МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ПЕТРИЧУК МАКСИМ ВОЛОДИМИРОВИЧ

УДК 351.72:047.64(477)

ДИСЕРТАЦІЯ

АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Спеціальність 081 – Право
Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____**М. В. Петричук**

Науковий керівник: **Чеховська Ірина Василівна,** доктор юридичних наук, професор

Ірпінь – 2024

АНОТАЦІЯ

Петричук М. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право». Державний податковий університет, Міністерство фінансів України. – Ірпінь, 2024.

Дисертацію присвячено комплексному теоретико-правовому дослідженню змісту й особливостей адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні.

Сформульовано авторське визначення поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю»; виокремлено особливості адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. Доведено, що адміністративно-юрисдикційна діяльність є лише частиною діяльності органів державного фінансового контролю. Основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю полягає у наданні правової оцінки відповідності дій підконтрольних суб'єктів вимогам, що встановлені на рівні відповідних нормативно-правових актів; вирішенні адміністративно-правових спорів; виявленні порушень у сфері державного фінансового контролю; відкритті проваджень щодо справи у разі виявлення і накладенні адміністративних стягнень, а також у здійсненні інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства.

Обґрунтовано систему принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, яка складається із загальноправових, організаційних принципів здійснення державного фінансового контролю та спеціальних, що змістовно розкривають специфіку адміністративно-юрисдикційної діяльності; класифіковано методи

адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю за критеріями: суб'єктами реалізації; функціональним змістом і цілями застосування; видом юрисдикційного провадження; видом владного впливу; на підставі аналізу процесуальних норм, що забезпечують розгляд справ про фінансові правопорушення або пов'язані із ними, виокремлено норми, які регламентують: порядок розгляду справ про порушення фінансової дисципліни під час здійснення операцій із бюджетними коштами; повноваження щодо самостійної правової оцінки поведінки підконтрольних суб'єктів; вживання в разі необхідності заходів адміністративно-примусового характеру, якими наділені органи державного фінансового контролю; визначено особливості правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю зарубіжних країн; обґрунтовано доцільність формування системи суб'єктів фінансового контролю, наділених адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Розроблено модель такої системи та її структуру; запропоновано внести зміни в організаційну структуру Державної казначейської служби України завдяки створення у ній Офісу Генерального інспектора Казначейства та наділити посадових осіб Офісу адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю.

Визначено умови, за яких можливим є дотримання гарантій законності органів державного фінансового контролю під час реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень. Удосконалено наукову пропозицію стосовно доцільності виокремлення у структурі Міністерства фінансів України окремого Департаменту державного фінансового контролю, до повноважень якого запропоновано віднести координацію діяльності органів внутрішнього контролю за цільовим використанням коштів Державного та місцевих бюджетів України, формування інформаційної бази даних про виявленні правопорушення та винесення щодо них рішень із застосування до правопорушників адміністративних санкцій; зміст поняття «гарантії законності в діяльності органів державного фінансового контролю». Обґрунтовано наукову

позицію щодо доцільності встановлення чітких юридичних обмежень дискреційних повноважень органів державного фінансового контролю; запровадження механізму запобігання зловживанню дискреційними повноваженнями, реагування на зловживання ними; санкцій за перевищення повноваження на застосування дискреції та зловживання дискрецією; судового нагляду за здійсненням органів державного фінансового контролю дискреційних повноважень; запровадження у практику діяльності органів державного фінансового контролю зобов'язань надавати обґрунтування своїх рішень, особливо тих, які зачіпають права особи.

Правові форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, залежно від здійснюваних функцій, класифіковано на: правозастосовні, правоохоронні, правозахисні.

Дістали подальшого розвитку періодизація формування і становлення правового статусу органів державного фінансового контролю в Україні як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності, визначено сім періодів і три підперіоди за певними критеріями; ознаки методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю; пропозиції щодо внесення змін у КУпАП, запропоновано додати ст. 188-40 під назвою «Невиконання законних вимог уповноважених посадових осіб Рахункової палати та інших органів державного фінансового контролю» у главу 15 розділ 2 статтю 234 «Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю» з метою удосконалення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю; наукова позиція щодо неефективності здійснення зовнішнього і внутрішнього моніторингу за діяльністю органів державного фінансового контролю. Запропоновано наділити повноваженнями щодо його здійснення Громадські ради (громадські об'єднання), які мають бути створені при кожному ОДФК. Обґрунтовано наділення таких громадських утворень контрольно-наглядовими і процесуальними функціями стосовно ОДФК та їх посадових осіб.

Виокремлено перспективні напрями формування ефективного правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю.

Ключові слова: адміністративно-юрисдикційна діяльність, адміністративні акти, відповідальність, гарантії законності, громадський контроль, дисциплінарне провадження, контроль, органи фінансового контролю, правопорушення, суб'єкти владних повноважень, повноваження, правовий статус, фінансовий контроль, фінансова діяльність, фінансовий моніторинг.

SUMMARY

Petrychuk M. V. Administrative and jurisdictional activities of the state financial control bodies in Ukraine. – Qualifying scientific work on a manuscript basis.

The dissertation for obtaining the degree of Doctor of Philosophy (PhD) in research area 08 «Law», specialty 081 «Law». State Tax University, Ministry of Finance of Ukraine. – Irpin, 2024.

The dissertation is devoted to a complex theoretical and legal study of the content and features of the administrative-jurisdictional activity of state financial control bodies in Ukraine.

The author's definition of the concept of "administrative-jurisdictional activity of state financial control bodies" is formulated; features of the administrative-jurisdictional activity of state financial control bodies are highlighted. It has been proven that administrative and jurisdictional activity is only part of the activity of state financial control bodies. The main purpose of the administrative-jurisdictional activity of the state financial control bodies is to provide a legal assessment of the compliance of the actions of controlled entities with the requirements established at the level of the relevant normative legal acts; resolution of administrative and legal disputes; detection of violations in the field of state financial control; opening

proceedings regarding the case in case of detection and imposition of administrative fines, as well as in the implementation of other administrative and jurisdictional actions of a security nature within the powers of these bodies to ensure compliance with financial legislation.

The system of principles of administrative-jurisdictional activity of state financial control bodies is substantiated, which consists of general legal, organizational principles of state financial control and special principles that meaningfully reveal the specifics of administrative-jurisdictional activity; the methods of administrative and jurisdictional activity of state financial control bodies are classified according to the following criteria: implementation subjects; functional content and purposes of application; type of jurisdictional proceedings; type of power influence; on the basis of the analysis of the procedural norms that provide for the consideration of cases of financial offenses or related to them, the following rules were singled out, which regulate: the procedure for considering cases of violations of financial discipline during operations with budget funds; authority regarding independent legal assessment of the behavior of controlled entities; the use, if necessary, of measures of an administrative and coercive nature, with which state financial control bodies are empowered; the peculiarities of the legal regulation of the administrative and jurisdictional activity of the state financial control bodies of foreign countries are determined; the expediency of forming a system of financial control subjects endowed with administrative and jurisdictional powers is substantiated. A model of such a system and its structure has been developed; it is proposed to make changes to the organizational structure of the State Treasury Service of Ukraine thanks to the creation of the Office of the General Inspector of the Treasury and to grant officials of the Office administrative and jurisdictional powers to carry out state financial control.

The conditions under which it is possible to comply with guarantees of legality of state financial control bodies during their exercise of administrative and jurisdictional powers have been defined. The scientific proposal regarding the expediency of separating within the structure of the Ministry of Finance of Ukraine a

separate Department of State Financial Control, whose powers are proposed to include the coordination of the activities of internal control bodies for the targeted use of funds from the State and local budgets of Ukraine, the formation of an information database on the detection of offenses and the issuance of decisions on them from application of administrative sanctions to offenders; the content of the concept of "guarantees of legality in the activities of state financial control bodies". The scientific position regarding the expediency of establishing clear legal limitations of the discretionary powers of state financial control bodies is substantiated; introduction of a mechanism for preventing the abuse of discretionary powers, responding to their abuse; sanctions for exceeding the authority to use discretion and abuse of discretion; judicial supervision over the exercise of discretionary powers by state financial control bodies; introduction into the practice of state financial control bodies of obligations to provide justification for their decisions, especially those that affect the rights of individuals.

Legal forms of administrative-jurisdictional activity of state financial control bodies, depending on the performed functions, are classified into: law enforcement, law enforcement, and rights protection.

The periodization of the formation and establishment of the legal status of state financial control bodies in Ukraine as subjects of administrative-jurisdictional activity was further developed, seven periods and three sub-periods were defined according to certain criteria; signs of methods of administrative and jurisdictional activity of state financial control bodies; proposals for amendments to the Code of Administrative Offenses, it is proposed to add Art. 188-40 under the title "Failure to comply with the legal requirements of authorized officials of the Accounting Chamber and other state financial control bodies" in chapter 15, section 2, article 234 "The central body of executive power implementing state policy in the field of state financial control" in order to improve administrative and jurisdictional activities of state financial control bodies; scientific position regarding the ineffectiveness of external and internal monitoring of the activities of state financial control bodies. It is proposed to empower Public Councils (public associations) to be established at each ODFC. The

endowment of such public entities with control, supervisory and procedural functions in relation to the ODFC and their officials is substantiated.

Prospective directions for the formation of effective legal support for administrative and jurisdictional activities of state financial control bodies are highlighted.

Key words: administrative-jurisdictional activity, administrative acts, responsibility, guarantees of legality, public control, disciplinary proceedings, control, financial control bodies, offenses, subjects of authority, powers, legal status, financial control, financial activity, financial monitoring.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Petrychuk M., Chekhovska I., Rudaia M., Koval O., Yatskovyna V. Influence of state financial control on state authorities functioning. *Political Questions*. 2022. 40(74), P. 347–362. URL: https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000880001200019 (Web of Science).

2. Петричук М. В. Генезис розвитку органів державного фінансового контролю в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2022. № 7. С. 270–274. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2022/63.pdf

3. Петричук М. В. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2022. № 11. С. 476–479. URL: http://lsej.org.ua/11_2022/115.pdf

4. Петричук М. В. Методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2023. № 10. С. 407–410. URL: http://lsej.org.ua/10_2023/97.pdf

5. Петричук М. В. Гарантії законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2023. № 12. С. 280–282. URL: http://lsej.org.ua/12_2023/68.pdf

6. Петричук М. В. Світовий досвід правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2024. № 1. С. 108-112. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2024/24.pdf

7. Петричук М. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю. *Ірпінський юридичний часопис :* науковий журнал. Ірпінь, 2020. Випуск 2 (4). С. 270–276. URL: https://dpu.edu.ua/araaa

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Петричук М. В., Чеховська І. В. Зарубіжний досвід у сфері державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні. *IV Всеукраїнські читання, присвячені пам'яті доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України, член-кореспондента Національної академії правових наук України Ніни Романівни Нижник* : збірник матеріалів, 27 жовтня 2020 р. Ірпінь : УДФСУ, 2020. С. 249–252.

