

8. Гриневич Л. Неосвіченим суспільством легше керувати. Фронт змін. URL: <http://frontzmin.ua/ua/media/digest/none/13372-lilija-grinevich-neosvichenim-suspilstvomlegshe-keruvati.html>

9. Бузгалин А. В. Постиндустриальное общество – тупиковая ветвь социального развития. Вопросы философии. 2002. №5. С. 26-43.

10. Балл Г.О. Психолого-педагогичні засади гуманізації освіти. Освіта і управління. 1997. № 2. С. 21-36.

11. Навроцький О. І. Вища школа в умовах трансформації суспільства. Харків: Основа, 2000. 240 с.

12. Почтовюк А. Б. Нові підходи до розуміння сутності вищої освіти. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 4. С. 376-380.

13. Бабічев А. В. Державне управління змінами у системі вищої освіти: сутність зміст, особливості. Теорія та практика державного управління. 2016. Вип. 4. С. 139-145.

УДК 658.14/.17 (477)

ТАТАРОВА Т.О.

#### ЩОДО ФОРМ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті досліджуються особливості форм фінансового контролю в Україні. Аналізується етимологія термінів «форми», «форми контролю» та «форми фінансового контролю». Виокремлюються форми фінансового контролю в залежності від часу здійснення контролюючими органами контрольних дій в процесі реалізації наявних фінансових ресурсів, нами виокремлено: запобіжний (превентивний) фінансовий контроль, фінансовий контроль «по суті» (своєчасний) та ретроспективний (синхронічний) фінансовий контроль.

**Ключові слова:** форми фінансового контролю, превентивний фінансовий контроль, ретроспективний фінансовий контроль, Державна фінансова служба України.

В статье исследуются особенности форм финансового контроля в Украине. Анализируется этимология терминов «формы», «формы контроля» и «формы финансового контроля». Выделяются формы финансового контроля в зависимости от времени осуществления контролирующими органами контрольных действий в процессе реализации имеющийся финансовых ресурсов, на: предупредительный (превентивный) финансовый контроль, финансовый контроль «по существу» (своевременный) и ретроспективный (синхроничный) финансовый контроль.

**Ключевые слова:** формы финансового контроля, превентивный финансовый контроль, ретроспективный финансовый контроля, Государственная финансовая служба Украины.

The article examines the features of forms of fiscal control in Ukraine. The etymology of the terms "forms", "forms of control" and "forms of fiscal control" is analyzed. We distinguish forms of fiscal control depending on the time of control by the supervisory authorities in the implementation of available financial resources, we have

identified: preventive (preventive) fiscal control, fiscal control "in essence" (timely) and retrospective (synchronous) fiscal control.

**Key words:** forms of fiscal control, preventive fiscal control, retrospective fiscal control, State Fiscal Service of Ukraine.

Стабільність держави, сталий розвиток всіх її інституцій та фінансової сфери, у своїй переважній більшості залежить від своєчасності нарахування та сплати обов'язкових платежів – податків та зборів. Однак, говорячи загалом про державу, не слід забувати, що податки є невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності, тому, у практичній діяльності керівників-суб'єктів такої діяльності, для збільшення рентабельності та продуктивності своєї організації виникають бажання щодо фальсифікації результатів такої господарської діяльності з метою зменшення оподаткування або, взагалі, уникнення всіма можливими способами податків на свою діяльність. І тут, прослідковується взаємозалежна картина, коли із-за зазначених махінацій з оподаткуванням, бюджет держави недоотримає значних грошових коштів (виникає дефіцит бюджету), відбувається приріст тіньової економіки, що загалом впливає на економічну безпеку держави, та робить її уразливою для зовнішнього впливу. Виходом з даної ситуації, з боку держави, стає введення додаткового податкового тягара, що, в свою чергу, будуть знов таки нести законослухняні платники податків. Такий порядок речей зменшує конкурентоспроможність та провокує соціальну напругу, яка, в свою чергу, призводить до збільшення масштабів ухилення від сплати податків, а держава починає втрачати свої фінансові ресурси. Таким чином, фіскальний контроль в країні набуває особливої уваги. Тому, вивчення питання щодо форм фіскального контролю, з'ясування їх сутності та особливостей реалізації є актуальним і своєчасним в умовах сьогодення.

