної відповідальності супроводжується дискусіями у наукових колах, де існують різні точки зору стосовно цього питання. Висловлено думку, зокрема, щодо відсутності такого виду відповідальності, щодо існування тільки адміністративної відповідальності за порушення фінансового законодавства.

Держава завжди була й буде зацікавлена у створенні та дотриманні встановленого порядку у фінансових відносинах, забезпеченні своїх майнових інтересів, зокрема поповненні доходної частини бюджетів усіх рівнів, а також витрачання коштів цих бюджетів на потреби, визначені актами про бюджети. Порушення встановлених правил поведінки у фінансових відносинах є підставами для притягнення до юридичної відповідальності. Надаючи суб'єктам фінансових правовідносин певні права і свободи, держава зі свого боку вимагає від них належної реалізації встановлених приписів правових норм. Тим самим пояснюється необхідність і можливість державного примусу, однією з форм якого і є фінансово-правова відповідальність, яка має соціальні підстави – необхідність охорони суспільних відносин у сфері публічних фінансів.

Наявність бюджету та податків є однією з ознак держави і становить елемент правового статусу суверенітету держави. Порушення фінансової дисципліни, в першу чергу, зачіплює публічні інтереси держави. Примусове вилучення частини власності у грошовій формі сприяє виникненню у платників податків на рівні підсвідомості прагнення приховувати доход чи його частину або здійснювати інші неправомірні дії, що забезпечують використання та розпорядження отриманим майном (коштами) у повному обсязі без урахування суверенного права держави на частину цього доходу. Порушенню фіскальних прав держави також сприяють високі податкові ставки та низький рівень життя громадян. Сукупність перерахованих факторів створює передумови для здійснення чисельності податкових деліктів, і як наслідок, реакцію

держави щодо захисту своїх майнових інтересів². Також мають місце численні порушення встановленого порядку використання бюджетних коштів з боку розпорядників та одержувачів, що теж впливає на публічні інтереси держави.

Поняття фінансово-правової відповідальності є однією з основних категорій фінансового права, її конструкція багато в чому визначає місце і роль правового регулювання фінансових відносин. Сьогодні існують певні не вирішені проблеми у дослідженні відповідальності за порушення фінансово-правових норм, зокрема, відсутнє визначення фінансово-правової відповідальності, яке доцільно було б закріпити у загальній частині галузевого законодавчого акта. Але такий єдиний кодифікований акт, який би оформлював основи правового регулювання відносин у сфері публічної фінансової діяльності в Україні, відсутній. Фінансово-правова відповідальність формується за інституційною ознакою, оскільки більш детальну розробку отримала податково-правова відповідальність і суттєві перспективи розвитку має бюджетно-правова відповідальність.

Для фінансово-правової відповідальності як виду юридичної відповідальності притаманні ознаки останньої, вона:

- настає лише за правопорушення;
- встановлюється державою і пов'язана із застосуванням до правопорушника санкцій правових норм уповноваженими на це суб'єктами;
- пов'язана із заподіянням правопорушнику певних негативних наслідків;
- реалізується у процесуальній формі.

Зазначені ознаки юридичної відповідальності, що є властивими і для фінансово-правової відповідальності, мають специфіку, зумовлену особливостями фінансово-правового регулювання.

1. Фінансово-правова відповідальність настає за фінансове правопорушення. *Фінансове правопорушення* – дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм³.

² Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Изд-во НОРМА, 2003. – С. 465–466.

³ Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні. Затв. наказом ГоловкиРКУ від 3 жовтня 1997 року № 121 (із змінами, внесеними згідно з Наказами ГоловкиРКУ від 4 жовтня 1999 року № 88 та від 29 листопада 2000 року № 95).

2. Фінансово-правова відповідальність полягає у застосуванні до правопорушника санкцій фінансово-правових норм. Фінансово-правові санкції встановлені Законом України «Про Державну податкову службу України», Бюджетним кодексом України та іншими фінансовими законами.
3. Фінансово-правова відповідальність тягне для правопорушника певні негативні наслідки майнового (грошового) характеру. Це зумовлено специфікою фінансово-правових санкцій, що мають грошовий характер і таким чином впливають на економічні (грошові) інтереси правопорушників. У сфері фінансової діяльності держава намагається в першу чергу отримати відшкодування збитків, заподіяних їй фінансовим правопорушенням, і, крім того, покарати правопорушника, але у формі, що притаманна саме сфері фінансово-правового регулювання, тобто у грошовій. У зв'язку з цим фінансово-правова відповідальність є різновидом майнової (правовідновлювальної) відповідальності.
4. Фінансово-правова відповідальність реалізується у специфічній процесуальній формі. Так, застосування оперативно-бюджетних санкцій, передбачених ст. 117–120 БК України, здійснюється в межах бюджетно-процесуального провадження, встановленого ст. 124 БК України.
5. Суб'єктами відповідальності за порушення фінансового законодавства є учасники фінансових правовідносин.

Оскільки фінансово-правові норми є різновидом соціальних норм, то фінансово-правова відповідальність має дві форми реалізації.

Першою формою реалізації є *позитивна (добровільна, активна)*. Для позитивної фінансово-правової відповідальності достатньою є наявність формальної (нормативної) підстави, оскільки вона виникає не на підставі фінансового правопорушення, а в силу добровільного виконання суб'єктом фінансового права своїх обов'язків. Фінансова діяльність держави базується не тільки на встановленні заборон стосовно здійснення будь-яких дій. Однією із важливих умов її здійснення є добросовісна реалізація зобов'язаними суб'єктами фінансових правовідносин наданих їм прав і реалізація покладених на них обов'язків. Усвідомлення зазначеними суб'єктами суті і значення своїх дій, узгодження їх із своїми обов'язками надає фінансово-правовій відповідальності позитивний зміст.

У цілому позитивна відповідальність має добровільний характер, але разом з тим можливим є і наявність певного ступеня державного примусу. Одні суб'єкти виконують покладені на них

обов'язки в силу усвідомлення свого суспільного обов'язку, а інші – внаслідок небажання бути притягнутими до відповідальності за неправомірну поведінку. Стосовно позитивної фінансово-правової відповідальності примус у вигляді загрози настання негативних наслідків є тільки засобом попередження фінансових правопорушень. Добровільна форма реалізації фінансово-правової відповідальності має такі ознаки:

- а) нерозривно пов'язана з нормою, що встановлює фінансово-правову відповідальність;
- б) є юридичним обов'язком, зумовленим правовим статусом зобов'язаного суб'єкта фінансових правовідносин;
- в) гарантована державним примусом;
- г) добровільна реалізація у вигляді правомірної поведінки;
- д) схвалюється з боку держави;
- е) здійснюється в межах фінансових правовідносин.

Порушення фінансово-правових норм зумовлює існування *негативної фінансово-правової відповідальності*, яку можна розглядати у декількох аспектах. По-перше, як реакцію держави на порушення фінансово-правових норм, що проявляється в обов'язку винної особи зазнавати каральних заходів державно-примусового впливу за здійснене діяння у формі грошових чи інших майнових позбавлень.

По-друге, фінансово-правову відповідальність можна визначити як виконання юридичного обов'язку на підставі державного примусу. Наявність або відсутність державного примусу визначає факт існування фінансово-правової відповідальності. Вона не пов'язується тільки з несприятливими наслідками до правопорушника, які настають для нього внаслідок порушення ним фінансового законодавства. Каральні механізми фінансово-правової відповідальності існують паралельно з правовідновлювальними, оскільки для держави важливим є не тільки покарати порушника фінансового законодавства, а й відновити публічні майнові інтереси, компенсувати збитки, що виникли внаслідок правопорушення. Отже, негативна фінансово-правова відповідальність може існувати у двох формах – каральній (штрафній) та правовідновлювальній (компенсаційній).

Фінансово-правова відповідальність є розвитком та продовженням матеріального фінансового правовідношення, яке реалізується за допомогою процесуальної форми. Відповідальність за порушення фінансового законодавства становить частину механізму правового регулювання фінансових відносин і проявляється

у вигляді накладення заборон. Забороняючи порушувати фінансове законодавство, держава покладає на суб'єктів фінансового права обов'язок утримуватися від здійснення певних дій або, навпаки, не утримуватися, а активно реалізовувати покладені на них обов'язки.

Таким чином, фінансово-правова відповідальність існує в межах охоронного правового інституту, який регулює суспільні відносини у сфері публічних фінансів за допомогою встановлення заборон. Однак фінансово-правова відповідальність не повністю збігається з охоронним правовідношенням, яке за своїм складом і обсягом є ширшим, ніж фінансово-правова відповідальність. Вона характеризує зміст правоохоронних відносин передусім з позицій правового статусу правопорушника, його обов'язків, що виникають внаслідок здійсненого фінансового правопорушення. І разом з тим фінансово-правова відповідальність існує тільки в межах охоронних правовідносин.

Юридичним фактом, який породжує охоронне фінансове правовідношення, є факт порушення фінансового законодавства. *Негативна фінансово-правова відповідальність має три підстави:*

- *формальну (нормативну)*, яка проявляється в наявності системи норм фінансового законодавства, що встановлюють склади фінансових правопорушень; права і обов'язки учасників охоронного фінансового правовідношення; врегульовують питання відповідальності за порушення норм фінансового права; встановлюють принципи, порядок і процесуальну форму притягнення до фінансово-правової відповідальності;
- *фактичну*, яка являє собою здійснення суб'єктом фінансового правовідношення протиправного діяння, що порушує норми фінансового законодавства;
- *процесуальну*, яка полягає у винесенні уповноваженим органом рішення щодо застосування санкції за здійснене фінансове порушення.

Настання негативної фінансово-правової відповідальності є можливим лише при наявності усіх перерахованих підстав і у певній послідовності: норма права – фінансове правопорушення – застосування санкції.

Отже, до охоронних відносяться усі фінансові правовідносини, які виникають у зв'язку з порушенням фінансового законодавства, а також із притягненням винної особи до відповідальності. У межах охоронних правовідносин реалізуються санкції, встановлені фінансово-правовими нормами.

Склад правовідносин з фінансово-правової відповідальності є досить складним соціально-правовим явищем, яке становить сукупність таких елементів: суб'єкти (учасники) фінансових правовідносин, права і обов'язки суб'єктів (учасників), їх дії (поведінка) та об'єкт правовідносин. У правовідносинах з фінансово-правової відповідальності беруть участь як мінімум дві сторони: держава в особі уповноваженого органу, вказаного у фінансовому законодавстві, та правопорушник. Між сторонами виникають правовідносини, в яких держава виступає управненою стороною, а правопорушник зобов'язаною стороною. Але слід мати на увазі, що в зазначених правовідносинах суб'єктом матеріального правовідношення фінансово-правової відповідальності виступає держава в цілому, а не уповноважені державні фінансові органи. При цьому права та обов'язки держави і правопорушника є взаємопов'язаними і становлять зміст правовідношення з фінансово-правової відповідальності.