9. Петричук М. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів Національної поліції України у сфері забезпечення прав і свобод людини. *Захист прав людини в умовах збройного конфлікту* : збірник тез доповідей Науково-практичної конференції, 15 квітня 2021 р. Київ : ГО «УКРО», 2021. С. 9–10.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ……4

ВСТУП……...5

РОЗДІЛ 1. МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ……...19

1.1. Сутність адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю у вимірі сучасних наукових досліджень…….19

1.2. Місце адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю серед інших видів їх діяльності ……..……36

1.3. Генезис правового статусу органів державного фінансового контролю як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності……..51

Висновки до розділу 1……76

РОЗДІЛ 2. ЮРИДИЧНА СУТНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ГАРАНТІЙ ЗАКОННОСТІ ЇЇ ЗДІЙСНЕННЯ……79

2.1. Принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю ……..79

2.2. Форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю ……..100

2.3. Методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю ……124

2.4. Гарантії законності реалізації адміністративних юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю ……...138

Висновки до розділу 2……..157

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ……..…162

3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю…...162
3.2. Актуальні питання формування ефективного правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю ……183
Висновки до розділу 3……205
ВИСНОВКИ……208
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……...…215
ДОДАТКИ……...249

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

Верховна Рада України – ВРУ;

Вищий орган державного фінансового контролю – ВОДФК;

Головне контрольно-ревізійне управління України – ГоловКРУ;

Державний бюджет України – Держбюджет;

Державна митна служба України – Держмитслужба;

Державна фінансова інспекція України – Держфінінспекція;

Державний фінансовий контроль – ДФК;

Державна аудиторська служба України – Держаудитслужба;

Державна служба фінансового моніторингу України – Держфінмоніторинг;

Європейський Союз – ЄС;

Кабінет Міністрів України – КМУ;

Кодекс України про адміністративні правопорушення – КУпАП;

Кодекс адміністративного судочинства України – КАС України;

Міністерство фінансів України – Мінфін;

Орган державного фінансового контролю – ОДФК;

Орган фінансового контролю – ОФК;

Українська Народна Республіка – УНР;

Фінансовий контроль – ФК.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Євроінтеграційний шлях України і правовий режим воєнного стану обумовили потребу у системних змінах у діяльності органів державної влади, зокрема і органів державного фінансового контролю, і подальше реформування усіх сфер діяльності нашої держави. Очевидними стали питання щодо меж і активності контролю в усіх сферах суспільних відносин, відповідності стандартів фінансового контролю новим викликам. З одного боку, регулярний і системний контроль сприяє зменшенню порушень правових приписів, а з іншого – відволікає підконтрольних суб'єктів від виконання своїх основних функцій: забезпечення сталого функціонування суспільства та захисту населення в умовах, коли агресор постійно намагається знищити цивільну інфраструктуру, завдаючи збитки державі і громадянам. У зв'язку із цим актуальним видається пошук оптимальних, за існуючих умов, трансформаційних інституційних перетворень, процесуальних моделей реалізації органами державного фінансового контролю повноважень юрисдикційного характеру, що зі свого боку актуалізує проблему вдосконалення правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю.

Окремої уваги заслуговує аналіз базових категорій адміністративно-юрисдикційної діяльності з позицій принципів демократизму, людиноцентризму, гласності, відкритості, а також форм і методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю й обґрунтування системних організаційно-правових заходів, які потребують першочергового впровадження, зокрема й у досліджуваній сфері.

Наведене вище обумовлює доцільність здійснення поглибленого аналізу питання щодо сутності та змісту адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, що зі свого боку доводить потребу у зверненні до робіт учених, які досліджують фінансовий

контроль, правовий статус органів фінансового контролю: С. Базика, Л. Борисенко, О. Василик, Н. Виговська, В. Горий, Е. Дмитренко, С. Дячек, І. Дрозд, Л. Касьяненко, О. Койчева, О. Малецька, Ю. Кузьменко, В. Кібець, М. Крутько, Б. Павленко, В. Пацкан, І. Попадинець, П. Петренко, В. Піхоцький, В. Прасюк, Л. Савченко, О. Ткач, С. Філоненко, М. Шестерняк, Н. Шульга, І. Чумакова, І. Якимчук.

Окремим питанням удосконалення адміністративно-юрисдикційних повноважень органів фінансового контролю, адміністративно-юрисдикційної діяльності окремих державних органів присвячено роботи Н. Атаманчук, Л. Анохіної, О. Безпалової, В. Бердник, М. Глух, О. Іщук, Ю. Руснак, С. Комісарова, Т. Костюк, О. Мельник, M. Lewans, О. Панасюк, І. Панової, В. Пінчука, А. Пилипенко, A. Sugasty, П. Серватюк, І. Шопіної, Ю. Шильник, Б. Шведа, S. Yankulova та інших.

Теоретико-правовою основою дослідження стали праці вчених з адміністративного та фінансового права: В. Авер'янова, В. Галунька, Г. Гуцаленко, С. Гусарова, Л. Васільєва, Н. Дацій, О. Джафарової, В. Зьолки, Р. Калюжного, В. Колпакова, Т. Коломоєць, О. Кузьменко, Т. Мацелик, Р. Мельника, М. Тищенка, Х. Ярмакі та багатьох інших.

Окремо звертаємо увагу на роботи, у яких піддано аналізу організаційно-правові форми фінансового контролю (І. Попадинець, м. Хмельницький, 2020 р.), адміністративно-правове регулювання фінансового контролю в Україні (В. Прасюк, м. Запоріжжя, 2020 р.), проблеми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю (зокрема, митних органів) (С. Коробенко, м. Київ, 2021 р.), взаємодії між органами публічного адміністрування та суб'єктами підприємницької діяльності в Україні (В. Іняхін, м. Харків, 2023 р.).

Напрацювання вказаних учених та інших науковців є основою поглибленого аналізу проблем адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю й особливостей її здійснення,

враховуючи зміни у законодавстві та реалії триваючого воєнного стану в Україні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження спрямоване на реалізацію Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30 вересня 2019 року № 722/2019, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року № 179, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р, Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки, затвердженої рішенням Рахункової палати від 29 липня 2019 № 18-1.

Тему дисертаційного дослідження затверджено вченою радою Університету державної фіскальної служби України (протокол № 13 від 26 листопада 2020 року).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі теоретичних узагальнень досягнень юридичної науки, критичного аналізу норм чинного законодавства у сфері фінансового контролю, правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів фінансового контролю, аналізу їх правозастосовної діяльності визначити сутність адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю та її місце серед інших видів їх діяльності й обґрунтувати напрями удосконалення правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких *завдань*:

– проаналізувати сутність адміністративно-юрисдикційної діяльності у вимірі сучасних наукових досліджень;

– визначити місце адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю серед інших видів діяльності;

– здійснити аналіз генезису правового статусу органів державного фінансового контролю в Україні як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності;

– визначити принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю;

– виокремити форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю;

– систематизувати методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю;

– здійснити аналіз змісту поняття «гарантії законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю» та виокремити умови, за яких можливим є дотримання гарантій законності органами державного фінансового контролю під час реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень;

– на основі аналізу зарубіжного досвіду виокремити основні напрями удосконалення правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні;

– визначити перспективні напрями удосконалення правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю та розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення національного законодавства у досліджуваній сфері.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері діяльності органів державного фінансового контролю в України.

Предметом дослідження є адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальні та спеціальні методи наукового пізнання, застосування яких зумовлене особливостями адміністративно-юрисдикційної діяльності органів

державного фінансового контролю в Україні. У ході дослідження проблеми визначення сутності та змісту адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю використано системний підхід, застосування якого разом із діалектичним методом забезпечує всебічність і цілісність наукового аналізу.

За допомогою логіко-семантичного аналізу побудовано, поглиблено й конкретизовано категоріальний апарат (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4). Системно-структурний метод застосовано разом із формально-юридичним і компаративним аналізом, що дозволило систематизувати наукові дослідження проблеми визначення сутності адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, обґрунтувати поняття адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю та виокремити особливості такої діяльності (підрозділ 1.1), визначити ознаки фінансового контролю та місце адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю серед інших видів діяльності цих органів (підрозділ 1.2), здійснити аналіз генезису правового статусу органів державного фінансового контролю в Україні як суб’єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності (підрозділ 1.3). Метод класифікації та групування покладено в основу виокремлення принципів і форм адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю (підрозділи 2.1, 2.2), здійснення систематизації методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю (підрозділ 2.3). Системний аналіз у поєднанні із методом правового моделювання та порівняльно-правовим методом дозволили визначити умови, за яких можливим є дотримання гарантій законності органів державного фінансового контролю під час реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень (підрозділ 2.4), сформулювати основні напрями удосконалення правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні (розділ 3).

Індуктивний, дедуктивний і статистичний методи застосовано для узагальнення й аналізу емпіричної інформації за тематикою дослідження (розділи 1–2). У роботі також застосовані нормативний, сходження від абстрактного до конкретного, ретроспективний, соціологічний, а також методи прогнозування: експертних оцінок, екстраполяції, аналогії.

Нормативною основою дослідження є Конституція України, міжнародні конвенції, згоду на обов'язковість яких надала Україна, акти чинного законодавства, якими урегульовано відносини у сфері адміністративно-юрисдикційних проваджень у діяльності органів державного фінансового контролю. Використовувались рішення Європейського суду з прав людини, постанови Верховного Суду у справах, що випливають із фінансових правовідносин.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані, які характеризують адміністративно-юрисдикційну діяльність органів державного фінансового контролю, узагальнення результатів їх практичної діяльності, матеріали судової практики, політико-правова публіцистика, довідники, результати опрацювання світового досвіду правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексних досліджень, в якому із використанням сучасних методів наукового пізнання і з урахуванням новітніх досягнень правничої науки розкрито зміст та особливості адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні. За результатами проведеного дослідження сформульовано й обґрунтовано чимало нових наукових положень, висновків і пропозицій, що мають важливе теоретичне та практичне значення, зокрема:

вперше:

– сформульовано авторське визначення поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю». Це

діяльність органів державного фінансового контролю, які уповноважені розглядати справи щодо правильності ведення, повноти обліку та достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій із бюджетними коштами; збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; балансу фінансових інтересів держави і бізнесу; надавати правову оцінку виявлених у процесі проведення перевірок факторів правопорушень; ухвалювати рішення як юридичний акт; вирішувати адміністративно-правові спори; накладати адміністративні стягнення за результатами перевірки діяльності підконтрольних суб'єктів у разі виявлення ознак правопорушень, а також здійснювати інші адміністративно-юрисдикційні дії забезпечувального характеру в межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства;