Деякі проблемні питання визначення фіскального контролю були предметом досліджень таких учених, як: Г. Айтхожина, Л. Артамонова, В. Баранова, С. Богачова, В. Бурцева, О. Жигаленко, Т. Кравцової, І. Литвинчук, Г. Нестерова, О. Ногіної, Л. Сибатуліної, Ю. Соловйової, С. Степашин, Т. Тотикова, Д. Французова, А. Череди́ченко, Т. Шашкової, та інших. Однак з огляду на складність досліджуваної проблеми форми фіскального контролю розглядалися поверхово та однобоко (ототожнюючись з фінансовим або податковим контролем), отже комплексного дослідження даного питання в рамках фіскального контролю наразі не було.

Аналізуючи вітчизняне законодавство слід зазначити, що наразі визначення форм фіскального контролю не зазначене в жодному нормативно-правовому акті. Отже, слід визначитись з етимологією даного визначення для коректного та змістовного його використання.

Аналіз вітчизняної та закордонної літератури, привів нас до думки, що офіційного законодавчо встановленого визначення «форм», в умовах сьогодення не існує, проте вчені-адміністративісти надають ймовірні значення даного терміну.

Так, укладачі «Великого тлумачного словника сучасної української мови» [3] та «Юридичної енциклопедія» [15], визначають «форми», як зовнішній вигляд, обрис речі, дії тощо або зовнішній вираз певного змісту [13].

Щерба С. П. та Заглада О. А. у своєму підручнику «Філософія», наголошують на тому, що «форма виражає зміст як його організація, оскільки немає безформного змісту, як і немає безформної речі. Форма не існує сама по собі. Вона позбавлена будь-якої цінності, якщо не є формою змісту. Тому не можна погодитися з тими, хто відриває форму від змісту і наділяє її самостійним існуванням» [14, с.117]. Використання зазначеної термінології дозволить, в рамках нашого дисертаційного дослідження, поглибити взаємозв'язок «форм фіскального контролю» з формами фінансового, податкового та митного контролю, адже така система визначить співвідношення форм, як зовнішнього виду змісту самого фіскального контролю.

Таким чином, пропонуємо розглянути змістовну характеристику терміну «форма», у наукових пошуках вчених адміністративістів.

Так, А.В. Долинний звертає увагу на те, що під категорією «форма» розуміється «спосіб існування змісту, невіддільний від нього, який служить його виразом; його внутрішня структура, організація і зовнішній вираз; тип, будова, спосіб організації чого-небудь; зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю, змістом; спосіб здійснення, виявлення будь-якої дії; сукупність процесів або дій, що ведуть до утворення й удосконалення взаємозв'язків між частинами цілого» [4, с.99-100]. Натомість, дещо вужчої точки зору дотримується А.С. Васильєв, який зазначає, що «термін «форма» тлумачиться як: 1) обрис, контури, зовнішні межі предмета,

що визначають його зовнішній вигляд; 2) спосіб існування змісту, його внутрішня структура, організація і зовнішній вираз; 3) пристрій, шаблон, за допомогою якого чому-небудь надають певних обрисів, якогось вигляду; 4) видимість, зовнішній бік чого-небудь, що не відображає суті справи» [2, с.97]. Інші науковці [1, с.130], наголошують на тому, що під формою будь-якого явища розуміють «спосіб зовнішнього виразу змісту, відносно стійку визначеність зв'язку елементів змісту та їх взаємодії, тип та структуру змісту. Форма і зміст у кожному конкретному явищі невіддільні один від одного. Причому існує форма як цілого, так і форма частини цього цілого [9, с.249]. Проте озираючись на специфіку фіскального контролю, на наш погляд, слід порівнювати фіскальний контроль з фінансовим контролем, як з загальною категорією, та встановлювати форми фіскального контролю у порівнянні з фінансовими.

У своєму монографічному дослідженні «Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні» К.Г.Ловінської та І.Б.Стефанюк, акцентують увагу на особливу природу фінансового контролю, який на їх думку, може бути досліджений виключно крізь призму форм цієї діяльності. Так, вони зазначають, що форма фінансового контролю це способи конкретного вираження і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю. Одночасно з цим, зазначені фахівці серед форм фінансового контролю виокремлюють: стандартизацію, ідентифікацію (державна реєстрація), ліцензування, експертизу та моніторинг (нагляд, спостереження) [8, с.90-92].

Натомість діаметрально протилежну точку зору висловлюють укладачі підручника «Контроль і ревізія», так, на їхню думку форми та методи слід поєднувати та окремо «форми» не розглядаються. Так, вони зазначають, що «метод фінансового контролю» це сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання [7, с.29]. Розглядаючи зазначений вислів, що змінює концептуальне значення нашого дослідження, ми притримуємося позиції, що форми та методи це різні, проте взаємопов'язані визначення.