Право держави застосовувати до правопорушника міри державно-примусового впливу передбачає виникнення у правопорушника обов'язку зазнавати цих мір. Застосування фінансово-правової відповідальності є одночасно і правом і обов'язком держави, оскільки навіть у випадках добровільного припинення фінансового правопорушення порушником фінансового законодавства держава не втрачає права на застосування до нього відповідних фінансово-правових санкцій. Однак надане державі право примусу стосовно правопорушника (щодо зазнання ним мір фінансово-правової відповідальності) не означає всюдозволеності. Обидві сторони охоронного правовідношення можуть і повинні діяти тільки в межах, визначених фінансовим законодавством.

Фінансово-правова відповідальність має мету, яка, на наш погляд, є складною і включає основну мету та похідні від неї або додаткові цілі. *Загальною метою фінансово-правової відповідальності є забезпечення (гарантування) реалізації фінансово-правових норм.* Виходячи із зазначеного, можна визначити і похідні цілі фінансово-правової відповідальності, які безпосередньо не вказані у законодавстві про фінансову відповідальність, але його аналіз дозволяє їх виділити. По-перше, *охоронна*, за допомогою якої суспільство охороняється від небажаних ситуацій, пов'язаних з порушенням майнових прав держави. І це зумовлено тим, що реалізація зазначених прав дає можливість забезпечити найбільш важливі суспільні соціальні потреби. По-друге, *стимулювальна*, реалізація якої заохочує та стимулює правомірну поведінку суб'єктів фінансових правовідносин.

На нашу думку, для фінансово-правової відповідальності властивою є наявність таких ознак:

- *матеріальних*, які характеризують фінансово-правову відповідальність як охоронне фінансове правовідношення. Матеріальні ознаки включають два аспекти, а саме:
 - 1) встановлення складу фінансових правопорушень і санкцій за їх здійснення,
 - 2) визначення виду і міри державно-владного примусу через охоронне фінансове правовідношення;
- *процесуальних*, які характеризують механізм реалізації охоронного фінансового правовідношення шляхом провадження у справі про фінансове правопорушення.

Таким чином, *фінансово-правова відповідальність* – це обов’язок винної у здійсненні фінансового правопорушення особи зазнавати передбачені санкціями фінансово-правових актів заходи державно-владного примусу, що полягають у покладанні додаткових юридичних обов’язків майнового (грошового) характеру і застосовуються уповноваженими державними органами (управненою особою фінансових правовідносин) у встановленому законом процесуальному порядку.

В юридичній літературі фінансово-правову відповідальність визначають як застосування у встановленому законом порядку до порушника фінансово-правових норм особливих мір державного примусу – фінансових санкцій, пов’язаних з додатковими обтяженнями майнового характеру⁴.

§ 2. Принципи фінансово-правової відповідальності

Принципи фінансово-правової відповідальності, тобто її основні засади, відображають зміст відповідальності, сутність та форми її реалізації. Вони слугують орієнтиром для усіх суб’єктів фінансового права, які беруть участь в охоронних фінансових правовідношеннях. Принципи вказують на мету та правовий стан, у напрямку яких повинні рухатися нормотворчі та правозастосовчі органи. При цьому необхідно враховувати, що принципи фінансово-правової відповідальності не обов’язково можуть бути нормативно закріпленими – їх реальне застосування залежить від волі законодавця. Це зумовлено тим, що основні засади фінансово-

⁴ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОР-МА, 2001. – С. 74.

правової відповідальності виводяться із загального змісту фінансового законодавства і є досягненням науки фінансового права, тобто частиною фінансово-правової доктрини, яка тією чи іншою мірою відтворюється у фінансовому законодавстві.

Принципи фінансово-правової відповідальності – це основні засади, вихідні ідеї, що відображають її сутність, природу і призначення, відповідно до яких здійснюється діяльність законодавця і правозастосовчих органів щодо реалізації охоронних фінансових правовідносин.

В юридичній літературі принципи фінансово-правової відповідальності розглядають у широкому (як сукупність усіх правових принципів) і вузькому (як сукупність принципів, безпосередньо закріплених у фінансовому законодавстві) аспектах. Фінансово-правова відповідальність базується на цілісній системі, що включає загальносоціальні принципи, які притаманні усім видам відповідальності, загальноправові принципи, принципи фінансового права, а також принципи фінансово-правової відповідальності. Слід зазначити, що єдиної точки зору стосовно переліку принципів фінансово-правової відповідальності в юридичній літературі не сформовано. Так, наприклад, вважається, що до принципів потрібно віднести принципи законності, співрозмірності, однократності, індивідуалізації покарання, принцип повного відшкодування заподіяної шкоди⁵.

Існує думка, що безпосередньо впливають на засади фінансово-правової відповідальності загальноправові принципи, до яких відносяться законність, справедливість, невідоротність, індивідуалізація покарання, відповідальність за вину.

Норми – принципи фінансово-правової відповідальності або закріплені у фінансовому законодавстві, або їх можна вивести, аналізуючи законодавство про фінансово-правову відповідальність. До таких принципів належать:

1. *Принцип законності*. Принцип законності означає неприпустимість притягнення за фінансове правопорушення не інакше, як на підставах і в порядку, передбаченому фінансовим законодавством. Принцип законності у фінансовому праві являє відтворення і деталізацію його загальноправового значення, яке базується на положеннях Конституції України. Основним елементом зазначеного принципу є положення, згідно з яким діяння визнається фінансовим правопорушенням (податковим,

⁵ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 74.

- бюджетним тощо) тільки у випадку визнання його фінансовим законодавством таким на момент здійснення.
2. *Принцип одноразовості притягнення до фінансово-правової відповідальності.* Цей принцип означає, що одна й та сама особа не може бути притягнена повторно до фінансово-правової відповідальності за одне й те саме фінансове правопорушення. Міра відповідальності, встановлена законодавством, є вичерпною і в достатній мірі відображає функції фінансово-правової відповідальності. Притягнення до відповідальності одного й того ж суб'єкта за одне й те саме діяння означає перевищення міри фінансово-правової відповідальності, встановленої фінансовим законодавством.
 3. *Принцип співвідношення фінансово-правової відповідальності з іншими видами відповідальності.* Відповідальність за порушення фінансового законодавства не існує ізольовано – тільки в межах фінансового права. Залежно від тяжкості здійсненого діяння або суб'єктивного складу можливим є застосування норм інших галузей права. Так, наприклад, розділ 18 БК України визначає співвідношення бюджетно-правової відповідальності (як різновиду фінансово-правової) з адміністративною, дисциплінарною, цивільною та кримінальною відповідальністю. Притягнення суб'єкта бюджетних правовідносин до бюджетно-правової відповідальності за бюджетне правопорушення не звільняє посадових осіб цього суб'єкта, за наявності достатніх підстав, від дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.
 4. *Принцип відмежування фінансової санкції від фінансового обов'язку.* Сплата фінансової санкції не звільняє особу від виконання фінансового обов'язку, оскільки вони є самостійними елементами правового статусу суб'єкта фінансових правовідносин. Наприклад, сплата фінансової санкції за порушення податкового законодавства не поглинає сплату податку і пені. Стягнення з платника податків фінансової санкції (як міри фінансової відповідальності) не припиняє обов'язків платника податку щодо перерахування до бюджету належних сум податку та пені за прострочення сплати.
 5. *Принцип презумпції невинуватості.* Зазначений конституційний принцип означає, що особа вважається невинною у здійсненні фінансового правопорушення до тих пір, доки її вина не буде доказана в передбаченому законом порядку і встановлена рішенням суду, яке набуло законної сили. Для фінансового права (а особливо для податкового) це є новим

принципом, незважаючи на давнину його застосування іншими галузями права. Факт здійсненого особою фінансового правопорушення може бути констатованим лише судом. Винесене компетентним фінансовим органом рішення (наприклад, органом Державної податкової служби про притягнення до відповідальності за податкове правопорушення) не є неспростовним доказом, однак не обмежує особу, що притягається до відповідальності, у праві добровільно сплатити штрафні (фінансові) санкції. Але разом з тим добровільне виконання особою рішення фінансового органу щодо застосування санкцій не означає, що особа визнана винною, оскільки вина цієї особи не була предметом судового розгляду. Принцип презумпції невинуватості вважається первинним і визначальним для процесуальних відносин щодо притягнення до фінансово-правової відповідальності. Поза межами фінансового процесу зазначена презумпція існувати не може, оскільки вони є взаємопов'язаними і механізм їх взаємодії являє співвідношення матеріальних і процесуальних норм.

Встановлений внаслідок процесуальної діяльності факт визнання суб'єкта винним є однією з обов'язкових умов для застосування державного примусу до правопорушника. За загальним правилом суб'єкт визнається правопорушником тільки судом внаслідок здійснення ним фінансового правопорушення, але особа стає винною з моменту здійснення фінансового правопорушення, а не з моменту винесення судового рішення. У фінансових охоронних правовідносинах питання щодо вини вирішується вже на стадії розгляду справи компетентним фінансовим органом, оскільки саме на цій стадії встановлюються елементи і ознаки конкретного фінансового правопорушення, у тому числі й вина. Разом з тим, як вже зазначалося, добровільна сплата фінансової санкції за рішенням компетентного фінансового органу не породжує правових наслідків, що настають тільки при державному осудженні у формі рішення суду.

Гарантією застосування заходів державного примусу є положення Конституції України та фінансового законодавства, згідно з якими особа, яка притягається до відповідальності, не зобов'язана доказувати свою невинність. Обов'язок доказування обставин, що свідчать про факт здійсненого фінансового правопорушення і вину особи у його здійсненні, покладається на фінансові органи. Відсутність у особи, що притягається до фінансової відповідальності, обов'язку доказування невинуватості, не означає позбавлення її права на захист. Зазначена презумпція виступає однією

з гарантій захисту порушених прав і в цьому аспекті означає неможливість з боку будь-яких владних органів примушувати особу давати пояснення. Наявність у фінансовому праві презумпції невинуватості зобов'язує фінансові органи у процесі судового розгляду доказувати не тільки достовірність власних висновків, а й необґрунтованість заперечень особи, яка притягається до відповідальності. Також необхідно зважати на те, що презумпція невинуватості поширюється тільки на притягнення особи до відповідальності за фінансове правопорушення. Стосовно донарахування, наприклад, податку чи збору зазначений принцип не застосовується.

Отже, встановлення принципів фінансово-правової відповідальності забезпечує правильне застосування фінансового законодавства, сприяє стабільності фінансової політики держави, дотриманню прав та законних інтересів усіх суб'єктів фінансових правовідносин. Норми – принципи суттєво впливають і на нормотворчий процес, оскільки при реформуванні фінансових відносин законодавець повинен керуватися не тільки майновими інтересами держави, а й інтересами інших учасників фінансових правовідносин, а також іншими соціально-правовими ідеями, відтвореними в принципах фінансово-правової відповідальності⁶.

Усі принципи фінансово-правової відповідальності взаємопов'язані і взаємозалежні один від іншого. Недотримання одного принципу невідворотно тягне за собою порушення іншого і, як наслідок, викривляє сутність фінансово-правової відповідальності.

§ 3. Функції фінансово-правової відповідальності

Мета фінансово-правової відповідальності реалізується у функціях. Функції відображають призначення фінансово-правової відповідальності і тому вони тісно пов'язані із застосуванням фінансово-правових санкцій та соціальними наслідками їх застосування. Питання щодо виділення функцій юридичної відповідальності взагалі і фінансово-правової зокрема є дискусійними в юридичній літературі. Так, на думку одних вчених, фінансово-правова відповідальність виконує превентивну, правовідновлювальну, каральну та виховну функції⁷. На думку інших – юридичну

⁶ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Из-во НОРМА, 2003. – С. 482.