– обґрунтовано систему принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, яка складається із загальноправових принципів здійснення державного фінансового контролю: функціональних (верховенство права; гласність і відкритість; об'єктивність; стратегічна спрямованість) та організаційних (системність; незалежність органів державного фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів: організаційна, функціональна, особиста та фінансова; координація під час здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органами державного фінансового контролю), а також спеціальних, що змістовно розкривають специфіку адміністративно-юрисдикційної діяльності (всебічний, повний та об'єктивний розгляд справи; пропорційність міри відповідальності вчиненому правопорушенню; взаємодія з іншими органами влади та громадськістю);

– визначено метод адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю як сукупність прийомів (способів) впливу

органів державного фінансового контролю у процесі здійснення контрольних функцій на підконтрольні об’єкти, які застосовують у визначених законодавством межах, з метою забезпечення фінансової дисципліни та накладання адміністративних стягнень за результатами перевірки діяльності підконтрольних суб’єктів у разі виявлення ознак правопорушень;

– класифіковано методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю за критеріями: суб’єктами реалізації; функціональним змістом і цілями застосування; видом юрисдикційного провадження; видом владного впливу;

– на підставі аналізу процесуальних норм, які забезпечують розгляд справ про фінансові правопорушення або пов’язані з ними, виокремлено норми, що регламентують: порядок розгляду справ про порушення фінансової дисципліни під час здійснення операцій із бюджетними коштами; повноваження щодо самостійної правової оцінки поведінки підконтрольних суб’єктів; вживання в разі необхідності заходів адміністративно-примусового характеру, якими наділені органи державного фінансового контролю;

– визначено особливості правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю зарубіжних країн: 1) розмежування функцій органів державного фінансового контролю та застосування санкцій за порушення фінансового законодавства між різними органами публічної адміністрації; 2) виокремлення адміністративних розслідувань у самостійну правову форму діяльності органів державного фінансового контролю, що існує поза процесуальною формою провадження у справах про адміністративні правопорушення; 3) надання права органам державного фінансового контролю проводити адміністративні розслідування як за результатами державного фінансового аудиту, так і з власної ініціативи; 4) застосування переважно дисциплінарної та кримінальної відповідальності за порушення фінансового законодавства; 5) дискреційність у застосуванні адміністративно-юрисдикційних повноважень; 6) наявність гарантованого законом швидкого й оперативного

зв’язку з керівниками органів публічної адміністрації, щодо яких проводять заходи державного фінансового контролю, та правоохоронними органами; 7) організація взаємодії органів державного фінансового контролю з іншими зацікавленими органами, насамперед в організаційній формі, з метою повного і всебічного з’ясування обставин справи; 8) можливість делегування частини повноважень недержавним суб’єктам;

– обґрунтовано доцільність формування системи суб’єктів фінансового контролю, наділених адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Розроблено модель такої системи та запропоновано її структуру;

– запропоновано внести зміни в організаційну структуру Державної казначейської служби України завдяки створення у ній Офісу Генерального інспектора Казначейства та наділити посадових осіб Офісу адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю;

удосконалено:

– наукові підходи до визначення складових елементів змісту поняття адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю: а) охоплення суспільних відносин у сфері державного контролю; б) чітко визначене коло посадових осіб, які уповноважені застосовувати адміністративно-правові та фінансово-правові санкції; в) індивідуальний розгляд справи щодо правильності ведення, повноти обліку та достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства у процесі здійснення операцій із бюджетними коштами; г) закріплена нормативно-правовими актами спеціалізація щодо розгляду правопорушень у сфері здійснення державного фінансового контролю; д) обсяг прав щодо накладання адміністративних стягнень чітко регламентований; е) право накладати адміністративні стягнення за результатами перевірки діяльності об’єктів контролю;

– наукову пропозицію стосовно доцільності виокремлення у структурі Міністерства фінансів України окремого Департаменту державного фінансового контролю, до повноважень якого запропоновано віднести координацію діяльності органів внутрішнього контролю за цільовим використанням коштів Державного та місцевих бюджетів України, формування інформаційної бази даних про виявленні правопорушення та винесення щодо них рішень із застосування до правопорушників адміністративних санкцій;

– зміст поняття «гарантії законності в діяльності органів державного фінансового контролю». Це закріплена в нормах права система адміністративно-правових засобів, які сприяють реалізації визначених правових норм, що мають регламентувати адміністративну діяльність органів державного фінансового контролю, а також способи, що забезпечують у цій сфері діяльності чітке дотримання, застосування законів і підзаконних нормативних актів, правильне використання прав, виконання обов’язків усіма учасниками адміністративних правовідносин, запобігання та припинення правопорушень у фінансові сфері і притягнення правопорушників до юридичної відповідальності;

– обґрунтування наукової позиції щодо доцільності встановлення чітких юридичних обмежень дискреційних повноважень органів державного фінансового контролю; запровадження механізму запобігання зловживанню дискреційними повноваженнями, реагування на зловживання ними; санкції за перевищення повноваження на застосування дискреції і зловживання дискрецією; судовий нагляду за здійсненням органів державного фінансового контролю дискреційних повноважень; запровадження у практику діяльності органів державного фінансового контролю зобов’язань надавати обґрунтування своїх рішень, особливо тих, які зачіпають права особи;

– розуміння поняття «гласність» у діяльності органів державного фінансового контролю. Це – прозора діяльність державних органів щодо розгляду фінансових питань, можливість доступу представницьких органів

до фінансових документів, висновків щодо діяльності відповідних контрольних органів. Поняття «відкритість» означає відкриту інформаційну позицію, подачу повної, об'єктивної, достовірної інформації щодо результатів діяльності органів державного фінансового контролю до відома громадськості;

– ознаки правової форми діяльності органів державного фінансового контролю: 1) передбачає наявність нормативно-правового акта для визначення правового статусу та повноважень контролюючих органів; 2) реалізується уповноваженими на таку діяльність суб'єктами; 3) здійснюється виключно у межах правових повноважень і визначеної законом компетенції; 4) пов'язана із реалізацією норм матеріального чи процесуального права як підстави для можливої поведінки на кожному етапі діяльності; 5) документальне фіксування контрольної діяльності та її результатів;

дістали подальшого розвитку:

– систематизація наукових підходів до розуміння сутності адміністративно-юрисдикційної діяльності за критеріями: ознаки, особливості здійснення, обсяг змістовного навантаження;

– періодизація формування і становлення правового статусу органів державного фінансового контролю в Україні як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності, визначено сім періодів і три підперіоди за такими критеріями: 1) органи фінансового контролю, які були створені у певний історичний період; 2) нормативно-правова основа утворення та функціонування органів фінансового контролю; 3) мета діяльності органів фінансового контролю; 4) форми та методи діяльності органів фінансового контролю; 5) адміністративно-юрисдикційні повноваження органів фінансового контролю;

– наукова позиція щодо неефективності здійснення зовнішнього і внутрішнього моніторингу за діяльністю органів державного фінансового контролю. Запропоновано наділити повноваженнями щодо його здійснення

Громадські ради (громадські об’єднання), які мають бути створені при кожному ОДФК. Обґрунтовано наділення таких громадських утворень контрольно-наглядовими і процесуальними функціями стосовно ОДФК та їх посадових осіб;

– питання застосування електронних та інноваційних форм, зокрема штучного інтелекту й автоматизованого аналізу, для виявлення порушень у фінансовій сфері;

– наукова пропозиція створення єдиної концепції принципів діяльності органів державного фінансового контролю та їх законодавчого закріплення. З огляду на зазначене пропонується доповнити Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» нормою, де закріпити основні принципи діяльності органів державного фінансового контролю;

– класифікація правових форм адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю залежно від здійснюваних функцій;

– ознаки методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю: а) мають застосування для забезпечення режиму законності та фінансової дисципліни у процесі здійснення операцій із бюджетними коштами; б) спрямовані на запобігання та припинення правопорушень у фінансовій сфері; в) відображають державно-владний характер органів фінансового контролю на підконтрольні об’єкти; г) мають застосування у визначених законодавством межах; д) впливають на поведінку чи процес; е) мають використання задля досягнення певного результату, а саме дотримання учасниками фінансової дисципліни у сфері обігу бюджетних коштів і збереження державних фінансових ресурсів; ж) першочергово регламентують порядок застосування примусових заходів.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації положення, висновки та рекомендації можуть бути використані у: *науково-дослідній сфері* – як методологічне підґрунтя для

подальших теоретико-правових досліджень проблемних питань, пов'язаних із удосконаленням правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні; *правотворчій діяльності* – під час розробки й удосконалення нормативно-правових актів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання адміністративно-юрисдикційних повноважень органів державного фінансового контролю в Україні; *правозастосовній практиці* – для вдосконалення діяльності органів державного фінансового контролю в Україні; *освітньому процесі* – під час викладання навчальних дисциплін, а також у процесі підготовки підручників і навчальних посібників із дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Податкове право», «Митне право».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною, завершеною науковою працею. Сформульовані в ній положення, узагальнення, висновки, рекомендації та пропозиції обґрунтовано на підставі самостійно проведених досліджень.

У науковій статті «Influence of state financial control on state authorities functioning», опублікованій у співавторстві з Chekhovska I., Rudaia M., Koval O., Yatskovyna V., автором особисто обгрунтовано пріоритетність трьох векторів розвитку у сфері державного фінансового контролю: розробка законодавчої основи і єдиної методології державного фінансового контролю, його стандартів; формування чіткої структури суб'єктів державного контролю; запровадження сучасних інформаційних і інноваційних технологій у сферу державного фінансового контролю, які повинні містити єдині критерії контрольної діяльності.

У тезах доповіді «Зарубіжний досвід у сфері державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні», опублікованих у співавторстві з І. Чеховською, автором особисто виокремлені основні ознаки органів державного фінансового контролю в зарубіжних країнах та визначені їх юрисдикційні повноваження.

Ідеї та розробки, що належать співавторам, разом з якими були опубліковані наукові статті, в дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження обговорювались на засіданні кафедри фінансового та податкового права навчально-наукового інституту права Державного податкового університету та були апробовані на науково-практичних конференціях, зокрема таких: «Всеукраїнські читання, присвячені пам'яті доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України, член-кореспондента Національної академії правових наук України Ніни Романівни Нижник» (м. Ірпінь, 2020); «Захист прав людини в умовах збройного конфлікту» (м. Київ, 2021).

Публікації. Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження висвітлено у 9 наукових публікаціях, серед яких: 6 статтей у виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 1 стаття у періодичному науковому виданні, проіндексованому у базі даних Web of Science та 2 тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що налічують дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел (318 найменувань на 34 сторінках) і двох додатків (на 3 сторінках). Загальний обсяг дисертації становить 260 сторінок, з яких основного тексту – 214 сторінок.

РОЗДІЛ 1
МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю у вимірі сучасних наукових досліджень

Проблематика визначення сутності адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю набуває дедалі більшої актуальності. Це пов’язано, по-перше, із військовим станом, який запроваджено з лютого 2022 року в Україні, і необхідністю ефективного витрачання бюджетних коштів. По-друге, посиленням вимог суспільства до діяльності публічної адміністрації та запобігання і виявлення фактів корупційних правопорушень. По-третє, вибір України як майбутньої країни Європейського Союзу обумовлює трансформацію не лише законодавства і наближення його до законодавства країн ЄС, а й запровадження ефективних механізмів забезпечення прав і свобод людини у сфері адміністративно-юрисдикційної діяльності.