Проте все ж таки слід визнати, що переважна частина вітчизняних дослідників не є прихильниками крайніх, протилежних наукових підходів. Їхня позиція у розв'язанні цієї проблеми вбачається більш поміркованою, а її суть полягає в тому, що для характеристики особливостей фінансового контролю доцільно виокремлювати як певні форми, так і методи його здійснення. При цьому допускається різне тлумачення цих категорій. Так, у межах цього наукового підходу деякі автори вважають, що форма державного фінансового контролю безпосередньо пов'язана зі способом вираження його змісту та внутрішньою організацією, яка модифікується зі змінами змісту. Одночасно форма активно впливає на зміст, використовуючи чи стримуючи його розвиток, залежно від того, наскільки вона відповідає змісту, що змінився. Таким чином, на думку прихильників цієї точки зору, форми державного фінансового контролю є способами конкретного вираження й організації конкретних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю. Наприклад, І.К.Дрозд та В.О.Шевчук зазначають, що категорія "форма" однозначно представляє зміст контролю – його рухливу, динамічну частину, окремий аспект (широкий або вузький) як сфери охоплення контрольними діями об'єкта, так і його внутрішню організацію, що являє собою стійкі його сторони [5; 11].

Таким чином, проаналізувавши різні точки зору щодо «форм» контролю, ми приходимо до висновку, що в рамках нашого дисертаційного дослідження під формами фіскального контролю слід розуміти зовнішній вираз змісту фіскального контролю, який уособлює в собі сукупність прийомів, способів та засобів, регламентованих нормативно-правовими актами, які регулюють діяльність суб'єктів здійснення фіскального контролю, та встановлюють конкретні заходи та процедури для досягнення мети фіскального контролю.

З урахуванням визначеного нами терміну, встановимо та розглянемо класифікацію форм фіскального контролю, та особливості їх реалізації в залежності від сфери провадження (податкової, митної) та суб'єктів, що його здійснюють.

Так, до першої класифікації, в залежності від часу здійснення контролюючими органами контрольних дій в процесі реалізації наявних фінансових ресурсів, нами виокремлено: запобіжний (превентивний) фіскальний контроль, фіскальний контроль «по суті» (своєчасний) та ретроспективний (синхронічний) фіскальний контроль.

Схожої точки зору в рамках фінансового контролю дотримується Савченко Л. у своєму монографічному дослідженні «Правові проблеми фінансового контролю в Україні» [12, с.243] та Дудко В. в підручнику «Державний фінансовий контроль» [6, с.29], вказуючи на існування попереднього, поточного (оперативного) і наступного (ретроспективного, заключного) фінансового контролю.

Проте, розглянемо більш детально кожну з визначених нами форм фіскального контролю за часом.

**Запобіжний (превентивний) фіскальний контроль.** В тій складній економічній ситуації в якій, на жаль, опинилася зараз Україна, з загостренням економічної кризи, запобіжний (превентивний) фіскальний контроль є найдієвішим засобом, що дозволить запобігти та уникнути втрат фінансових ресурсів, та унеможливить порушення законодавства респондентами фіскального контролю.

На підтримку існування зазначеної форми в системі фіскального контролю можна назвати дефініцію визначену у п. 75 ч.4 Постанови Кабінету міністрів України від 21.05.2014 № 236 «Про Державну фіскальну службу України» де в рамках однієї тези ми зустрічаємо зазначену форму, а саме «забезпечує здійснення санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного контролю щодо товарів, що переміщуються через митний кордон України, а також контролю за переміщенням культурних цінностей у формі попереднього документального контролю в пунктах пропуску через державний кордон України» [10]. Слід зауважити, що зазначена у вказаному пункті «форма попереднього документального контролю», на наш погляд одразу встановлює взаємозв'язок між кожною з форм, що нами буде визначена у даному дисертаційному дослідженні, адже вказує на змішаний характер об'єднуючи в одній формі дві характеристики: часову (коли вказують, що це «попередній» контроль) та інформаційного забезпечення (коли вказують, що це «документальний» контроль).

Запобіжний (превентивний) фіскальний контроль надає можливість уникнути правопорушень у фінансовій сфері, адже проводиться до здійснення відповідної фінансової операції. Етапом його проведення є стадія прийняття рішення з фінансових питань, а також можливість впливати на бюджетну систему та законодавство в цілому.

Наприклад, Державна фіскальна служба, як суб'єкт фіскального контролю, відповідно до покладених на неї завдань: 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів; 2) розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС; 3) розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів, тощо [10].