⁷ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 74.

та соціальну функції⁸. Також існує думка про те, що фінансово-правова відповідальність виконує регулятивну, превентивну, каральну, відновлювальну та виховну функції⁹. Зазначаючи, що функції фінансових санкцій відповідають функціям права, А.С. Ємельянов до функцій фінансово-правової відповідальності відносить охоронну, регулятивну, виховну, соціально-превентивну, ціннісно-орієнтаційну, системно-правову, функцію підтримання державної влади і місцевого самоврядування, а також фіскальну.¹⁰

Регулятивна функція проявляється в закріпленні й оформленні динаміки фінансових правовідносин, тобто оформленні статичної і динаміки правовідносин, що становлять предмет фінансового права.

Превентивна функція. Фінансово-правова відповідальність спрямована на попередження порушень правовідносин, що існують у процесі діяльності держави та муніципальних утворень, щодо планомірного утворення, розподілу і використання грошових фондів (фінансових ресурсів). Превентивне (попереджувальне) спрямування правового впливу фінансово-правової відповідальності на ці відносини складається із загально-превентивного та індивідуально-превентивного напрямків. Загальні превенції проявляються в самому факті існування фінансово-правової відповідальності. Превентивний вплив здійснює в цілому уся правова норма, а не її окремий структурний елемент (санкція). В іншому випадку виникатиме питання – за недотримання чого саме настає фінансово-правова відповідальність. Завданнями превентивної функції є укріплення фінансової дисципліни, що передбачає добросовісне здійснення наданих прав і виконання передбачених фінансово-правовими нормами обов'язків.

Каральна функція. Каральна функція впливає на майнові (грошові) відносини, звужує майнову сферу фінансового правопорушення, але неможливо назвати об'єктом впливу тільки публічно-правові майнові відносини. Об'єктами впливу каральної функції може бути право на заняття певним видом діяльності, психіка порушника фінансового законодавства. Так, наприклад, відкликання НБУ банківської ліцензії та ініціювання процедури ліквідації банку є заходом (мірою) організаційно-правового характеру. А письмове застереження щодо припинення порушення

⁸ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Из-во НОРМА, 2003. – С. 473.

⁹ Лапинский Д.А. Проблемы юридической ответственности. – СПб.: Из-во «Юридический центр Пресс», 2003. – С. 302.

¹⁰ Емельянов А. Меры финансово-правового принуждения // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 53.

та вжиття необхідних заходів для виправлення ситуації, зменшення невиправданих витрат банку, обмеження невиправдано високих процентних виплат залученими коштами, зменшення чи вилучення неефективних інвестицій є мірою психологічного впливу¹¹. Способи здійснення карального впливу фінансово-правової відповідальності є досить різноманітними. До правопорушників можуть застосовуватися санкції, передбачені Бюджетним кодексом України.

Відновлювальна функція. У широкому розумінні об'єктом відновлювального впливу є відносини, що існують у процесі фінансової діяльності держави і муніципальних утворень. Саме цим відносинам заподіюється шкода внаслідок здійснення фінансового правопорушення. Відновлювальна функція призначена нормалізувати відносини щодо цільового використання бюджетних коштів, своєчасного і повного перерахування цих коштів, підтвердження бюджетних зобов'язань розпису закону про Державний бюджет тощо.

Відновлювальний характер мають фінансово-правові санкції, реалізація яких унеможлиблює здійснення фінансового правопорушення, відновлює правопорядок. Однак відновлювальний вплив здійснює не тільки санкція фінансово-правової норми, а й вся фінансово-правова відповідальність, оскільки вона спонукає правопорушника до правомірної поведінки. Санкції застосовуються з метою спонукання правопорушника припинити здійснення правопорушення, хоча їх застосування інколи може й не спричинити автоматичного його припинення. До цієї групи відносяться санкції, пов'язані із втратою майна чи його частини для порушника (стягнення штрафу, пені, санкції, пов'язані з обмеженням прав порушника бюджетного законодавства, призупинення, обмеження фінансування, призупинення операцій на рахунках та ін.).

§ 4. Загальна характеристика фінансового правопорушення

Підставою настання фінансово-правової відповідальності, а також юридичним фактом виникнення фінансово-деліктних праввідносин є фінансове правопорушення.

¹¹ Див.: Положення про застосування Національним банком України заходів впливу за порушення банківського законодавства. Затв. Постановою Правління НБУ 28.08.2002 р. № 369.

Існують нормативні та наукові визначення поняття фінансово-го правопорушення та його окремих видів, наприклад бюджетного правопорушення¹². Так, Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні *фінансове правопорушення* визначається як дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм¹³.

Нормативне визначення фінансового правопорушення є узагальнюючою категорією, що відображає об'єктивну реальність негативних процесів у фінансовій сфері. На нашу думку, зазначене визначення містить мінімальну, але достатню кількість істотних ознак фінансового правопорушення. Природно, що, вводячи категорію «фінансове правопорушення», нормотворча структура не змогла включити у визначення вичерпний перелік ознак, особливостей усіх видів фінансових правопорушень, які здійснюються у фінансовій сфері, оскільки визначення повинно застосовуватися у практичній діяльності. Реалізація поставленої мети є можливою у випадку, якщо визначення буде досить емним і уніфікованим за змістом, зрозумілим не тільки професійним юристам, а й усім учасникам фінансових правовідносин.

В юридичній літературі *фінансове правопорушення* визначається як винне, здійснене діяння, що порушує норми фінансового права, за яке законодавством встановлено фінансово-правову відповідальність¹⁴.

Фінансове правопорушення, як і будь-яке інше, характеризується сукупністю ознак, до яких належать протиправність, винність, антисуспільність та карність.

Протиправність як ознака фінансового правопорушення – це недотримання вимог фінансово-правової норми. Це діяння, що порушує норми фінансового законодавства. Протиправність є юридичною формою (проявом) матеріальної характеристики суспільної властивості фінансового правопорушення. Не можна вважати фінансовим правопорушенням випадки, коли державі заподіяно

¹² Бюджетний кодекс України // ВВР. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

¹³ Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні. Затв. наказом Головки КРУ від 3 жовтня 1997 року № 121 (із змінами, внесеними згідно з Наказами Головки КРУ від 4 жовтня 1999 року № 88 та від 29 листопада 2000 року № 95).

¹⁴ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 75.

шкоду діями, які формально не порушують фінансово-правові норми, зокрема шляхом використання різних форм мінімізації оподаткування, що кваліфікується як правомірний обхід податку. Протиправне діяння може здійснюватися у формі дій (перешкоджання доступу посадових осіб компетентного фінансового органу на територію платника податку, нецільове використання бюджетних коштів тощо), а також бездіяння (неподання фінансової звітності, несплата податків тощо).

Винність як ознака фінансового правопорушення означає, що діяння здійснено навмисно або необережно. Взагалі ж винність означає передбачене фінансовим законодавством психічне відношення особи у формі наміру або необережності до здійсненого діяння та його наслідкам. Вина є обов'язковою умовою фінансового правопорушення, оскільки той чи інший її вид завжди міститься в нормах фінансового законодавства, що встановлює склад правопорушення. Більшість складів фінансових правопорушень, встановлених фінансовим законодавством, передбачає наявність необережної форми вини. Стосовно фінансових правопорушень вольові ознаки винного психічного ставлення проявляються в бажанні, у свідомому допущенні наслідків з огляду на їх відвернення. За наявності у правопорушника волевиявлення здійснити фінансове правопорушення, він несе відповідальність за невикористання своїх можливостей для відвернення шкідливих наслідків.

Антисуспільність як ознака фінансового правопорушення полягає в тому, що протиправне діяння заподіює шкоду суспільству, а в остаточному підсумку – кожному конкретному громадянину.

Карність як ознака фінансового правопорушення означає, що діяння є правопорушенням тільки у тому випадку, якщо за нього законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність. Сутність карності як формальної ознаки фінансового правопорушення полягає в загрозі застосування покарання до винних осіб при порушенні ними заборони на будь-які діяння, юридичні наслідки яких закріплено нормами фінансового законодавства (наприклад, розділ 18 БК України). За інші порушення фінансового законодавства можуть застосовуватися інші види юридичної відповідальності.

Фінансове правопорушення є фактичною підставою для притягнення до фінансово-правової відповідальності і внаслідок цього характеризується сукупністю об'єктивних і суб'єктивних ознак, які у своїй сукупності утворюють склад фінансового правопорушення. *Склад фінансового правопорушення* – це встановлені нормами фінансового права ознаки (елементи), сукупність яких

дозволяє вважати протиправне діяння фінансовим правопорушенням. До цих ознак (елементів) належать об'єкт фінансового правопорушення, суб'єкт правопорушення, об'єктивна сторона правопорушення, суб'єктивна сторона правопорушення.

Об'єктом фінансового правопорушення є фінансові відносини, на які спрямована протиправна і суспільно шкідлива поведінка суб'єкта правопорушення. М.В. Карасьова виділяє загальний, родовий, видовий і безпосередній об'єкт фінансового правопорушення¹⁵.

Загальним об'єктом фінансового правопорушення є встановлений державою та місцевими утвореннями порядок формування, розподілу і використання державних і місцевих грошових фондів, який охороняється мірами фінансово-правової відповідальності. Такий висновок зробила М.В. Карасьова виходячи з того, що фінансове правопорушення є порушенням норм фінансового права, які регулюють відносини з приводу утворення, розподілу і використання державних та місцевих грошових фондів. У межах загального об'єкта фінансового правопорушення можна виділити родовий та видовий об'єкт правопорушення.

Родовим об'єктом фінансового правопорушення слід вважати однорідні, відносно відокремлені групи фінансових правовідносин: бюджетні, податкові тощо, тобто відповідні сфери фінансово-правового регулювання.

Видовим об'єктом фінансового правопорушення слід вважати відносно відокремлену групу правил (норм) у тій чи іншій сфері фінансової діяльності держави або місцевих утворень, за порушення яких передбачено відносно специфічну систему мір фінансово-правової відповідальності. Розрізняються, наприклад, такі видові об'єкти, як податково-контрольні відносини, відносини з обчислення і сплати податків, бюджетно-контрольні відносини, відносини з приводу звітності про виконання бюджетів тощо.

Безпосереднім об'єктом фінансового правопорушення є ті конкретні правовідносини, які охороняються нормами фінансового права і забезпечуються фінансово-правовою відповідальністю.

Слід мати на увазі, що об'єкт правопорушення не може слугувати критерієм відмежування фінансового правопорушення від адміністративного. Незважаючи на наявність у фінансового правопорушення власного об'єкта, окресленого фінансовим правом, у деяких випадках цей самий об'єкт є одночасно і об'єктом адміністративного правопорушення.

¹⁵ Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – С. 77–78.

Суб'єктом фінансового правопорушення є особа (фізична чи юридична), яка здійснила порушення фінансового законодавства і яка відповідно до чинного законодавства може бути притягнутою до фінансово-правової відповідальності. Серед суб'єктів фінансових правопорушень можна виділити загальних суб'єктів (які визначаються нормами фінансового права) і спеціальних суб'єктів (це особа, на яку безпосередньо вказано у фінансовому законі). Взагалі ж коло суб'єктів відрізняється залежно від виду (точніше – інституційної належності) фінансових правовідносин.