Наведена актуальність дослідження тематики адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю вимагає окремого дослідження понятійно-категоріального апарату з метою подальшого дослідження змісту поняття адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, виокремлення його ознак і визначення особливостей.

Відтак цікавим буде дослідження змісту поняття «юрисдикція». У словнику української мови наводиться таке тлумачення досліджуваного терміна: «1. Право чинити суд, розглядати і вирішувати правові питання. 2. Сфера, на яку поширюється таке право» [1]. Таке саме тлумачення наводиться й у тлумачному словнику української мови [2], і в

етимологічному словнику української мови [3]. У юридичному словнику вказано, що «юрисдикція» латинського походження і складається з двох основ: jus (право) і dico (кажу), й означає сукупність встановлених законом або іншим нормативно-правовим актом повноважень органів публічної адміністрації вирішувати правові спори і справи про правопорушення, тобто оцінювати дії фізичної особи або іншого суб'єкта права з точки зору їхньої правомірності, застосовувати юридичні санкції до правопорушників [4, с. 870].

Одразу варто зазначити, що чинним законодавством поняття «юрисдикція» не регламентовано. Власне, саме цим і пояснюються наукові дискурси щодо його змісту.

У наукових працях учені доволі довго ототожнювали юрисдикцію із судочинством, мабуть, це пов'язано із тим, що у перекладі із латинської мови юрисдикція означає судочинство (jurisdictio) [5, с. 14]. Так, наприклад, В. Пінчук, досліджуючи зміст поняття, відмічає, що юрисдикцією є «судочинство, підсудність, підвідомчість справ суду» [6, с. 193]. Варто також зазначити, що юрисдикцію як компетенцію судових органів розглядали В. Ковальський і В. Гіжевський [7, с. 525]. Згодом тлумачення досліджуваного терміна дещо змінилось і наразі більшість вітчизняних учених визначає його як сукупність повноважень відповідних державних органів вирішувати правові спори і справи про правопорушення. Відтак юрисдикція, на думку вітчизняних учених, тлумачиться як «вид діяльності органів державної влади безпосередньо пов'язаних з охороною суспільних відносин і полягає в розгляді державними органами юридичної справи за сутністю та прийняття щодо неї рішення, виконання якого може забезпечуватися примусовою силою держави» [5, с. 15]. Майже схоже поняття наводить у власній праці В. Глуховеря [8, с. 12]. Зміст юрисдикції як кола «повноважень особи або органу із правової оцінки конкретних фактів, зокрема з розв'язання спорів і застосування санкцій відповідно до закону» наведено у працях інших учених [9, с. 8].

Також варто звернути увагу, що залежно від органів публічної адміністрації, які здійснюють юрисдикційну діяльність (у нашому випадку органи державного фінансового контролю), від характеру правопорушень і санкцій, які ці органи можуть застосовувати до порушників, виокремлюють декілька видів юрисдикції: судову, кримінально-правову, адміністративну, господарську, цивільну, дисциплінарну.

Поняття «юрисдикція» тлумачать різні фахівці у галузі права, зокрема адміністративного, кримінального, міжнародного, господарського тощо. Відповідно, зміст поняття залежить від предметної особливості та має деякі ознаки практичного застосування у певній галузі права (судочинстві, процесах).

Підсумовуючи проведене дослідження змісту поняття «юрисдикція», маємо можливість виокремити різні підходи до трактування його змісту:

– як судочинство, підсудність, підвідомчість справ суду;

– як сукупність повноважень відповідних державних органів вирішувати правові спори і справи про правопорушення;

– залежно від галузевої спрямованості (застосування у певній галузі права (судочинстві, процесах);

– як «вид діяльності органів державної влади безпосередньо пов’язаних з охороною суспільних відносин і полягає в розгляді державними органами юридичної справи за сутністю та прийняття щодо ній рішення, виконання якого може забезпечуватися примусовою силою держави» [10];

– як «коло повноважень особи або органу з правової оцінки конкретних фактів, зокрема з розв’язання спорів і застосування санкцій відповідно до закону» [10];

– як особливий вид правозастосовної діяльності органів публічної адміністрації, яким на законодавчому рівні надано повноваження щодо розгляду правових спорів, справ про правопорушення у встановленій законом процесуальній формі та накладення адміністративних стягнень.

Оскільки предметом нашого дослідження є адміністративна юрисдикція органів державного фінансового контролю, то саме на ній зосередимо увагу.

Проте перш ніж перейти до розгляду змісту поняття «адміністративна юрисдикція органів державного фінансового контролю», варто дослідити зміст поняття адміністративна юрисдикція.

Так, О. І. Безпалова, досліджуючи зміст поняття «адміністративна юрисдикція», вказує на те, що «це *особливий вид* правозастосовної діяльності *органів публічної адміністрації*, яким на законодавчому рівні *надано повноваження* щодо розгляду адміністративно-правових спорів, справ про адміністративні правопорушення *у встановленій законом адміністративно-процесуальній формі* (без звернення до суду) та *накладення адміністративних стягнень*» [11, с. 142].

Українські учені С. Комісаров [12, с. 101] та О. Безпалова [11, с. 139] у своїх працях зазначають, що вперше дослідила зміст поняття «адміністративна юрисдикція» Н. Саліщева, яка вказала на те, що це «окремий вид виконавчої та розпорядницької діяльності» [12, с. 101], вона пов’язана з можливістю реалізації у примусовому порядку, який виписаний у нормативно-правових актах і визначає «права й обов’язки учасників матеріальних адміністративних правовідносин» [12, с. 101].

Досліджуючи зміст поняття «адміністративна юрисдикція», учені довели доцільність його розгляду у широкому і вузькому значенні. Вузький зміст полягає в обмеженні щодо розгляду адміністративно-правових спорів, справ про адміністративні правопорушення у встановленій законом адміністративно-процесуальній формі спеціально на те уповноваженими органами публічної адміністрації, які наділені відповідними повноваженнями розглядати спори і, за потреби, накладати адміністративні стягнення. Є й інший погляд на адміністративну юрисдикцію як на «правоохоронну діяльність органів державної влади і місцевого самоврядування,

уповноважених розглядати і вирішувати справи про адміністративні правопорушення» [13, с. 49].

Обґрунтованою виглядає позиція В. Зьолки, яка вважає, що в адміністративно-правовій науці домінує вузький підхід до розуміння змісту поняття «адміністративна юрисдикція» як діяльності з розгляду і вирішення справ про адміністративні правопорушення [14, с. 218].

Варто зазначити, що у багатьох наукових працях домінує позиція, що адміністративна юрисдикція є частиною виконавчо-розпорядчої діяльності (правоохоронної, правозастосовної та підзаконної за своїм характером) [5; 9; 11].

Відтак можна зробити висновок, що адміністративна юрисдикція у вузькому сенсі передбачає діяльність з розгляду справ про адміністративні правопорушення та винесення постанов у встановлених законом формах. Отже, обов'язковою умовою здійснення юрисдикційної діяльності є наявність спору про право або встановлення факту вчинення адміністративного правопорушення. У зв'язку з цим О. Безпалова виокремлює такі основні функції адміністративної юрисдикції, як охоронна, регулятивна та виховна [11, с. 141].

У широкому сенсі вважають, що адміністративна юрисдикція охоплює широке коло питань, які виникають між державою та громадянином під час реалізації повноважень органами публічної адміністрації.

Зарубіжні вчені, досліджуючи зміст поняття «адміністративна юрисдикція», вказують на те, що це особливий процес, у якому висуваються претензії до державної адміністрації і який спрямований на захист прав особи, що передбачено законами, від адміністративних дій, які можуть нашкодити такій особі [15].

На думку О. Іщука, адміністративна юрисдикція у широкому сенсі має розглядатись «як врегульована законом діяльність уповноваженого органу державної влади, посадової особи щодо вирішення індивідуальних адміністративних справ (спорів), пов'язаних з адміністративно-правовими відносинами громадянина або недержавної організації з державним органом

(його посадовою особою) під час здійснення цим органом публічної влади». Учений стверджує, що вона відбувається в межах розгляду будь-якого публічно-правового спору, зокрема адміністративне судочинство [16, с. 423].

Аргументованою виглядає позиція Л. Анохіної, яка розмежовує поняття «адміністративна юрисдикція» на дві частини – статичну (як сукупність повноважень суб'єкта адміністративної юрисдикції) і функціонально-динамічну (як особливий вид правозастосовної діяльності) [17, с. 5].

З огляду на вищезазначене можна зробити висновок, що у науці адміністративного права сформувалось декілька підходів щодо визначення змісту, обсягу й особливостей адміністративної юрисдикції.

Окремо звертаємо увагу на те, що адміністративна юрисдикція є одним із видів юрисдикційної діяльності органів публічної адміністрації, виступає складовою частиною реалізації публічної влади. Тобто за допомогою цього виду діяльності орган публічної адміністрації аналізує поведінку суб'єкта владного впливу на предмет відповідності (дотримання ним) нормам права (правових вимог). Отже, основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності полягає, по-перше, у здійсненні правової оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права; по-друге, у разі виявлення ознак правопорушення відкриття провадження щодо справи і, як наслідок, застосування до такого правопорушника адміністративних стягнень; по-третє, виконання рішень, які винесені у справі.

Зважаючи на наведене вище, є доцільність розгляду також поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність».

Перш ніж підійти до розгляду змісту самого поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність», звернемо увагу на його ознаки. На думку В. Пінчука, ознаками адміністративно-юрисдикційної діяльності є «унормованість (тобто чітка визначеність у чинному законодавстві), наявність охоронюваних законом суспільних відносин, що забезпечуються в адміністративний спосіб; обов'язковість результату розгляду адміністративної справи до звернення до суду (шляхом винесення

попередження, накладення штрафу, штрафних балів); право накладати адміністративні стягнення на місці вчинення правопорушення» [6, с. 193].

Виокремлюють і інші ознаки адміністративно-юрисдикційної діяльності (з урахуванням специфіки предмета дослідження), до яких відносять: «а) здійснюється спеціально уповноваженими посадовими особами відповідних органів; б) основна мета такої діяльності – забезпечення прав і свобод людини і громадянина, захист громадського порядку та безпеки, встановленого порядку управління; в) обов'язкова наявність правового спору; г) обов'язковість ухвалення рішення як юридичний акт; д) не всі служби і їх посадові особи, які здійснюють адміністративно-юрисдикційну діяльність, мають юрисдикційні повноваження; е) розгляд кожної справи індивідуально; ж) розгляд індивідуальних адміністративних справ здійснюється на основні нормативно-правових актів, які закріплюють порядок розгляду скарг на неправомірні дії або бездіяльність правоохоронних органів та їх посадових осіб, які порушують права і законні інтереси громадян» [18].