**Фіскальний контроль «по суті» (своєчасний).** Є невід'ємною частиною управлінської діяльності, що здійснюється суб'єктами фіскального контролю. Повинно проводитись в максимально короткий термін з одночасним проведенням аналітики та корегування діяльності з метою її оптимізації. Спирається на дані первинних документів (оперативних, бухгалтерських, інвентаризаційних, тощо). Ефективним результатом фіскального контролю «по суті» повинно стати термінове реагування керівництва за результатами виявлених недоліків. Зокрема, наприклад, Державна фіскальна служба здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів; контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів; здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС; здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів, тощо [10].

**Ретроспективний (синхронічний) фіскальний контроль.** Дозоляє аналізувати інформацію отриману з джерел що фактично зазначають закінчений звітний період. Аналізу та оцінці підпадає інформація за звітний період, за попередні періоди, за квартал або навіть рік. Так, Державна фіскальна служба проводить аналіз надходження податків і зборів, інших платежів, визначених Податковим та Митним кодексами України, Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету [10], також в рамках своєї діяльності у

відповідності та наявної документації може приймати рішення про визнання суб'єкта господарювання банкрутом.

Аналіз повноважень суб'єктів фіскального контролю дозволив виокремити форми фіскального контролю за певними факторами, що передують реалізації повноважень зазначених суб'єктів, а саме:

- за територією проведення відповідної контрольної діяльності – камеральні (відбуваються на території суб'єкта фіскального контролю на основі наявної інформації) та виїзні (на території підконтрольного об'єкту);

- за джерелом отримання інформації на базі якої здійснюється фіскальний контроль – документальні (за основу приймаються дані, що містяться в документах) та фактичні дані (що можуть базуватися на фактичних оглядах речей, проведеній ревізії, контрольній закупці, показах свідків, пояснень осіб, та інших дій);

- за ступенем поміркованості фіскальний контроль може бути у формі запланованого (у відповідності до певного графіку) або позапланового фіскального контролю;

- за об'ємом документації, що перевіряється та контролюється суб'єктами фіскального контролю можемо виділити загальний або назвемо його суцільний документальний контроль (в ході якого перевіряються всі документи, що були зареєстровані та видані відповідним респондентом), та вибіркового фіскального контролю, в рамках якого здійснюється аналіз окремої документації за відповідний незначний проміжок часу, тощо.

Таким чином, проведений аналіз дозволив сформулювати судження щодо необхідності поєднання та узгодження декількох форм фіскального контролю під час реалізації наданих повноважень суб'єктами фіскального контролю. Сінергетичною засадою функціонування форм фіскального контролю, повинно стати злагоджена робота та бажання всіх суб'єктів на досягнення єдиної мети – розвитку та ефективного функціонування всієї фінансової системи України.

#### Список використаних джерел:

1. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ: підручник / За ред. І. П. Голосніченка, Я. Ю. Кондратьєва. Київ: УАВС. 178 с.
2. Васильєв А. С. Административное право Украины: учебник. Х.: Одиссей, 2001. 287 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови : Близько 250 000 слів / укл. та гол. ред. Вячеслав Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.
4. Долинний А. В. Адміністративно-правове забезпечення Національною поліцією України публічної безпеки і порядку під час проведення масових заходів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Відкритий міжн. ун-т розвитку людини «Україна». К., 2017. 198 с.
5. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль : навч. посіб., Київ : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. 304 с.
6. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: підручник. 2-ге вид., перероб. та допов. Чернівці: Прут, 2008. 624 с.
7. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., допов. і переробл. Житомир : ПП Рута, 2006. 560 с.
8. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : *монографія*. Київ: НДФІ, 2006. 240 с.
9. Панова О.О. забезпечення публічної безпеки в Україні: адміністративно-правовий аспект: монографія. Харків: ФОН Панова А.М. 510 с.
10. Про Державну фіскальну службу України: постанова КМУ від 21.05.2014 № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF#Text>
11. Репетько О. О. Методологічні підходи до розмежування форм і методів фінансового контролю в теорії та практиці державного управління. URL: <http://academy.gov.ua/ej/ej11/txts/10roopdu.pdf>
12. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового конт" ролю в Україні: *монографія*. Ірпінь: Академія державної податкової Служби України, 2001. 407 с.
13. Словарь иностранных слов / сост. И. М. Сулова. М.: Рус. яз., 1983. 608 с.
14. Щербак С. П., Заглада О. А. Філософія: підр. 5-те вид. Київ: Кондор, 2011. 548 с.
15. Юридична енциклопедія : [у 6 т.] / ред. кол. Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) [та ін.] Київ : Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана, 2004. Т. 6 : Т — Я. 768 с.