Об'єктивна сторона фінансового правопорушення полягає в діях чи бездіяльності, заборонених фінансовим законодавством, і являє собою сукупність ознак протиправних діянь, передбачених нормами фінансового права, що характеризують зовнішнє відображення (прояв) фінансових правопорушень у дійсності. Зазначені ознаки можна поділити на обов'язкові (саме протиправне діяння та його наслідок; наявність причинного зв'язку між цим діянням та наслідками) та факультативні (місце, спосіб, час, систематичність та повторюваність здійснення правопорушення).

Суб'єктивна сторона фінансового правопорушення полягає у психічному ставленні суб'єкта до протиправних дій або бездіяльності та їх наслідків, що проявляється у формі наміру чи необережності. Суб'єктивна сторона являє сукупність ознак, що відображають внутрішню сторону протиправного діяння і характеризують внутрішні психічні процеси, що відбуваються у свідомості правопорушника стосовно заподіяного та його наслідків.

Таким чином, склад фінансового правопорушення являє законодавчо побудовану юридичну модель типових ознак винного, протиправного діяння, яке порушує фінансове законодавство і за яке передбачено фінансово-правову відповідальність.

§ 5. Поняття та види фінансових санкцій

Дотримання норм фінансового права забезпечується можливістю держави застосовувати заходи примусу за порушення обов'язків, передбачених фінансовим законодавством. За фінансове правопорушення до правопорушника застосовуються фінансово-правові санкції. Згідно з загальним уявленням фінансово-правова санкція є формою реагування держави на порушення фінансового законодавства і зовнішнім матеріальним вираженням державно-владного примусу за здійснення фінансового правопорушення.

Фінансово-правові санкції – це засоби державного примусу, передбачені фінансово-правовими нормами, що покладають на правопорушників додаткові обтяження у вигляді впливу на їх фінансовий стан.

Чинним законодавством передбачено чисельність фінансово-правових санкцій, які залежно від ознак можна об'єднати у певні групи. Отже, з метою усвідомлення сутності та особливостей фінансово-правових санкцій видається доцільним провести їх класифікацію за різними ознаками.

Фінансово-правові санкції, залежно від способу охорони фінансових правовідносин, *поділяються на:*

- *правовідновлювальні санкції*. Реалізація цих санкцій спрямована на усунення шкоди, заподіяної протиправними діями фінансовим інтересам держави, примусове виконання невиконаних фінансових обов'язків, а також на відновлення порушених фіскальних (бюджетних) прав держави. Правовідновлювальною фінансовою санкцією є пеня, функція якої полягає у компенсуванні державі чи місцевому утворенню ту шкоду, а точніше збитки, які вони несуть у зв'язку з несвоєчасною сплатою до відповідних бюджетів податків та інших обов'язкових платежів, несвоєчасним поверненням бюджетних коштів тощо. Пеня як фінансово-правова санкція є додатковим фінансовим обтяженням для правопорушника і відрізняється від пені як цивільно-правової санкції. Пеня як фінансово-правова санкція не може встановлюватися угодою сторін, перераховується винятково у дохід держави або місцевого утворення, її стягнення здійснюється у безспірному порядку уповноваженими державними органами;
- *каральні (штрафні) санкції*. Реалізація цих санкцій спрямована на попередження фінансового правопорушення, а також на виправлення і перевиховання порушників фінансового законодавства. Штрафні санкції встановлюються за фінансові правопорушення з метою покарання правопорушника, а також попередження нових правопорушень. Штраф як фінансово-правова санкція відрізняється від адміністративного штрафу і цивільно-правового штрафу. Штраф як фінансово-правова санкція на відміну від адміністративного не може бути замінений іншим стягненням; уповноважений орган на власний розсуд не може звільнити від накладення фінансового штрафу; виключається можливість стягнення і оскарження штрафу в порядку провадження у справах про адміністративні правопорушення, і досить часто він накладається ра-

зом із стягненням недоїмки по податках та пені. На відміну від цивільно-правового штрафу, фінансовий штраф накладається тільки за фінансові правопорушення, сплачується платником податків, утримувачем бюджетних кредитів та іншими особами за рахунок прибутку і не може встановлюватись угодою сторін.

До порушників фінансового законодавства компетентними органами у сфері фінансової діяльності держави та місцевих утворень застосовуються й інші заходи державного примусу, які визначаються як попереджувальні заходи (їх метою є попередження можливих неправомірних дій суб'єктів фінансових правовідносин) та притинаючі заходи (мета – припинення протиправних дій та створення умов для притягнення правопорушника до фінансово-правової чи іншого виду юридичної відповідальності).

Останнім часом в юридичній літературі з'являються праці, в яких виділяються такі різновиди фінансово-правових санкцій, як податкові санкції¹⁶ та бюджетно-правові санкції¹⁷. Так, главою 18 БК України передбачені заходи, що застосовуються до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів:

- призупинення бюджетних асигнувань (ст. 117 БК України);
- зупинення операцій з бюджетними коштами (п. 2 ч. 1 ст. 118 БК України);
- зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, що витрачені не за цільовим призначенням (ч. 1 ст. 119 БК України);
- обов'язкове повернення коштів, отриманих у вигляді субвенції до відповідного бюджету (ч. 2 ст. 119 БК України);
- призупинення дії рішення про місцевий бюджет протягом місяця з дня його прийняття з одночасним зверненням до суду (ст. 122 БК України).

Визначені кодексом заходи, на нашу думку, слід розуміти як види фінансово-правових санкцій, оскільки вони містять вказівки на невиконання для порушників Бюджетного кодексу України наслідки. Вони є різновидами фінансово-правових санкцій, оскільки мають риси і ознаки, що притаманні цим санкціям.

По-перше, зазначені санкції застосовуються тільки за здійснене бюджетне правопорушення.

¹⁶ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Из-во НОРМА, 2003. – С. 500–509.

¹⁷ Чернадчук В. Щодо відповідальності за порушення бюджетного законодавства: деякі аспекти // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 5. – С. 48–49.

По-друге, вони встановлюються державою у фінансово-правових нормах, які є охоронними і містять фінансово-правові санкції.

По-третє, вони застосовуються до правопорушника суб'єктами, яким надане це право. Коло таких суб'єктів визначено Бюджетним кодексом України: це Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, органи Державної контрольно-ревізійної служби, місцеві фінансові органи, голови виконавчих органів міських міст районного значення, селищних та сільських рад, головні розпорядники бюджетних коштів.

По-четверте, вони мають взаємозв'язок із заподіянням правопорушнику певних негативних наслідків, тобто тягнуть для порушника приписів БК України визначені кодексом негативні наслідки у вигляді позбавлень чи обмежень матеріального (у нашому випадку грошового) характеру.

По-п'яте, вони реалізуються в процесуальній формі, передбаченій ст. 124 БК України.

Правова природа зазначених санкцій (заходів) потребує додаткового дослідження в контексті виділення специфічних властивостей, що відрізняють або виокремлюють передбачені Бюджетним кодексом України санкції (заходи) як спеціальні в межах фінансово-правових. На цій підставі можна виділити такі особливості зазначених санкцій.

1. Їх завданням є охорона прав та інтересів держави і тому вони можуть бути визначені як правоохоронні санкції. Правоохоронний характер цих санкцій знаходить прояв у тому, що вони застосовуються уповноваженими особами, перелік яких надано у главі 18 БК України, тільки у випадках, якщо зобов'язана особа (розпорядник бюджетних коштів або їх одержувач) припустила ті чи інші порушення щодо порядку використання бюджетних коштів, наприклад здійснила нецільове використання виділених бюджетних коштів.
2. Мають односторонній характер і застосовуються уповноваженою особою безпосередньо в позасудовому порядку, і саме тому вони мають оперативний характер.
3. Односторонній характер застосування уповноваженою особою цих санкцій (заходів) визначає і специфічний характер гарантій їх правильного застосування. У зв'язку з цим важливого значення набувають такі два моменти. По-перше, різноманітний та багато в чому індивідуальний їх характер, породжений специфікою врегульованих бюджетних відносин, що передбачає необхідність чіткого та імперативного визначення в кодексі специфічних та багато в чому індивідуальних умов та меж їх застосування. По-друге, з метою забезпечення їх

правомірного застосування уповноваженою особою ст. 125 Бюджетного кодексу України надає право особі, що притягується до відповідальності, у випадку необґрунтованого застосування до неї санкцій (заходів) оскаржити це застосування або в органі, що виніс рішення, або в судовому порядку.

4. Застосування уповноваженою особою санкцій (заходів) спричиняє невігідні наслідки для розпорядника або одержувача коштів. На перший погляд це зближує їх із цивільно-правовими санкціями, але між ними існує суттєва відмінність. Якщо застосування цивільно-правових санкцій тягне за собою безпосередні та невідворотні наслідки для зобов'язаної особи, то застосування санкцій (заходів), передбачених главою 18 БК України, при необхідній позитивній реакції на них з боку розпорядника або одержувача може і не потягти за собою невігідних наслідків або суттєво зменшити їхній розмір. Так, ст. 117 БК України передбачено, що у разі несвоєчасного або неповного подання звітності про виконання бюджету уповноважений орган призупиняє бюджетне асигнування, а після усунення порушень його відновлює.
5. Санкції (заходи) в бюджетному процесі мають особливе призначення. Хоча вони й пов'язані з невігідними майновими (грошовими) наслідками для порушника приписів бюджетного законодавства, але їх призначенням є спонукання розпорядника або одержувача бюджетних коштів до належного виконання покладених на нього обов'язків. А тому видається, що їх основною функцією є забезпечення належного виконання приписів бюджетного законодавства.
6. Санкції (заходи) можуть застосовуватися до установ та організацій, які підпорядковані відповідним органам державної виконавчої влади і фінансуються за рахунок державного або місцевих бюджетів шляхом перерахування передбачених відповідними актами грошових сум цими ж уповноваженими органами.

Внаслідок встановлення Бюджетним кодексом України певної чисельності санкцій (заходів) за порушення бюджетного законодавства їх можна об'єднати у дві групи.

Перша група – санкції (заходи), пов'язані з виконанням уповноваженою особою певних дій, наслідком яких не є прямий (безпосередній) вплив на фінансовий стан розпорядника або одержувача бюджетних коштів. Так, ст. 117 БК України передбачено призупинення бюджетних асигнувань у випадках: несвоєчасного і неповного подання звітності про виконання бюджету; невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності

та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотримання встановленого порядку перерахування цих коштів; подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету; порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань; нецільового використання бюджетних коштів. У разі виявлення бюджетного правопорушення органи, уповноважені ст. 118 БК України, у межах своєї компетенції можуть зупинити операції з бюджетними коштами щодо тих розпорядників бюджетних коштів та одержувачів, яким вони довели відповідні бюджетні асигнування.