Відмічають також риси, які властиві саме адміністративно-юрисдикційній діяльності: наявність правового спору (або правопорушення); індивідуальні адміністративні справи, у процесі вирішення яких здійснюється правова оцінка поведінки (дій) сторін; процесуально-правове регулювання [19, с. 21].

Отже, з огляду на зміст поняття «ознака», яке тлумачиться як риса, властивість, особливість [1, с. 655], можемо виокремити основні ознаки поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність».

Використовуючи проведене попереднє дослідження, спробуємо визначити за допомогою методу екстраполяції основні ознаки поняття адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю (на прикладі Державної аудиторської служби України, Рахункової палати). Так, метою діяльності Державної аудиторської служби України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю (що

передбачає, зокрема, здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів) [20].

Відповідно до підпункту 3 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України [20] (далі – Положення) «реалізує державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель; перевірки закупівель». У підпункті 4 пункту 4 Положення законодавцем чітко окреслено напрями і сфери державного контролю, а у підпункті 8 пункту 4 виписано заходи, які мають право вживати посадові особи Держаудитслужби до порушників, і заходи щодо запобігання таким правопорушенням у майбутньому [20]. У підпункті 9 пункту 4 законодавець вказує на те, що посадові особи Держаудитслужби України мають право вживати в установленому порядку заходи до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та наділені правом притягнення до відповідальності винних осіб. Отже, маємо таку ознаку, як наявність суспільних відносин, які охороняють і забезпечують в адміністративний спосіб.

У Положенні також визначено коло суб’єктів, які уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль, зокрема, йдеться про голову Держаудитслужби (п. 11 Положення), заступників голови, працівників структурних підрозділів Держаудитслужби, посадових осіб міжрегіональних територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Держаудитслужби, представників Держаудитслужби в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу (підпункт 10 пункт 4 Положення).

Положенням про Державну аудиторську службу України [20] та іншими нормативно-правовими актами передбачено юрисдикційні повноваження таких суб’єктів.

Під час здійснення своєї діяльності, а саме здійснення державного контролю посадовими особами можуть бути виявлені, наприклад, такі порушення, як: нецільове, неефективне використанням і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; недостовірність визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників і невідповідність взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); недотримання законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів або ж недотримання законодавства про закупівлі та інші порушення. Вони можуть бути предметом правого спору.

Також можна навести приклад ще одного органу, метою діяльності якого є здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Такий державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою завдяки здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів (п. 2 статті 4 Закону України «Про Рахункову палату» [21]).

Такий аудит здійснюється Рахунковою палатою засобом проведення перевірки, повноти обліку та достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами (п. 3 статі 4 Закону України «Про Рахункову палату» [21]). У ході проведення таких перевірок зазвичай є предмет правового спору. Наведемо приклад проведення перевірки Рахунковою палатою ефективності витрачання бюджетних коштів на бюджетну програму за КПКВК 2311470 «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на створення оперативно-диспетчерських служб, на реалізацію пілотного проєкту щодо розвитку системи екстреної медичної допомоги у Вінницькій, Донецькій, Одеській, Полтавській, Тернопільській

областях та м. Київ» [22]. Було передбачено майже 819 млн грн. Перевіркою встановлено неефективне використання коштів головним розпорядником – МОЗ України, внаслідок чого потреби центрів екстреної медичної допомоги не було забезпечено у належний спосіб. Придбано 48 % від запланованого. Цьому спряла надмірна лібералізація МОЗ України закупівлі ССТ, численні порушення і недоліки, що були допущені на всіх етапах управління бюджетними коштами. Такий стан справ призвів до невикористання «за призначенням 114,6 млн грн субвенції, неефективне використання 252,1 млн грн і використання з порушенням законодавства 86,2 млн грн коштів державного і місцевого бюджетів. Також через незастосування штрафних санкцій, передбачених договорами і законодавством, за фактами несвоєчасного та невідповідної якості постачання товарно-матеріальних цінностей вартістю 248,1 млн грн покупцями (одержувачами бюджетних коштів) не одержано доходів на 102,2 млн грн, з них 61,3 млн грн втрачено» [23].

Також у ході перевірки були наявні порушення Закону України «Про публічні закупівлі» [24] з боку уповноважених осіб МОЗ України. Так, виявлено факти порушення під час закупівлі автомобілів для екстреної медичної допомоги у ТОВ «Автоспецпром» та ТОВ «ВіДі Юнікомерс». Було закуплено автомобілі із «неналежною якістю окремих агрегатів або обладнання». У 167 автомобілів, які були закуплені у м. Київ, Вінницькій, Тернопільській областях, виявлено відсутність електропідігріву лобового скла загальною вартістю майже 3,8 млн грн, що створює ризики для безпечної експлуатації у зимовий період; 76 автомобілів цього самого постачальника не укомплектовано передбаченими у договорах постачання редукторами для підключення портативних балонів із киснем до апаратів ШВЛ марки SIRIO S2/T, що унеможливлює їх автономне використання для надання ЕМД поза межами санітарних автомобілів. Унаслідок незастосування передбачених договорами штрафних санкцій за постачання невідповідного товару покупцями (розпорядниками) не одержано доходів на суму 40,9 млн грн, чим створено ризики заподіяння їм матеріальної шкоди

(збитків) у разі не стягнення штрафних санкцій у межах скороченого строку позовної давності» [25].

Суб'єктний склад Рахункової палати та правовий статус її членів і посадових осіб визначено у розділі 3 Закону України «Про Рахункову палату» [21].

За результатами проведеного аудиту складається акт і звіт. В акті зазначають «фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків, факти неефективного використання коштів державного бюджету. В акті наводиться перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту» (стаття 34 Закону України «Про Рахункову палату» [21]). У разі виявлення правопорушень складається протокол про адміністративне правопорушення [26].

Отже, основними ознаками адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є: чітко визначена мета такої діяльності; наявність суспільних відносин, які охороняють і забезпечують в адміністративний спосіб; коло суб'єктів, уповноважених здійснювати таку діяльність; юрисдикційні повноваження таких суб'єктів; наявність правового спору; процесуально-правове регулювання; рішення у вигляді юридичного факту.

Окремо варто дослідити також зміст самої адміністративно-юрисдикційної діяльності і на підставі проведеного дослідження з урахуванням щойно визначених ознак адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю спробувати сформулювати авторське визначення поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність» органів державного фінансового контролю.

Українській учений Д. Калаянов, досліджуючи зміст адміністративно-юрисдикційної діяльності виокремлює такі характеристики досліджуваного поняття, до яких належать: «1) великий спектр суспільних відносин, що

охороняються адміністративно-юрисдикційним способом; 2) значний обсяг прав щодо накладення адміністративних стягнень порівняно з іншими суб'єктами юрисдикції; 3) широке коло посадових осіб, які мають право застосовувати адміністративно-правові санкції; 4) визначена нормативно-правовими актами спеціалізація щодо розгляду адміністративно-юрисдикційних справ; 5) право накладати адміністративні стягнення на місці вчинення правопорушення» [27, с. 74].

Характеризуючи зміст адміністративно-юрисдикційної діяльності, С. Комісаров звертає увагу на те, що така діяльність «пов'язана із застосуванням адміністративних стягнень за вчинення адміністративних правопорушень» [12, с. 103], і наводить декілька аргументів на підтвердження своєї позиції. Учений вважає, що це вид діяльності органів публічної адміністрації, який виникає на підставі правового спору, пов'язаного із вчиненням адміністративних правопорушень. Учений вказує на те, що законодавством визначено коло суб'єктів, які можуть застосовувати адміністративні стягнення за вчинення адміністративних правопорушень, виписані їх права та обов'язки у разі здійснення провадження. Також чітко виписані вимоги до процесуальних документів і заходи державного примусу, що можуть бути застосовані до правопорушників. Крім того, акцентовано увагу на те, що за результатами діяльності обов'язковою умовою є прийняття правового акта, у якому зазначається рішення у конкретній адміністративній справі [12, с. 103–104].

Досліджуючи зміст адміністративно-юрисдикційної діяльності, зарубіжний учений A. Sugasty звертає увагу на те, що така діяльність спрямована на припинення правопорушення, вона не має на меті відновлення економічних прав, проте спрямована на припинення нормативно-правових актів (розпорядчих дій), що спричиняють порушення прав особи і відновлення порушених прав особи [15].

І. О. Панов тлумачить адміністративно-юрисдикційну діяльність як урегульовану нормами адміністративного права специфічну форму

адміністративної діяльності, пов’язану із розглядом і вирішенням підвідомчих справ про адміністративні правопорушення, а також із здійсненням інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру [28, с. 15].

Інша українська дослідниця Ю. Шильник вважає, що під адміністративно-юрисдикційною діяльністю варто розуміти самостійний вид державної, підзаконної, правозастосовної та правоохоронної діяльності, що полягає у розгляді та вирішенні в передбаченому нормативно-правовими актами порядку правових спорів з метою охорони громадських відносин у різноманітних галузях управління [29, с. 177].

Адміністративно-юрисдикційна діяльність, на думку А. Пилипенко, є результатом практичної реалізації певної частини повноважень відповідних органів виконавчої влади [30, с. 28].

Адміністративно-юрисдикційну діяльність у сфері контролю вітчизняна вчена І. М. Шопіна розуміє як «сукупність дій, наділених владними повноваженнями посадових осіб органів публічної влади, спрямованих на створення умов для додержання об’єктами контролю правових приписів та притягнення до юридичної відповідальності винних у порушенні законодавства суб’єктів із відшкодуванням шкоди, спричиненої юридичним та фізичним особам» [31].

Під адміністративно-юрисдикційною діяльністю розуміють також «врегульовану законом діяльність уповноважених державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб, спрямовану на здійснення проваджень у справах про адміністративні правопорушення, виконання постанов про накладення адміністративних стягнень, а також застосування заходів адміністративного попередження та припинення таких правопорушень з метою охорони прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і

неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі і гідності людини, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством» [12, с. 105–106].

Аналізуючи зміст поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність», що обґрунтовується вченими, варто у контексті нашого дослідження здійснити систематизацію визначених ученими понять за такими критеріями, як ознаки, особливості її здійснення, обсяг змістовного навантаження.

Так, група наукових підходів охоплює розуміння адміністративно-юрисдикційної діяльності через ознаки (В. Пінчук, О.В. Джафарова, О. І. Безпалова, І. М. Шопіна та інші).

Інша група вчених розкриває зміст поняття через виокремлення його особливостей (Н. І. Атаманчук, С. М. Гусаров, С. Комісаров, Д. П. Калаянов тощо).

За обсягом змістовного навантаження розкривають зміст поняття такі вчені, як: В. Ю. Шильник, І. О. Панов, Е. Ф. Демський, В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський та інші.

Отже, маємо три групи наукових підходів щодо розуміння змісту поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність».

Окремо звертаємо увагу на визначення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів ДФК, яке запропонувала Н. Атаманчук. Учена вважає, що це «діяльність щодо розгляду та вирішення адміністративно-правових спорів, справ про адміністративні правопорушення у встановлених законом порядку та формах, а також здійснення інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства» [32, с. 50].