Друга група – це санкції, пов'язані із прямим (безпосереднім) впливом на фінансовий стан розпорядника або одержувача бюджетних коштів. Серед них виділяються санкції, пов'язані із частковим впливом на фінансовий стан розпорядника бюджетних коштів, а саме у випадку нецільового використання бюджетних коштів, тобто витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим Законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису. У цьому випадку уповноважений орган має право зменшити розмір асигнувань розпорядникам на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням. Якщо ж має місце нецільове використання бюджетних коштів, отриманих у вигляді субвенції, то зазначені кошти підлягають обов'язковому поверненню до відповідного бюджету, тобто застосовуються санкції, що мають на меті повний вплив на фінансовий стан розпорядника бюджетних коштів.

Отже, на нашу думку, можна говорити про оперативний характер цих санкцій (заходів) і відповідно визначити їх як оперативно-бюджетні санкції, оскільки вони є заходами оперативного впливу на розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, які порушують приписи чинного бюджетного законодавства. Таким чином, під *оперативно-бюджетними санкціями* слід розуміти передбачені Бюджетним кодексом України такі юридичні засоби правоохоронного (попереджувального, припиняючого і відновлювального) характеру, які застосовуються до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів безпосередньо уповноваженою особою (Міністерством фінансів України, Державним казначейством України, органами Державної контрольно-ревізійної служби, місцевими фінансовими органами, головами виконавчих органів міських міст районного значення, селищних та сільських рад, головними розпорядниками бюджетних коштів) як стороною у бюджетних правовідносинах з метою встановлення режиму законності у бюджетному процесі.

§ 6. Порядок реалізації фінансово-правової відповідальності

Правовідносини з фінансово-правової відповідальності є досить тривалими правовідносинами, які у своєму розвитку проходять певні стадії. Виділення стадій фінансово-правової відповідальності дозволяє розглянути її зміст, виявити процесуальний порядок її реалізації й забезпечити відновлення порушених прав держави у сфері публічних фінансів. Виникнення і розвиток фінансово-правової відповідальності здійснюється на підставі норм фінансового законодавства і проявляється у послідовних діях компетентних державних органів щодо виконання процедури і застосування до правопорушника санкції охоронної норми. У провадженні справи про фінансове правопорушення правозастосовчими органами є компетентні фінансові органи: органи державної податкової служби, органи державної контрольно-ревізійної служби тощо.

Стадії фінансово-правової відповідальності можна визначити як періоди, що відображають співвідношення певного обсягу прав і обов'язків суб'єкта фінансових правовідносин з етапами пізнання конкретного правопорушення уповноваженим державним органом.

Фінансово-правова відповідальність досягає свого призначення у випадку, якщо держава в особі уповноваженого органу фінансового контролю законними способами виявляє об'єктивний факт здійснення фінансового правопорушення і визнає або не визнає його таким. У межах цієї діяльності і відбувається розвиток охоронних фінансових правовідносин. На різних стадіях цього розвитку змінюється співвідношення прав і обов'язків порушника фінансового законодавства. У процесі провадження у справі про фінансове правопорушення змінюється правовий статус суб'єкта, що притягується до фінансово-правової відповідальності. На початку провадження ця особа має загальний правовий статус, який по мірі здійснення провадження у справі про фінансове правопорушення переходить у спеціальний статус.

Підставами для виділення стадій фінансово-правової відповідальності слугують юридичні факти, що містяться в гіпотезах фінансово-правових норм і спричиняють певні юридичні наслідки. На наш погляд, фінансово-правова відповідальність як охоронні правовідносини має три стадії.

Перша стадія – виникнення фінансово-правової відповідальності. Ця стадія починається з моменту порушення фінансового

законодавства і триває до виявлення цього правопорушення уповноваженими фінансовими органами або добровільного припинення фінансового правопорушення самою особою. Реально фінансово-правова відповідальність настає з моменту набуття законної сили актом застосування правоохоронної санкції, що містить міру відповідальності. Це може бути рішення уповноваженого фінансового органу або суду щодо притягнення до фінансово-правової відповідальності. Юридичні факти, що передують прийняттю зазначеного акта і набуття ним законної сили, становлять презумпцію фінансового правопорушення і відповідно презумпцію фінансово-правової відповідальності. Однак з моменту здійснення фінансового делікту правовідношення фінансово-правової відповідальності вже існує у формі ідеального, формального зв'язку між державою і правопорушником і дозволяє спрогнозувати модель їх майбутньої поведінки.

Правовідносини щодо фінансово-правової відповідальності виникають як об'єктивний факт, що не залежить від суб'єктивної волі правозастосовуючих органів. Факт здійснення фінансового делікту є підставою настання фінансово-правової відповідальності. Правовідносини виникають незалежно від викриття фінансового правопорушення компетентними органами. Це означає, що момент виникнення прав і обов'язків держави і порушника фінансового законодавства може не збігатися з моментом реалізації їх правового статусу. Таким чином, правовідносини з фінансово-правової відповідальності виникають в момент здійснення фінансового делікту. Порушення фінансового законодавства є юридичним фактом, на підставі якого правопорушник набуває додаткового обов'язку зазнати заходів (мір) державно-правового примусу.

Друга стадія – стадія конкретизації фінансово-правової відповідальності. Ця стадія починається внаслідок активних дій держави в особі компетентних фінансових органів або самого правопорушника. До виявлення фінансового делікту правовий статус правопорушника існує у повному обсязі, оскільки протиправне діяння ще не припинено компетентними органами і правопорушник використовує належні йому права і обов'язки без будь-яких обмежень. Виявлення фінансового делікту означає фіксацію його явних ознак, яка здійснюється компетентними державними фінансовими органами і існує в різних формах. Як правило, фінансове правопорушення виявляється внаслідок проведення зазначеними органами контрольних заходів, але можливі випадки припинення незаконних дій і самим правопорушником. Але активні

дії з боку правопорушника щодо припинення не звільняють його від фінансово-правової відповідальності, і в цій ситуації винна особа першою починає виконувати свій додатковий обов'язок зазнати покарання. Так, ч. 2 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами» передбачено, що платник податку, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку. Якщо ж після подання декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то зазначені штрафи не стягуються. При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи не накладаються.

Формами виявлення фінансових деліктів є заяви і повідомлення громадян, юридичних осіб, а також повідомлення у пресі. Так, наприклад, п. 17 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні»¹⁸ передбачено право органів державної податкової служби матеріально та морально заохочувати громадян, які надають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства. Отже, однією з підстав виявлення податкового правопорушення є заяви, повідомлення та інша інформація громадян.

Факт виявлення податкового делікту є підставою для його пізнання компетентними державними органами. Значення цієї стадії полягає у використанні усіх законодавчо встановлених способів доказування основних та додаткових елементів складу фінансового правопорушення, а зміст стадії становить кваліфікація здійсненого фінансового правопорушення. На стадії конкретизації фінансової відповідальності здійснюється оцінка виявлених фактів, виявлення ступеня суспільної небезпеки фінансового правопорушення, встановлення суб'єктів, які здійснили порушення фінансового законодавства, наявність вини в їх діях тощо.

¹⁸ ВВР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

Конкретизація фінансового правопорушення має дві підстави:

- основну, яка виражена правоохоронною санкцією конкретно визначеної норми, наприклад норми глави 18 БК України, що містить основні ознаки кваліфікації фінансового (у прикладі – бюджетного) правопорушення;
- додаткову, що виражена обставинами, які пом'якшують або обтяжують відповідальність. Головною особливістю додаткової підстави є можливість її встановлення винятково судом. Зазначені обставини впливають на визначення розміру фінансово-правової санкції.

Процес конкретизації фінансово-правової відповідальності впливає на ступінь пізнання фінансового правопорушення компетентним органом держави, і відповідно загальний правовий статус правопорушника перетворюється (трансформується) у спеціальний шляхом обмеження його прав. Уповноважені фінансові органи наділені повноваженнями, які забезпечують примусове виконання іншими суб'єктами фінансових правовідносин своїх обов'язків. Так, відповідно до п. 6 ч. 1 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу» органи державної податкової служби мають право вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів та вилучення у громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи. Відповідно до зазначеного права органу державної податкової служби кореспондується обов'язок платника податку надати документи, що витребуються. Відповідно до п. 8 ст. 11 цього закону органи державної податкової служби мають право стягувати до бюджетів суми недоїмки, пені та штрафних санкцій. Способами обмеження майнових прав порушників і одночасно мірами припинення фінансового (податкового) правопорушення є адміністративний арешт активів платника податків відповідно до ст. 9 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Закінчується стадія конкретизації фінансово-правової відповідальності винесенням уповноваженим фінансовим органом або судом рішення, яким визнається факт порушення конкретним суб'єктом фінансового законодавства.

Третя стадія – реалізація фінансово-правової відповідальності. Сутність цієї стадії полягає у набутті правопорушником

спеціального правового статусу. Фінансово-правова відповідальність починає реалізовуватися з моменту набуття правозастосовчим актом, який констатує факт здійснення конкретною особою фінансового делікту, законної сили. Стадія закінчується добровільним виконанням рішення уповноваженого фінансового органу або судового органу, а у випадку невиконання добровільно забезпечується примусовим виконанням.

Сутність фінансових охоронних правовідносин полягає в наявності і виконанні стадії реалізації фінансово-правової відповідальності. Якщо в момент виникнення фінансово-правова відповідальність являє собою співвідношення прав і обов'язків держави в особі компетентних органів і правопорушника, то в момент набуття правозастосовчим актом законної сили фінансово-правова відповідальність має зовнішній прояв у вигляді фактичних дій сторін щодо стягнення фінансових санкцій чи застосування інших заходів впливу на порушника фінансового законодавства.

Саме в процесі стягнення з правопорушника фінансових санкцій чи зазнавання ним інших позбавлень чи обмежень його правовий статус зазнає суттєвих змін. Після набуття правозастосовчим актом законної сили порушник фінансового законодавства дістає обов'язку зазнати міри державного примусу. До виконання покарання правовий статус правопорушника буде мати спеціальний характер.

Таким чином, фінансово-правова відповідальність є динамічними (таким, що мають розвиток) правовідносинами, виникнення якого зумовлено фактом здійснення фінансового делікту. Розвиток охоронного фінансового правовідношення проявляється в послідовних діях компетентних державних органів і поділяється на окремі, але взаємозумовлені стадії.

Порядок реалізації фінансово-правової відповідальності визначається фінансовим законодавством. Враховуючи те, що залежно від інституційної належності фінансового правопорушення порядок притягнення до відповідальності визначається різними нормативними актами, видається доцільним розглянути зазначений порядок на прикладі застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства. Такий порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби визначається Законами України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»¹⁹, «Про державну

¹⁹ ВВР. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

податкову службу в Україні»²⁰, «Про систему оподаткування»²¹, а також нормативно-правовими актами Державної податкової адміністрації України²².

Штрафна (фінансова) санкція (штраф) – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, на підставі рішення контролюючого органу²³.

До платників податків за порушення норм податкового та іншого законодавства, яке контролюється органами державної податкової служби, застосовуються штрафні та фінансові санкції, передбачені чинним законодавством.