З урахуванням наведеного вище, вважаємо, що основними складовими елементами змісту поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю» є: а) суспільні відносини у сфері державного контролю; б) чітко визначене коло посадових осіб, які уповноважені застосовувати адміністративно-правові та фінансово-правові

санкції; в) індивідуальний розгляд справи щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій із бюджетними коштами; г) закріплена нормативно-правовими актами спеціалізація щодо розгляду правопорушень у сфері здійснення державного фінансового контролю; д) обсяг прав щодо накладання адміністративних стягнень чітко регламентований; е) право накладати адміністративні стягнення за результатами перевірки діяльності підконтрольних суб'єктів.

У ході нашого дослідження доцільним є також аналіз особливостей адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. Так, основними завданнями органів державного фінансового контролю, обумовлених специфікою їх діяльності, є «здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів» (підпункт 1 пункту 3 Положення про Державну податкову службу України [33]); «забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі» (підпункт 1 пункту 3 Положення про Державну митну службу України [33]); «забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил» (підпункт 2 пункту 3 Положення про Державну митну службу України [33]); «здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням» (пункт 1 статті 1 Закону України «Про Рахункову палату» [21]); «здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування

контролюючими органами таких надходжень» (абзац 1 частини 1 статті 7 Закону України «Про Рахункову палату» [21]). З огляду на вищезазначене можемо виокремити таку особливість адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, як спрямованість на забезпечення режиму законності; фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; балансу інтересів держави і бізнесу; запобігання правопорушенням.

Наступною ознакою адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є наявність принципів, завдань, функцій обумовлених специфікою діяльності суб'єктів – органів державного фінансового контролю.

Варто відмітити й те, що діяльність органів державного фінансового контролю є чітко регламентованою законодавцем. Затверджено положення про відповідні органи. Наприклад, Положення про Державну митну службу України [33]; Положення про Державну податкову службу України [33]; Положення про Державну аудиторську службу України [20]. Законом України «Про Рахункову палату» [21] затверджено повноваження Рахункової палати і її посадових осіб тощо.

Така діяльність є підзаконною, правозастосовною і правоохоронною та має виключно державно-владний характер і здійснюється тільки в офіційному порядку.

Варто також відмітити, що така діяльність вимагає певної спеціалізації, тобто підготовки фахівців за напрямами діяльності – здійснення контролю у різних напрямах.

Ще однією особливістю здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органами державного фінансового контролю є відкриття проваджень щодо справи у разі виявлення ознак правопорушень. Так, наприклад, Держаудитслужба під час виявлення порушень законодавства наділена правом звернення до суду в інтересах держави «у разі

незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів» (абз. 3 підпункту 9 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України [20]). Вона також може застосовувати «заходи впливу за порушення бюджетного законодавства і має право накладати адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства» (абз. 4 підпункту 9 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України [20]). Також наділена повноваженнями щодо передачі в установленому порядку правоохоронним органам матеріалів за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь (абз. 5 підпункту 9 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України [20]).

І ще однією особливістю є обов'язковість ухвалення рішення як юридичного акта (стаття 34 Закону України «Про Рахункову палату» [21]). Такими юридичними актами можуть бути звіт, протоколи про адміністративне правопорушення (Рахункової палати), рішення (Держаудитслужби), податкові повідомлення-рішення (ДПС України) тощо.

Наведене вище дозволяє нам виокремити особливості адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю: 1) спрямованість на забезпечення режиму законності, фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; досягнення економії бюджетних коштів, балансу фінансових інтересів держави і бізнесу; запобігання правопорушенням; 2) здійсненність уповноваженими суб'єктами в межах регламентованих законодавством прав і обов'язків; 3) є підзаконною, правозастосовною і правоохоронною; 4) має виключно державно-владний характер і здійснюється лише в офіційному порядку; 5) наявність спеціалізації через потребу у якісному, професійному вирішенні поставлених завдань; 6) обов'язковість ухвалення рішення як юридичного

акта; 7) вирішення адміністративно-правових спорів, а також здійснення інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень; 8) відкриття проваджень зі справи у разі виявлення ознак правопорушень.

На підставі проведеного дослідження маємо можливість сформулювати поняття «адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю». Це діяльність органів державного фінансового контролю, які уповноважені розглядати справи щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності з надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами, збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, балансу фінансових інтересів держави і бізнесу; надавати правову оцінку виявлених у процесі проведення перевірок факторів правопорушень; ухвалювати рішення як юридичний акт; вирішувати адміністративно-правові спори; накладати адміністративні стягнення за результатами перевірки діяльності підконтрольних суб'єктів у разі виявлення ознак правопорушень, а також здійснювати інші адміністративно-юрисдикційні дії забезпечувального характеру в межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства.

1.2. Місце адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю серед інших видів їх діяльності

Аналіз змісту адміністративно-юрисдикційної діяльності, проведений нами у попередньому підрозділі, дозволив встановити, що така діяльність здійснюється «…ОДФК, які уповноважені розглядати справи щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності з надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового

використання бюджетних коштів, дотримання законодавства у разі здійснення операцій з бюджетними коштами; збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; балансу фінансових інтересів держави і бізнесу; надавати правову оцінку виявлених у процесі проведення перевірок факторів правопорушень; ухвалювати рішення як юридичний акт і накладати адміністративні стягнення за результатами перевірки діяльності підконтрольних суб'єктів у разі виявлення ознак правопорушень».

З огляду на наведене вище можемо розглядати ОДФК, діяльність яких спрямована насамперед на виявлення порушень у сфері державного фінансового контролю, відкриття проваджень щодо справи у разі виявлення, а також у накладення адміністративних стягнень.

Проте, перш ніж робити аналіз діяльності таких органів, доцільно було б, на нашу думку, з'ясувати зміст понять «контроль» і «фінансовий контроль».

В академічному словнику зміст поняття «контроль» тлумачиться як «перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь, нагляд за кимось, чимось» [1, с. 271]. У юридичному словнику – як «вплив або можливість здійснення вирішального впливу на господарську діяльність суб'єкта господарювання, що здійснюється, зокрема, завдяки реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною частиною, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування та прийняття рішення органами управління суб'єкта господарювання, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання» [34].

В юридичній літературі не існує одностайності щодо визначення терміна «контроль» унаслідок різних наукових поглядів, але його можна трактувати як процес, що має на своїй меті забезпечення відповідності

прийнятим управлінським рішенням дій об’єкта управління і спрямований на досягнення поставлених завдань [35].

Варто відмітити, що вітчизняні науковці досить детально підходять до визначення поняття «контроль», конкретизуючи певні ознаки та розуміння контролю. Але серед переважної більшості вчених домінуючою є думка про те, що сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об’єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання [36, с. 6].

В адміністративному праві України контроль розглядається в широкому розумінні «як один із способів забезпечення законності та дисципліни в публічному адмініструванні, як процес спостереження за дотриманням нормативно-правових актів різними суб’єктами адміністративного права» [37, с. 462].

Відтак, підсумовуючи, виокремимо таку ознаку контролю, як «здійснення цілеспрямованого впливу на об’єкт управління», яка, на нашу думку, є особливо важливою у контексті подальшого нашого дослідження.

Розглядаючи поняття «фінансовий контроль», акцентуємо увагу на тому, що він нерозривно переплітається із контрольною функцією фінансів, сутність якої полягає в тому, щоб організувати необхідні економічні умови для можливостей реалізації функції контролю за розподілом централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою надання необхідних фінансових ресурсів відповідним суб’єктам [38, с. 477].

О. Д. Василик характеризує фінансовий контроль як функцію управління фінансами, де він відіграє інтегруючу роль, нехтування якою знижує ефективність управління самими фінансами. Його варто розглядати, на думку вченого, як різноманітну систему, за допомогою якої забезпечується законність процесів використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управлінської діяльності для оцінки ефективності прийнятих рішень і досягнення економічного зростання на цій основі [39, с. 538].

Л. В. Гуцаленко зазначає, що фінансовий контроль є цілеспрямованою та комплексною фінансово-правовою діяльністю уповноважених органів фінансового контролю або їх структурних підрозділів, що визначена згідно з актами чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного та реального стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямований на дотримання фінансової дисципліни, законності і раціональності в процесі формування, володіння, використання та розподілу фінансових активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин [36, с. 6].

Призначення фінансового контролю, на думку вітчизняних учених, полягає в тому, щоб «виключити нецільове і нерезультативне використання коштів, перевірити законність здійснення операцій, визначити, наскільки є обґрунтованими й ефективними прийняті управлінські рішення, а також ступінь їх реалізації, виявити відхилення від затверджених стандартів і розробити заходи, що покращують фінансовий стан конкретного суб'єкта» [40, с. 4].

Отже, ознаками фінансового контролю є: а) цілеспрямована та комплексна фінансово-правова діяльність уповноважених органів фінансового контролю або їх структурних підрозділів; б) така діяльність регламентована актами чинного законодавства; в) діяльність уповноважених органів фінансового контролю або їх структурних підрозділів спрямована на підконтрольний об'єкт; г) мета такої діяльності, аналіз дотримання фінансової дисципліни, контроль за розподілом централізованих і децентралізованих грошових фондів, дотримання режиму законності; д) моніторинг діяльності підконтрольних об'єктів.

Щодо терміна «державний фінансовий контроль», необхідно мовити про контроль як про функцію управління державними фінансами, тобто про специфічну управлінську діяльність, яка здійснюється стосовно розподільно-перерозподільних відносин, що виникають у процесі як використання, так і формування фінансових ресурсів держави, призначених для забезпечення

виконання державою покладених на неї функцій, з метою оцінки обґрунтованості прийняття управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності та збалансованості розвитку фінансової системи й економіки держави загалом [41, с. 8].

Оперуючи формулюванням «державний фінансовий контроль», вітчизняне законодавство не закріплює його визначення, а у науковій літературі пропонуються різні дефініції.

Так, І. Дрозд обґрунтовує думку стосовно того, що державний фінансовий контроль являє собою регламентовану нормами права діяльність органів державного управління та державної влади, що реалізується через систему нагляду і перевірки фінансової дисципліни, законності, ефективності та доцільності процесів розподілу, використання, формування фінансових ресурсів і грошових фондів, що належать державі або лишаються в суб'єкта фінансово-контрольних правовідносин у разі виконання ним функціональних обов'язків у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, отримання кредитів з державного бюджету чи під гарантії уряду України [42, с. 23].

Державний фінансовий контроль, на думку Л. Савченко, є видом фінансового контролю, який спрямований на забезпечення інтересів держави, охоплює всі операції, пов'язані з рухом державних коштів, управлінням державним майном і здійснюється органами державної влади й управління, а також спеціалізованими державними органами фінансового контролю [43, с. 132].