Згідно з чинним законодавством органам державної податкової служби надано право:

1. Застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян штрафні та фінансові санкції у порядку та розмірах, встановлених законодавством. Відповідно до п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» штрафні санкції за порушення податкового законодавства, крім штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, що встановлюються окремим законодавством, накладаються на платника податків у таких розмірах:

- у разі неподання податкової декларації у строки, визначені законодавством, платник податків сплачує штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або його затримку. Для фізичних осіб, які обіймають посади, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних діянь відповідно до законодавства, за неподання або несвоєчасне подання декларації про доходи таких фізичних осіб, отримані протягом зайняття такої посади, штраф застосовується у розмірі тридцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або затримку його;

²⁰ ВВР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

²¹ ВВР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

²² Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110.

²³ Див. п. 2.3. Інструкції про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби.

- якщо платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію і контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків, у тому числі за даними документальних перевірок, то додатково за кожний звітний податковий період, в якому виникає податкове зобов'язання, до штрафу, встановленого попереднім пунктом, платник податків сплачує штраф у розмірі десяти відсотків суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше п'ятдесяти відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- у разі коли за даними документальних перевірок результати діяльності платника податків свідчать про заниження суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях і контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний сплатити штраф у розмірі десяти відсотків від суми недоплати за кожний з податкових періодів, встановлених для такого податку, збору (обов'язкового платежу), починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше п'ятдесяти відсотків такої суми та не менше десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули.

Якщо за результатами перевірки виявлено в окремих податкових періодах суми недоплат, то за кожний з таких податкових періодів нараховуються штрафні (фінансові) санкції у встановленому порядку та в розмірах.

Для дотримання вимог щодо максимального (п'ятдесят відсотків) та мінімального (десять неоподаткованих мінімумів доходів громадян) розміру штрафних (фінансових) санкцій здійснюються такі дії:

- 1) визначається сукупно сума недоплат за кожною з декларацій за всіма податковими періодами, в яких вони виявлені;
- 2) визначається сукупно сума штрафних (фінансових) санкцій за всіма податковими періодами, у яких були виявлені суми недоплат та за якими нараховані такі штрафні (фінансові) санкції;

3) здійснюється обрахування максимального та мінімального розміру штрафних (фінансових) санкцій від сукупної суми недоплат та порівнюється із фактично нарахованою сумою штрафних (фінансових) санкцій, визначеною сукупно за всі податкові періоди, в яких були виявлені суми недоплат.

До сплати визначаються суми штрафних (фінансових) санкцій, що не перевищують максимальний розмір та не є нижчими від визначеного мінімального розміру. З метою практичного застосування періодом, на який припадає недоплата, слід вважати період, на який припадає граничний термін подання податкової декларації, а під базовим податковим (звітним) періодом для земельного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та податку з власників транспортних засобів береться календарний місяць:

- у разі коли контролюючий орган внаслідок проведення камеральної перевірки виявляє арифметичні або методологічні помилки в поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження суми податкового зобов'язання, і самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податків, такий платник податків зобов'язаний (крім випадків, коли податкова декларація не приймається всупереч нормам Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами») сплатити штраф у розмірі п'яти відсотків суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули. Камеральною вважається перевірка, яка проводиться контролюючим органом винятково на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків;
- у разі коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за умови, коли згідно із законодавством з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган, штрафні санкції не застосовуються, за винятком окремих випадків (п. 6.1.7 Інструкції)²⁴;
- у разі коли платник податків декларує переоцінені (завищені) або недооцінені (занижені) об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання (з конкретного податку, збору, обов'язкового платежу) у великих розмірах, до такого платника додатково до штрафів, визначених цим пунктом, за

²⁴ Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110.

- наявності підстав для їх накладання застосовуються штрафні санкції у розмірі 50 відсотків від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули. Цей штраф застосовується у разі, якщо загальна сума у такий спосіб донарахованого податкового зобов'язання (з конкретного податку, збору, обов'язкового платежу) за актом перевірки (сукупно із врахуванням недоплат в одних періодах та завищення сум податкових зобов'язань в інших періодах) дорівнює або перевищує законодавчо визначені великі розміри;
- у разі коли платника податків (посадову особу платника податків) засуджено за скоєння злочину щодо ухилення від сплати податків, такий платник податків додатково до штрафів, визначених цим пунктом, за наявності підстав для їх накладання, сплачує суми штрафних санкцій у розмірі 50 відсотків від суми недоплати, але не менше ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, сукупно за весь строк недоплати, незалежно від кількості податкових періодів, що минули. При цьому, в обох (наведених) випадках податкове повідомлення вручається платнику згідно з вимогами, установленними Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків;
 - у разі коли платник податків не сплачує (не погашає) узгоджену суму податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законодавством, такий платник податку зобов'язаний сплатити штраф у таких розмірах:

- 1) при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, – у розмірі десяти відсотків погашеної суми податкового боргу;
- 2) при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, – у розмірі двадцяти відсотків погашеної суми податкового боргу;
- 3) при затримці, що є більшою 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, – у розмірі п'ятдесяти відсотків погашеної суми податкового боргу.

Платник податків сплачує один із зазначених у цьому підпункті штрафів відповідно до загального строку затримки незалежно від того, були застосовані штрафи, визначені у підпунктах 6.1.1–6.1.6 Інструкції²⁵, чи ні. При цьому складається

²⁵ Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110.

податкове повідомлення за формою та згідно з вимогами, встановленими Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 21.06.2001 р. № 253.

Повідомлення про застосування штрафів, зазначених у цьому підпункті, складається залежно від терміну затримки сплати (погашення) узгодженого податкового зобов'язання:

- 1) при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати (погашення) узгодженої суми податкового зобов'язання, на наступний день після закінчення зазначених 30 календарних днів повідомлення про застосування штрафу приймається у розмірі десяти відсотків від суми фактично сплаченого (погашеного) за цей період податкового боргу. Тобто повідомлення приймається одне на всю суму сплаченого (погашеного) податкового боргу за період з 1 до 30 календарного дня незалежно від кількості випадків сплати за вказаний період;
- 2) при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати (погашення) узгодженої суми податкового зобов'язання, на наступний день після закінчення зазначених 90 календарних днів повідомлення про застосування штрафу приймається у розмірі двадцяти відсотків від суми фактично сплаченого (погашеного) за цей період податкового боргу. Аналогічно до попереднього повідомлення приймається одне повідомлення за весь період;
- 3) при затримці, що є більшою 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати (погашення) узгодженої суми податкового зобов'язання, повідомлення приймається у розмірі п'ятдесяти відсотків від суми фактично сплаченого (погашеного) податкового боргу. Податкове повідомлення приймається одне на всю суму сплаченого (погашеного) податкового боргу за період від 91 календарного дня до дня фактичного погашення всієї суми податкового зобов'язання, незалежно від кількості випадків сплати за цей період. У разі несплати узгодженої суми штрафу в установленний термін така сума визнається сумою податкового боргу і до неї застосовуються процедури стягнення на загальних підставах. У разі прийняття рішення про розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання платника та якщо договір про розстрочення (відстрочення) укладається пізніше дня прийняття

відповідного рішення, таке рішення на відповідну суму є підставою для скасування штрафу, визначеного цим підпунктом, за період з початку дії розстрочки (відстрочки) до дати підписання договору. Зазначені штрафні (фінансові) санкції не поширюються на суми штрафних (фінансових) санкцій та пені:

- у разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з вимогами Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», платник податків додатково сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами. За кожним фактом відчуження окремо нараховується відповідна сума штрафу. При цьому складається податкове повідомлення за формою та згідно з вимогами, встановленими Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 21.06.2001 р. № 253;
- у разі коли платник податків здійснює продаж (відчуження) товарів (продукції) або здійснює грошові виплати без попереднього нарахування та сплати податку, збору (обов'язкового платежу), якщо відповідно до законодавства таке нарахування та сплата є обов'язковою передумовою такого продажу (відчуження) або виплати, такий платник податків сплачує штраф у подвійному розмірі від суми зобов'язання з такого податку, збору (обов'язкового платежу).

2. Застосовувати до юридичних осіб, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які у встановлений законом строк не повідомили про відкриття або закриття рахунків у банках, а також до установ банків, що не подали відповідним органам державної податкової служби в установлений законом строк повідомлень про закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання документально підтвердженого повідомлення відповідного органу державної податкової служби про взяття рахунку на облік в органах державної податкової служби, штрафні санкції у розмірі двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У разі порушення валютного законодавства до платників податків застосовуються штрафні санкції та фінансові, у вигляді пені за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності та в розмірах, визначених відповідними законодавчими актами.

За порушення термінів перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», банк сплачує суми штрафних санкцій, встановлені п. 6.1.7 Інструкції²⁶.

Передбачено, що платник податків має право виправити допущені та самостійно виявлені помилки, що містяться в раніше поданій ним податковій декларації, до початку перевірки у встановленому порядку. Якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, то такий платник зобов'язаний:

- а) або надіслати уточнений розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми не пізніше дня подання такого уточненого розрахунку;
- б) або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу в розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подання декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи не застосовуються.

При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи не накладаються. Це правило не застосовується, якщо:

- а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулася недоплата податкового зобов'язання;
- б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою – платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Штрафні санкції, визначені п. 6.1.1 Інструкції²⁷, не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання

²⁶ Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110.

²⁷ Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби. Затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 17.03.2001 р. № 110.

податкової декларації згідно з нормами п. 15.4 ст. 15 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Інші штрафні (фінансові) санкції, які встановлюються нормативно-правовими актами, контроль за виконанням вимог яких покладено на органи державної податкової служби, застосовуються в частині, що не суперечить Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», та в розмірах, визначених такими нормативно-правовими актами. При цьому дія Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» щодо таких штрафних (фінансових) санкцій поширюється в частині процедури узгодження належних до сплати штрафних (фінансових) санкцій, порядку виписки та вручення податкового повідомлення.

Якщо юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, в тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, або інші юридичні особи, що не є суб'єктами підприємницької діяльності, а також фізичні особи (громадяни, іноземні громадяни та особи без громадянства), які здійснюють діяльність, віднесenu до підприємницької згідно з законодавством, або ввозять (пересилають) товари на митну територію України (далі – особи), зобов'язані відповідно до чинного законодавства зареєструватися як платники податку на додану вартість, але не зареєструвалися протягом строку, визначених законодавством, то органи державної податкової служби застосовують санкції, передбачені п. 15 Указу Президента України від 7.08.1998 р. № 857/98 «Про деякі зміни в оподаткуванні».

У разі коли за наслідками перевірки виявляється факт завищення суми бюджетного відшкодування, заявленого в податковій декларації про податок на додану вартість, сума такого завищення вважається сумою податкового зобов'язання, прихованою від оподаткування. Якщо внаслідок такого завищення отримано бюджетне відшкодування, платник податку визнається таким, що ухиляється від оподаткування, і до нього застосовуються санкції відповідно до законодавства.

У разі коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку на додану вартість, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються документально не підтвердженими, платник податку несе відповідальність у вигляді фінансових санкцій, встановлених законодавством, нарахованих на суму податкового кредиту, не

підтверджену документально, незалежно від виду та типу податкової декларації (повна, скорочена).

У разі визначення податкового зобов'язання із застосування непрямих методів до 1 січня 2005 року діє правило, за яким, якщо платник податків відмовляється узгодити податкове зобов'язання, нараховане органом державної податкової служби з використанням непрямого методу, орган державної податкової служби зобов'язаний звернутися до суду з позовом про визнання такої суми податкового зобов'язання. При цьому обов'язок доведення того, що таке нарахування було зроблено належним чином, покладається на податковий орган. На суму податкового зобов'язання, визначеного із застосуванням непрямих методів, та на суму застосованих штрафних санкцій виписується окреме податкове повідомлення-рішення.

Факти порушень податкового та іншого законодавства посадова особа органу державної податкової служби оформляє актом перевірки, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів та вказуються конкретні їх пункти і статті. Такий акт підписується посадовими особами контролюючого органу та підприємства.

Податкове повідомлення-рішення за наслідками розгляду матеріалів перевірки приймає керівник органу державної податкової служби або його заступник за формою та згідно з вимогами, встановленими Порядком направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 21.06.2001 р. № 253. Відповідальність за повноту і своєчасність сплати донарахованих податків, інших платежів, застосованих сум штрафних (фінансових) санкцій несуть платники податків. Сплата (стягнення) штрафних (фінансових) санкцій, передбачених Інструкцією, та інших штрафних (фінансових) санкцій, застосування і стягнення яких чинним законодавством віднесено до компетенції органів державної податкової служби, здійснюється у порядку, визначеному відповідними законами України.

Сплата штрафних (фінансових) санкцій, за винятком штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, здійснюється у строки, зазначені безпосередньо в законах України. Якщо актом законодавства встановлено штрафні (фінансові) санкції і не визначено конкретних термінів сплати в податковому повідомленні, то необхідно запропонувати платнику здійснити сплату у терміни, визначені відповідними законами України.

Контрольні питання

1. Які ознаки притаманні фінансово-правовій відповідальності?
2. Чи є передумови для визнання фінансово-правової відповідальності як виду юридичної відповідальності?
3. У чому сутність добровільної форми реалізації фінансово-правової відповідальності?
4. Назвіть функції фінансово-правової відповідальності.
5. На яких принципах базується фінансово-правова відповідальність?
6. Які існують нормативні та наукові визначення фінансового правопорушення?
7. Якими ознаками характеризується фінансове правопорушення?
8. Назвіть види фінансово-правових санкцій.
9. Які особливості властиві бюджетно-правовим санкціям?
10. Охарактеризуйте стадії фінансово-правової відповідальності.
11. Якими нормативними актами регулюється порядок реалізації фінансово-правової відповідальності?

Література

Монографії, посібники, підручники

1. Банківське право України. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 2000. – С. 64–80.
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.: Юристь, 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. Кротюк В.Л. Національний банк – центр банківської системи України. Організаційно-правовий аналіз. – К.: Видавничий дім «Ін Юре», 1999. – 248 с.
9. Лебедев В.А. Финансовое право. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 2000. – 461 с.
10. Лук'янець Д.М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: Монографія. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. – 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. Перевірки у підприємстві: Зб. систематизованого законодавства / Упоряд. Р.Ю. Чорний. – Л.: ЗУКУЦ, 2001. – 312 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.: Юристь, 1999. – 600 с.
16. Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ООО «ТК Велби», 2003. – 538 с.
17. Финансовое право / Под ред. проф. И.Н. Пахомова. – Харьков: ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
18. У истоков финансового права. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – 432 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. Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации // Правоведение. – 2001. – № 5. – С. 54–63.

2. Емельянов А. Меры финансово-правового принуждения // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 42–55.
3. Заверуха О.Б. До питання про поняття бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування // Держава і право. – 2000. – Вип. 8. – С. 299–305.
4. Кравченко Л. Особливості відповідальності уповноважених банків за порушення валютного законодавства // Право України. – 2003. – № 2. – С. 49–52.
5. Кузьменко О. Державний примус та юридична відповідальність як гарантії виконання Державного бюджету України // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 5. – С. 60–63.
6. Кучерявенко М. До питання про систему фінансового права // Право України. – 2003. – № 4. – С. 33–37.
7. Нагребельний В.П. Банківське та інвестиційне законодавство України: проблеми вдосконалення // Правова держава. – 2002. – Вип. 13. – С. 193–201.
8. Нагребельний В.П. Проблеми вдосконалення законодавства про банки і банківську діяльність // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 300–309.
9. Рева Д. О некоторых особенностях контрольно-ревизионных правоотношений // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 10. – С. 56–59.
10. Савченко Л. Законність як основний принцип діяльності органів фінансового контролю // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 2. – С. 52–55.
11. 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.
12. 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.
13. Федоров С. Финансово-правовые санкции: проблемы применения // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 4. – С. 36–38.
14. Федоров С. Диспозиция как элемент структуры финансово-правовой нормы // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 7. – С. 62–65.
15. Чернадчук В. Щодо відповідальності за порушення бюджетного законодавства: деякі аспекти // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 5. – С. 48–49.
16. Чернадчук В. До питання щодо бюджетно-правової відповідальності // Юридический вестник. – 2003. – № 4. – С. 84–89.
17. Юхименко П. Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваною Рахунковою Рахунковою палатою України // Право України. – 2003. – № 10. – С. 72–74.
18. Ямненко Т.М. Система фінансового права як галузі права // Держава і право. – 2002. – Вип. 15. – С. 286–291.

КОРОТКИЙ СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

Акт ревізії – службовий двосторонній документ, який стверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово-господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому і є носієм доказової інформації про виявлені й систематизовані за економічною однорідністю недоліки в господарюванні та порушення законів і інших нормативно-правових актів.

Аудит – 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.

Аудитор – працівник аудиторської фірми або незалежна особа (аудитор), що здійснює незалежну експертизу чи контроль за дотриманням встановленого порядку проведення фінансово-господарських операцій, бухгалтерського обліку та звітності, надає з цих питань консультаційні послуги.

Аудиторський висновок – офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за результатами проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторська фірма – організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається винятково наданням аудиторських послуг.

Баланс бухгалтерський – форма бухгалтерської звітності, яка відображає у грошовому виразі стан господарських засобів за їх складом та використанням, джерелами надходження та призначенням на певну дату. Має форму таблиці і складається з двох частин – активної й пасивної. Оскільки актив і пасив балансу відбивають ті ж самі кошти, їх підсумки мають дорівнювати один одному.

Баланс держави платіжний – співвідношення між сумою фактичних грошових надходжень із-за кордону та сумою платежів іншим державам за певний період або на певну дату.

Баланс держави фінансовий зведений – система показників, що характеризують джерела створення та напрямки використання фінансових ресурсів і їх величину за відповідний період. Включає в себе

фінансові ресурси, що створюються й використовуються в усіх секторах економіки незалежно від форм власності, а також обов'язкові та добровільні платежі, сплачувані населенням, довготермінові кредити банків, доходи від зовнішньоекономічної діяльності. У видатковій частині балансу наводять загальну суму витрат, здійснюваних суб'єктами господарювання та по лінії бюджетної системи.

Безготівковий грошовий обіг – частина грошового обігу, в якій рух грошей відбувається як перерахування сум по розрахунках у банках чи зарахування взаємних вимог, тобто безготівкових грошових знаків.

Бюджет – план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань та функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Бюджетний період – час дії бюджету. Згідно з ч. 1 ст. 3 Бюджетного кодексу України бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему, становить один календарний рік, який починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Валюта України – грошові знаки у вигляді банкнот, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу.

Валюта іноземна – іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, монет, казначейських білетів, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави, а також вилучені з обігу або такі, що вилучаються з нього, але підлягають обміну на грошові знаки, які перебувають в обігу.

Внутрішній фінансовий контроль – 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 майна.

Видатки поточні – фінансування мережі підприємств, установ, організацій і органів, яка діє на початок бюджетного року, а також фінансування заходів щодо соціального захисту населення та інших заходів, що не належать до видатків розвитку.

Видатки розвитку – витрати бюджетів на фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема фінансування капітальних вкладень виробничого й невиробничого призначення; фінансування структурної перебудови народного господарства; субвенції та інші видатки, пов'язані з розширеним відтворенням.

Гарант – державний орган, установа, підприємство чи особа, які у певний спосіб гарантують своєчасну сплату суми, що її має повернути боржник, і несуть за неї економічну, фінансову, матеріальну чи моральну відповідальність, компенсують збитки, що виникають.

Гарантований кредит – кредит, який надається під гарантію банків, фірм або урядових органів.

- Грошова одиниця** – встановлений у законодавчому порядку грошовий знак, один з елементів національної грошової системи.
- Грошова система** – форма організації грошового обігу в державі, що склалася історично і закріплена національним законодавством.
- Грошовий обіг** – рух грошей та готівкової та безготівкової формах, що обслуговує обіг товарів та послуг у процесі розширеного відтворення.
- Державне казначейство** – спеціальний орган у складі Кабінету Міністрів України, який відає збором державних доходів та їх витрачанням відповідно до Державного бюджету, а також управлінням державним боргом, емісією казначейських білетів (зобов'язань) і цінних паперів згідно з чинним законодавством.
- Державні цільові фонди** – фонди, які створені відповідно до законодавства України і формуються за рахунок визначених ним внесків юридичних осіб незалежно від форм власності та внесків фізичних осіб.
- Державний борг** – загальна сума заборгованості держави, яка складається з усіх випущених і непогашених боргових зобов'язань держави, включаючи боргові зобов'язання держави, що вступають у дію в результаті виданих гарантій за кредитами, або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору.
- Дефіцит бюджету** – перевищення видатків бюджету над його доходами.
- Державний фінансовий контроль** – 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.
- Джерела фінансового права** – правові акти органів законодавчої та виконавчої влади і місцевого самоврядування, в яких містяться норми фінансового права.
- Добровільні пожертвування** – внески підприємств або фізичних осіб на загальносуспільні потреби, а також у неприбуткові організації, створені згідно із законодавством про об'єднання громадян.
- 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.
- Дотація бюджетна** – безвідплатна, безповоротна допомога вищого бюджету нижчому, яка не має цільового характеру та видається у випадку перевищення видатків над доходами.
- Дотація вирівнювання** – міжбюджетний трансферт на вирівнювання доходної спроможності бюджету, який її отримує.
- Доходи бюджету** – усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, дарунки, гранти).
- Емісія** – випуск в обіг грошей та цінних паперів.
- Емітент** – держава, підприємство, установа, організація, які випускають в обіг грошові знаки, цінні папери, платіжно-розрахункові документи.

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 підрозділом (особою).

Інспекція – це перевірка стану фінансів підприємств на місцях, що періодично здійснюється суб'єктами – представниками держави в цілому чи її окремих органів.

Закон про Державний бюджет – закон, який затверджує повноваження органів державної влади здійснювати виконання Державного бюджету України протягом бюджетного періоду.

Законодавство з фінансових питань – сукупність чинних на будь-який момент контрольного періоду законів та інших нормативно-правових актів держави, якими регулюються процеси утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів держави, а також грошові, кредитні й товарообмінні відносини. Основними видами фінансових ресурсів є: прибуток; амортизаційні відрахування; податки й збори з підприємств, установ і організацій та з населення; відрахування на соціальні потреби; доходи від зовнішньоекономічної діяльності; виручка від реалізації безхазяйного та наявного в надлишках майна; надходження від продажу державних запасів і резервів; надходження від здавання в оренду об'єктів нерухомості, земельних ділянок, устаткування, транспортних засобів; надходження в погашення кредитів, наданих раніше іншим країнам; одержання кредитів і гуманітарної допомоги з-за кордону; надлишок обігових коштів.