Українська дослідниця Л. П. Гладченко розглядає державний фінансовий контроль як врегульовану фінансово-правовими нормами діяльність органів державної влади й органів місцевого самоврядування, неурядових організацій для підтримання законності, ефективності та доцільності, фінансової дисципліни, оптимальності використання і розподілу фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, громадян і суб'єктів управління [44, с. 29].

На думку В. Гория і В. Кібець, «державний фінансовий контроль – це регульована діяльність органів державної влади й управління з контролю

своєчасності та точності фінансового планування, обґрунтованості й повноти надходжень і руху державних фінансових та матеріальних ресурсів, правильності й ефективності їх використання» [45, с. 105].

Щоб зрозуміти зміст поняття державного фінансового контролю перейдемо до розгляду його завдань. Так, окремі учені виокремлюють такі завдання державного фінансового контролю: 1) сприяти здійсненню державної фінансової політики; 2) забезпечити своєчасне та повне виконання фінансових зобов'язань; 3) сприяти балансу між джерелами доходу та сферами використання коштів відповідно до фінансових планів суб'єктів господарювання; 4) сприяти раціональному використанню наявних фінансових ресурсів; 5) забезпечити належний облік і звітність; 6) відповідати чинному законодавству та іншим нормам [45, с. 103].

У демократичних державах діяльність державного фінансового контролю охоплює потреби органів виконавчої влади у фінансовому контролі та потреби контролю суспільства саме за діяльністю виконавчої влади у фінансово-матеріальній сфері [46].

З огляду на зміст наведених понять фінансового контролю і його завдань виокремлюють широкий спектр такого контролю [47]. Відповідно, це різноманіття потребує компетенції різних державних органів. Відтак в Україні має бути сформована система органів ДФК.

Акцентуємо увагу на законодавче закріплення досліджуваного поняття. Зауважимо, що 1993 року було ухвалено Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48], проте у ньому законодавцем не визначено зміст державного фінансового контролю. На практиці це породжує різні наукові дискурси стосовно змісту поняття і численні колізії під час нормотворення (через різне розуміння обсягу і змісту поняття суб'єктами законодавчої ініціативи) [49, с. 203]. Проте зазначено, що такий контроль «забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі» (ч. 2 статті 2 Закону України «Про

основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48]. Водночас законодавцем у цьому нормативному акті не було вказано, який саме орган має бути наділений повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю.

Натомість у багатьох зарубіжних країнах створено вищий орган фінансового контролю, незалежність якого закріплена на законодавчому рівні.

Так, у США такими повноваженнями наділено Генеральне рахункове управління, у Польщі – Верховна палата контролю, у Туреччині – Вища фінансова рада, у Китаї – Вища установа ревізії рахунків тощо.

Взагалі у міжнародній практиці здебільшого використовується уніфікована назва – Вищий орган державного фінансового контролю. Єдиним ідентифікуючим елементом, присутнім у всіх без виключення назвах, є вказівка на приналежність національного ВОДФК до системи державних органів, які наділені повноваженнями здійснювати державний фінансовий контроль. Відтак у офіційній назві такого органу в зарубіжних країнах це відображено. І взагалі в системі органів державного фінансового контролю у зарубіжних країнах чітко прослідковується Вищий контрольний орган, який наділений широкими повноваженнями щодо координації та перевірки ефективності роботи всіх інших органів [38].

В Україні державний фінансовий контроль «регулюється фінансово-правовими нормами органів державної влади й органів місцевого самоврядування та неурядових організацій для забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності й ефективності мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів для захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб’єктів управління та громадян» [44, с. 26].

Тобто державний фінансовий контроль в Україні реалізується через певну систему державних органів, які наділені відповідними повноваженнями. Ця система є частиною фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику і вона є

елементом загальної структури контрольних органів держави. Зауважимо, що органи, на які покладено здійснення державного фінансового контролю, наділені різними повноваженнями щодо обсягу його здійснення.

На підтвердження цієї тези наведемо думку українського вченого В. Піхоцького, який констатував наявність понад 300 нормативно-правових актів, які у певний спосіб регламентують питання ДФК. Відповідно до цих документів, як зазначає учений, функції державного фінансового контролю певною мірою притаманні більшості центральних органів виконавчої влади [50, с. 195].

У зв'язку з цим має місце «невизначеність у правовому полі діяльності державних контролюючих органів, дублювання функцій та повноважень, паралелізм у роботі, відсутність узгодженої взаємодії та спеціалізації щодо проведення перевірок та виконання покладених повноважень» [45, с. 103].

Аналізуючи діяльність суб'єктів у фінансовій сфері, М. Уткіна запропонувала класифікацію таких суб'єктів: 1) вищі органи державної влади: а) для яких управління фінансовою системою є неосновною діяльністю; б) для яких управління фінансовою системою є профільним напрямом діяльності; 2) центральні органи виконавчої влади зі спеціальним статусом; 3) суб'єкти, які здійснюють контрольно-регулюючі повноваження; 4) органи виконавчої влади на місцях та органи місцевого самоврядування [51, с. 4].

З огляду на аналіз наукових праць [45; 50; 52; 53] і щодо тенденцій законодавця у сфері державного контролю [21; 48; 54] можна зробити висновок про подальше реформування (пошук ефективної моделі) системи органів державного фінансового контролю.

Проте варто погодитись із запропонованим поділом таких органів на органи загальної компетенції та органи спеціальної компетенції [46] щодо забезпечення здійснення державного фінансового контролю. До органів загальної компетенції відносять ті, правовий статус і повноваження яких у сфері фінансового контролю визначено у Конституції України. Це –

Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України. Також Конституція наділяє контрольними повноваженнями і Президента України.

Так, до повноважень Верховної Ради України, згідно із статтею 85, віднесено «затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України», «здійснення парламентського контролю у межах, визначених цією Конституцією та законом» [55]. Отже, парламентський контроль здійснюється ВРУ.

Президент України як голова держави наділений правом, згідно із статтею 106 Конституції України, видавати «укази і розпорядження, які є обов'язковими до виконання на території України» [55].

Що стосується правових актів Президента України, які забезпечують функціонування державного фінансового контролю, варто виділити укази Президента України: «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [56], «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави» [57], «Про посилення контролю за надходженням податків та інших обов'язкових платежів до Державного бюджету України і внесків до державних цільових фондів» [58], «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері» [59] тощо.

Кабінет Міністрів України, згідно із ст. 116 Конституції України, забезпечує проведення фінансової політики, здійснює управління об'єктами державної власності і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України [55]. Через спеціальні органи КМУ забезпечує здійснення державного фінансового контролю. До таких органів належить Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державне казначейство України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Бюро економічної безпеки України та інші органи центральної виконавчої влади, які наділені повноваженнями щодо здійснення контролю.

Отже, з наведеного вище виходить, що органи загальної компетенції наділені певними повноваженнями щодо здійснення фінансового контролю, який вони реалізують переважно через спеціальні органи.

У контексті нашого дослідження вважаємо за доцільне більшу увагу приділити аналізу діяльності спеціальних органів державного фінансового контролю з метою подальшого визначення місця адміністративно-юрисдикційної діяльності серед інших видів їх діяльності.

Повноваження органу спеціальної компетенції – Рахункової палати розглянемо більш детально у п. 2.4. нашого дослідження.

Не менш важливим органом, який забезпечує «формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів» (п. 1 Положення про Міністерство фінансів України) та інше, є Міністерство фінансів України [60]. Відповідно до визначених законодавцем повноважень Мінфін наділений правом здійснювати «координацію та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства» (підпункт 85 пункту 3 Положення про Міністерство фінансів України); «…разом з відповідними центральними органами виконавчої влади контроль за цільовим використанням державних коштів, передбачених для реалізації проєктів, виконання програм» (підпункт 5 пункту 5 Положення про Міністерство фінансів України). Також Мінфін має право «зупиняти в установленому законодавством порядку здійснення операцій з бюджетними коштами в разі виявлення порушення бюджетного законодавства» (підпункт 85 пункту 3 Положення про Міністерство фінансів України). Відтак Мінфін здійснює, зокрема, й адміністративно-юрисдикційну діяльність. Водночас варто зауважити, що було б більш доречно виокремити у структурі цього центрального органу виконавчої влади окремий Департамент державного фінансового контролю, до повноважень якого

віднести координацію діяльності органів внутрішнього контролю за цільовим використанням коштів Державного та місцевих бюджетів України, формування інформаційної бази даних про виявленні правопорушення та винесення щодо них рішень із застосування до правопорушників адміністративних санкцій.

Не менш важливим серед спеціальних органів державного фінансового контролю є Державна аудиторська служба України. Вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. До складу органів Державної аудиторської служби України належить центральний апарат та її міжрегіональні територіальні органи (офіси). Нормативно-правовими актами, які регулюють діяльність Державної аудиторської служби України, є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48], Бюджетний кодекс України [61], постанови КМУ «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [20], «Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби» [62].

Розподіл функцій інспектування та аудиту здійснюється за допомогою організаційної зміни структури підрозділів Державної аудиторської служби України, тобто через створення відділів аудиту за відповідним галузевим спрямуванням. Нині в практичній діяльності органів Державної аудиторської служби України можна виділити сім видів аудиту: державних цільових програм, діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, інвестиційних проєктів, місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Кожен з вищеперелічених видів аудиту є комбінованим.

Основні завдання Державної аудиторської служби України відображені у ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48] і реалізуються у здійсненні

державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, дотримання законодавства про закупівлі тощо.

Аналіз завдань Держаудитслужби України дозволив виокремити напрями її адміністративно-юрисдикційної діяльності серед інших видів діяльності. Так, згідно із підпунктом 8 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України вона має право «вживати в межах повноважень, передбачених законом, заходи до усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому». Для цього Держаутитслужба проводить «аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм у подальшому; а також здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій» [20]. Згідно із підпунктом 9 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України вона має право вживати в установленому порядку «заходи до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб» [20].

Насамперед це адміністративні правопорушення, передбачені ст. 164-2 («Порушення законодавства з фінансових питань»), ст. 164-12 («Порушення бюджетного законодавства»), ст. 164-14 («Порушення законодавства про закупівлі»), ст. 164-19 («Порушення порядку надання інформації, необхідної для здійснення оцінки фіскальних ризиків, та невжиття заходів у сфері управління фіскальними ризиками»), ст. 165-2 («Порушення порядку формування та застосування цін і тарифів»), ст. 166-6 («Порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця (щодо яких справи розглядаються органом державного фінансового контролю (ст. 234-1 КУпАП), ст. 166-21 («Порушення порядку

здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»), ст. 172-6 («Порушення вимог фінансового контролю») тощо [63].

Державна казначейська служба України є також одним із органів державного фінансового контролю. Він «реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів» [64]. У підпункті 15 пункті 4 Положення законодавець виписав межі контрольних повноважень Державної казначейської служби України, а у підпункті 16 пункту 4 зазначив, що Державна казначейська служба України має право застосовувати або здійснювати заходи впливу за порушення бюджетного законодавства [64]. Отже, з огляду на зміст Положення про Державну казначейську службу України можемо зробити висновок, що законодавець наділив цю Службу адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Проте у Положенні не зазначено, які саме заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть застосовувати уповноважені посадові особи Державної казначейської служби України. Відтак вважаємо, що до Положення [64] необхідно внести доповнення у частині уточнення заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, якими повинні бути наділені посадові особи Державної казначейської служби України.