Збитки – незаконні грошові або матеріальні витрати, проведені кредитором – об'єктом ревізії (перевірки), втрата або пошкодження його майна, а також не одержані кредитором доходи, які він одержав би, якби зобов'язання були виконані боржником у межах терміну позовної давності.

Зустрічна перевірка – метод документального підтвердження на підприємстві, в установі чи організації, що мали договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, на прохання контрольного чи правоохоронного органу виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності (повноти відображення в обліку об'єкта контролю).

Компетенція органів Державної контрольно-ревізійної служби – постійні й тимчасові повноваження органів ДКРС, делеговані їм державою й закріплені за ними ст. 8 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та іншими законами й нормативно-правовими актами України (передусім законами про державний бюджет, указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України) на здійснення в порядку, визначеному ст. 2 і 14 Закону, контролю за дотриманням законодавства з фінансових питань.

Комерційна таємниця – склад і обсяг відомостей, визначених керівником підприємства відповідно до ч.1 ст.30 Закону України «Про підприємства в Україні» та постанови Кабінету Міністрів України від 09.08.93 N 611 «Про перелік відомостей, що не становлять

комерційної таємниці». Не є комерційною таємницею установчі документи, документи, що дозволяють займатися господарською діяльністю, інформація за всіма встановленими формами державної звітності, дані, потрібні для обчислення й сплати податків (інших обов'язкових платежів), та документи про їх сплату й платоспроможність підприємства, установи, організації тощо.

Контрольний захід – 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.

Матеріали контрольного заходу – сформована група документів, складених за результатами контрольного заходу та інформація про вжиті за його підсумками заходи суб'єктом господарювання, в якого вони проводилися, та/або відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади.

Метод фінансово-правового регулювання – це органічна система прийомів і способів безперервного правового впливу на поведінку учасників фінансових відносин, на характер взаємозв'язків між ними.

Міжбюджетні трансферти – кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого.

Місцеві бюджети – бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування.

Місцевий фінансовий орган – установа, що відповідно до законодавства України організує та здійснює функції щодо складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету.

Надходження до бюджету – доход бюджету та кошти, залучені в результаті взяття боргових зобов'язань органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим або органами місцевого самоврядування.

Наука фінансового права – внутрішньо цілісна система узагальнених специфічних знань про фінансове право і фінансову діяльність держави й закономірності розвитку цих знань.

Об'єкт фінансових правовідносин – фонди коштів, які формуються, розподіляються й використовуються внаслідок реалізації суб'єктивних прав фінансово-кредитних органів і юридичних обов'язків іншої сторони фінансових правовідносин.

Обслуговування боргу – погашення основної суми кредиту та виплата відсотків за нього відповідно до графіка, узгодженого кредитором і позичальником.

Обстеження – метод фінансового контролю, який охоплює окремі сторони діяльності підприємств, установ, організацій, але на відміну від

перевірки проводиться за значно ширшим колом показників і виявляє фінансовий стан господарюючих суб'єктів, перспективи їх розвитку, необхідність реорганізації чи переорієнтації виробництва.

Органи стягнення – податкові, митні та інші державні органи, яким відповідно до закону надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень.

Перевірка – обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій чи їх підрозділів.

Підконтрольні органам ДКРС підприємства, установи, організації – центральні та місцеві органи виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України), інші бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування, а також підприємства та організації, їх об'єднання незалежно від форми власності, організаційно-правових форм, відомчої належності та підпорядкованості, що отримують (отримували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів чи державних цільових фондів, інші державні кошти (в тому числі державних валютних фондів) та/або кошти, що залишаються у розпорядженні суб'єктів господарювання в зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Планові контрольні заходи – контрольні заходи, включені до відповідних планів контрольних заходів суб'єктів державного фінансового контролю.

Планування – послідовний процес, який включає в себе систему дій, спрямованих на якісне формування, розгляд, погодження та затвердження планів контрольних заходів.

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

Платіж – погашення зобов'язання, що виникло в поточному або попередніх бюджетних періодах.

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 дорученням ініціаторів контрольних заходів і зверненням органів державної влади (у тому числі правоохоронних органів) та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання і громадян.

Правоохоронні органи – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, підрозділи податкової міліції.

Проект бюджету – проект плану формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, що здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду, який є невід'ємною частиною проекту закону про Державний бюджет або проекту рішення відповідної ради про місцевий бюджет.

Профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками.

Рахункова палата України – постійно діючий вищий орган державного фінансово-економічного контролю, створений Верховною Радою України.

Ревізія – метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку та звітності, спосіб документального розкриття недоліків, розтрат, привласнень і крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Результати державного фінансового контролю – результати діяльності суб'єктів державного фінансового контролю з виконання ними завдань щодо забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Службова тасмниця – склад і обсяг відомостей, що є в розпорядженні конкретного органу державної контрольно-ревізійної служби або її посадової особи стосовно об'єктів контролю, контрольних, правоохоронних та інших державних органів, їх працівників, способів досягнення визначених законодавством завдань, які є необхідними для якісного проведення контрольно-ревізійних дій, забезпечення відповідної їх раптовості та ефективності і з цієї причини на певний період не підлягають зовнішньому чи внутрішньому розголошенню. Службовими тасмницями, зокрема, є: положення плану контрольно-ревізійної роботи на термін до часу повідомлення об'єкта контролю про початок проведення ревізії (перевірки); факти виявлених під час проведення ревізій і перевірок порушень, зловживань до їх повного документального підтвердження й закріплення в актах, а також заплановані з цією метою зустрічні перевірки, раптові інвентаризації готівки й майна, контрольні обміри та інші ревізійні дії; надані правоохоронними органами оперативні та інші відомості щодо діяльності підприємств, установ і організацій (вчинені порушення, зловживання посадових осіб, подані посадовими особами письмові пояснення, протоколи допиту з конкретних питань тощо); інформація про оперативну й слідчу роботу органів прокуратури, МВС, СБУ, їхніх органів дізнання в тих випадках, коли її розголошення може зашкодити слідству, порушити право людини на справедливий та об'єктивний розгляд її справи, створити загрозу життю або здоров'ю будь-якої особи; конкретні пояснення посадових осіб щодо виявлених фактів зловживань, крадіжок тощо; відомості, які містяться у зверненнях громадян щодо їхнього (чи інших громадян) особистого життя, та інша інформація, що зачіпає (порушує) їхні права та законні інтереси; документи, що становлять внутрівідомчу службу кореспонденцію (доповідні записки, листування між підрозділами, матеріали колегій тощо), якщо вони пов'язані з розробкою напрямку діяльності ДКРС, процесом прийняття рішень і передують їх прийняттю; інформація банківських і фінансових установ, підготовлена на запити органів державної контрольно-ревізійної служби; чернетки матеріалів ревізій і перевірок.

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

Спостереження – метод фінансового контролю, який зводиться переважно до загального ознайомлення із станом фінансової діяльності бюджетної установи, підприємства, відомства.

Субвенції – міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному тим органом, який прийняв рішення про надання субвенції.

Суб'єкт 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 залишилися 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 провадять підприємницької діяльності.

Суб'єкт державного фінансового контролю – міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які наділені повноваженнями на здійснення фінансового контролю, їх самостійні контрольно-ревізійні підрозділи, які наділені такими повноваженнями.

Суб'єкт фінансового права – особа, учасник фінансових відносин, яка за своїми особливостями може бути носієм суб'єктивних прав і обов'язків.

Суб'єкт фінансових правовідносин – юридична чи фізична особа, яка на підставі правових норм може бути учасником фінансових правовідносин.

Субсидія – грошова допомога, що надається державою за рахунок коштів бюджету, а також спеціальних фондів юридичним особам, місцевим державним органам, іншим державам.

Система фінансового права – об'єктивно зумовлена внутрішня його побудова, об'єднання і розміщення фінансово-правових норм у певному взаємозв'язку й послідовності.

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

Трансферти – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Фінанси державні – система грошових відносин, яка виникає разом з державою і нерозривно пов'язана з її існуванням.

Фінансова дисципліна – стан дотримання органами державної влади й місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання всіх форм власності, об'єднаннями громадян, посадовими особами, громадянами

України та іноземними громадянами визначених законодавством та нормативно-правовими актами фінансово-правових норм.

Фінансове законодавство – система усіх упорядкованих відповідним чином фінансово-правових актів, що регулюють фінансові відносини в державі.

Фінансова політика – система державних заходів, спрямованих на мобілізацію фінансових ресурсів, їх розподіл і використання державою для реалізації її функцій.

Фінансове право – самостійна галузь публічного права, що регулює суспільні відносини в сфері мобілізації, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фінансових ресурсів держави з метою забезпечення виконання нею своїх завдань і функцій.

Фінансове правопорушення – дія або бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання всіх форм власності, об'єднань громадян, посадових осіб, громадян України та іноземних громадян, наслідком яких стало невиконання фінансово-правових норм.

Фінансові ресурси – сукупність усіх цільових фондів грошових коштів держави, необхідних для її функціонування.

Фінансово-правова норма – загальнообов'язкові приписи компетентних державних органів з приводу мобілізації, розподілу і використання централізованих та децентралізованих фондів, виражені в категоричній формі й забезпечені примусовою силою держави.

Фінансово-правові акти – це належним чином прийняті органами державної влади та місцевого самоврядування відповідні рішення з питань фінансової діяльності, що віднесені до їх компетенції та мають юридичні наслідки.

Фінансовий контроль – 1) цілеспрямована діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин; 2) спостереження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин у порівнянні із заданими показниками.

Фінансовий контроль відомчий – контроль міністерств, інших органів державного управління за діяльністю підвідомчих підприємств, установ, організацій.

Фінансовий контроль внутрішньогосподарський – фінансовий контроль, що здійснюється на конкретних підприємствах, в установах і організаціях їх керівниками та функціональними структурними підрозділами.

Юридичний вчинок – правомірна дія, з якою фінансово-правова норма пов'язує юридичні наслідки в силу самого факту вольової дії.

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

Навчальне видання

Нагребельний Володимир Петрович
Чернадчук Віктор Дмитрович
Сухонос Віктор Володимирович

Фінансове право України
Загальна частина

Навчальний посібник

Директор видавництва Р.В. Кочубей
Художнє оформлення В.Б. Гайдабрус
Комп'ютерна верстка О.В. Бердинських
Технічний редактор Н.Ю. Курносова

Підписано до друку 25.05.2004.
Формат 60x90/16. Папір офсетний.
Гарнітура Скулбук. Друк офсетний.
Ум. друк. ар. 22,4. Обл.-вид. ар. 21,54.
Тираж 1000 прим. Замовлення №

Видавничо-торговий дім «Університетська книга»
40030, Україна, м. Суми, вул. Кірова, 27
Тел./факс: (0542) 21-13-57
Тел: (0542) 27-51-43
E-mail: info@book.sumy.ua

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції ДК № 489 від 18.06.2001.

Віддруковано відповідно до якості
наданих діапозитивів у друкарні «Торнадо»
Україна, 61045, м. Харків, вул. Отакара Яроша, 18