Як уже зазначалося у підрозділі 1.1 нашого дослідження, до органів державного фінансового контролю також відносять Державну податкову службу України і Державну митну службу України. Ці органи здійснюють адміністративно-юрисдикційну діяльність відповідно до покладених на них законодавцем повноважень [33]. Так, згідно із ст. 234-2 КУпАП податкові органи наділені правом розглядати справи «про адміністративні правопорушення, пов’язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163-13 КУпАП), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків і розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163-15 КУпАП), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1-1), порушенням

законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1 КУпАП), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя – шоста статті 166-6 КУпАП), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (стаття 188-23 КУпАП) [65].

Від імені податкових органів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи [63].

Порядок оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення в податкових органах, а також процедуру складання протоколів, розгляд справ, ведення діловодства, а також забезпечення належного розгляду скарг встановлено Інструкцією з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення [66].

Аналізуючи адміністративно-юрисдикційну діяльність податкових органів, Н. Атаманчук зазначає, що вона може «полягати у розгляді скарг громадян і юридичних осіб, супроводжуватися прийняттям рішення про усунення порушень режиму законності і застосування, у разі необхідності, державно-примусових заходів до правопорушника» [67, с. 55]. Проте вважаємо, що таке розуміння адміністративно-юрисдикційної діяльності податкових органів є обмеженим, оскільки не включає усього спектра адміністративно-юрисдикційної діяльності, яку здійснюють органи ДФК (більш детально про це зазначено у підрозділі 1.1 нашого дослідження).

Інший вітчизняний учений Ю. Руснак вважає, що адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів «є частиною виконавчо-розпорядчої діяльності…, є підзаконною, яка ґрунтується на суворому дотриманні чинного законодавства; …є діяльністю правозастосовною; здійснюється в офіційному порядку від імені держави в особі того чи іншого працівника органів ДПС України; у процесі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органи ДПС реалізують деякі свої юрисдикційні

повноваження не тільки щодо підвідомчих їм справ, а й виконують значним обсягом інші адміністративно-процесуальні дії юрисдикційного змісту» [68, с. 9].

Адміністративно-юрисдикційна діяльність Державної митної служби України виписана у Положенні про Державну митну службу України. Так, згідно із підпунктом 25 пункту 4 Державна митна служба України наділена правом «здійснювати провадження у справах про порушення митних правил, контролю за дотриманням вимог законодавства під час провадження у справах про порушення митних правил». У підпункті 37 [33] зазначено, що Державна митна служба України має право застосовувати до «платників податків передбачені законом штрафні (фінансові) санкції за порушення вимог законодавства з питань митної справи та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Держмитслужбу, інші санкції та обмеження у торгівлі з окремими країнами відповідно до міжнародних актів», а у підпункті 10 пункту 5 [33] йдеться про здійснення комплексу «заходів для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності Держмитслужби та її територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління». У п. 6 [33] йдеться про можливість «проводити адміністративне затримання осіб, які вчинили порушення митних правил, у визначеному законом порядку» (підпункт 11); «проводити процесуальні дії у справах про порушення митних правил» (підпункт 12).

Підсумовуючи проведене дослідження, зауважимо, що адміністративно-юрисдикційна діяльність є лише частиною діяльності ОДФК. Основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю полягає у наданні правової оцінки відповідності дій підконтрольних суб’єктів вимогам, що встановлені на рівні відповідних нормативно-правових актів; вирішенні адміністративно-правових спорів; виявленні порушень у сфері державного фінансового контролю; відкритті проваджень щодо справи у разі виявлення і накладенні

адміністративних стягнень, а також у здійсненні інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства.

1.3. Генезис правового статусу органів державного фінансового контролю в Україні як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності

Аналіз наукових праць учених доводить наявність численних досліджень генезису фінансової системи України. Проте варто відмітити, що більшість науковців, які досліджували генезис становлення фінансової системи України, зосереджували свою увагу на певному проміжку часу, а не проведенні комплексного ретроспективного аналізу [69; 70; 71; 72; 73; 74; 75]. Більш повний аналіз зроблено у дисертаційному дослідженні М. Уткіної, яка запропонувала власну періодизацію становлення фінансової системи України. Учена виокремила такі періоди: I етап – зародження фінансової системи з виокремленням таких підетапів: а) фінансова система давньоукраїнської держави; б) фінансова система періоду феодальної роздробленості; в) фінансова система Української козацької держави; II етап – перебування українських земель під царською окупацією; III етап – еволюція фінансів у контексті відродження української державності; IV етап – становлення фінансової системи в межах СРСР; V етап – новітня доба фінансової системи [51, с. 90–91]. Водночас дослідженням формування і становлення правового статусу ОФК саме як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності в історичній ретроспективі не приділено належної уваги. Можемо відмітити лише періодизацію з орієнтацією на інституційний підхід, зроблену Ю. Пасічником, у якій він виокремив 7 етапів [76, с. 22].

Акцентуємо увагу і на те, що аналіз становлення правового статусу ОФК у зарубіжних країнах наведено у наукових працях як зарубіжних учених, так і вітчизняних [75; 77; 78; 79; 80; 81; 82; 83].

Відтак основний акцент у власному дослідженні робимо на генезисі становлення і розвитку правового статусу ОФК в Україні (на території українських земель, які в різні часи історичного розвитку перебували під владою певних країн, законодавство яких впливало на формування фінансової системи, яка формувалась і діяла на українських землях упродовж певного історичного періоду).

Хронологічні рамки нашого дослідження охоплюють період IX–XXI століть. У цей період Українська держава мала різні форми суспільно-політичного та соціально-економічного ладу, що впливало на формування і становлення фінансової системи і, звичайно, на ОФК, основне призначення яких полягало у забезпеченні фінансових надходжень до казни (бюджетів). Проте мета, повноваження, форми і методи діяльності таких органів у різні історичні етапи видозмінювались. Відтак доцільним буде, на нашу думку, провести дослідження генезису правового статусу ОФК з огляду на взаємозв'язок таких критеріїв, як: 1) органи фінансового контролю, які були створені у певний історичний період; 2) нормативно-правова основа утворення та функціонування органів фінансового контролю; 3) мета діяльності органів фінансового контролю та їх повноваження; 4) форми і методи діяльності органів фінансового контролю; 5) юрисдикційні повноваження органів фінансового контролю [84].

Отже, перший етап започаткування фінансової системи й органів, які забезпечуватимуть її функціонування на території України, починається з IX століття. У цей період важливими виплатами були данина татаро-монгольським ханам і платежі князям. Збором таких платежів займався сам князь разом із власною дружиною. Підтвердженням тому є вбивство 945 року князя Ігоря древлянами під час збору данини, яке повною мірою відображує суб'єктивний підхід князя до визначення розміру данини [79].

Згодом дружина князя Ігоря княгиня Ольга внесла зміни діючої системи збору данини і платежів. Нею було запроваджено адміністративно-фінансові пункти для збирання данини, які мали назву «становища». Для

цього були використані сільські общинні центри – двори, погости, куди завозили данину. Встановлювались «уроки», «оброки», «устави», які визначали розмір і зміст данини. Назначались відповідальні за кожний такий пункт (збирачі данини – постійні князівські агенти). Охороною данини займалась князівська дружина [85, с. 24]. Варто зазначити, що це була перша спроба формування суб'єктів відповідальних за збір данини, яка була направлена на оптимізацію та впорядкування збору податків на території тогочасної України.

У період правління князя Володимира збором платежів продовжувала займатись князівська дружина. Переважно ці платежі йшли на утримання дружини і на захист населення від ворожих нападів кочових племен. Також було запроваджено сплату мита із торговельних угод. За сплату мита відповідали князівські агенти.

Також у цей період було запроваджено церковну десятину – податок, що був направлений на підтримання діяльності духовенства та сплачувався на добровільній основі, як церковні пожертви. Згодом десятина була перетворена на основний податок. Збирачами цього податку були ємці [86, с. 95]. Проте істориками наразі не доведено, чи входили ці збирачі до складу князівської адміністрації.

Варто відмітити, що за часів правління Володимира Великого були введені «Устав земельний» та «Закон руський», у яких було приділено увагу фінансовій системі Київської Русі того часу і відмічено роль князівської дружини у процесі її формування [87, с. 16].

Важливою подією у подальшому формуванні ОФК на території України стало видання Ярославом Мудрим збірника законів «Руська правда», в якому була регламентація всіх видів зборів і органу, який контролював їх сплату. Цей документ став своєрідним правовим кодексом Київської Русі, в якому було на законодавчому рівні закріплено сплату податків, які відігравали важливу роль у князівських прибутках і реалізовувались у формі судових і торгових зборів. У короткій редакції «Руської Правди», а саме у

ст. 42, було виписано положення або ж так звану «настанову» для вірника щодо збирання віри впродовж тижня. Стаття містила точний розмір винагороди вірнику за тиждень роботи, і ця сума була значною – 60 гривен. Варто відмітити, що винагорода вірника вираховувалась не від загальної суми зібраних ним штрафів, а від певної територіальної одиниці, за якою був закріплений вірник [86, с. 93–94]. Отже, бачимо появу вірників – збирачів віри, першу спробу унормування їх повноважень і оплати праці.

Отже, у цей період дотичними до становлення фінансової системи Київської Русі були: дружина князя, князівські агенти, вірники та ємці. Фактично саме вони і були прототипом майбутніх ОФК на території України.

Налагодження торгівлі та міжнародних зв'язків у Київській державі сприяло формуванню власної грошової системи, а відтак і наглядом за її функціонуванням. У «Руській правді» (XI–XII стст.) можна було спостерігати постанови, видані спадкоємцями князя Ярослава, а саме його дітьми і навіть його онуком Володимиром Мономахом, який є автором закону, спрямованого проти лихварства і який теж був занесений у вищезазначений збірник. Варто зазначити, що окремі постанови «Руської правди», видані Володимиром Мономахом, встановлювали право грошового контролю [88], нагляд за дотриманням якого було доручено князівським агентам.

Отже, перший період *зародження органів ФК на українських землях і формування правової основи їх діяльності можна датувати IX–XII століттями*. У цей період почали формуватися прототипи майбутніх ОФК: князівська дружина, князівські агенти, вірники та ємці. Їх повноваження були виписані у нормативних актах того періоду: в «Уставі земельному», «Законі руському», «Руській правді» тощо. Метою діяльності створених суб'єктів було збір данини і наповнення князівської казни. У роботі цих органів переважали на етапі зародження неправові форми, згодом (коли з'явились писемні пам'ятки права) застосовувалися правові та неправові форми у їх діяльності. Щодо методів, то використовувався переважно імперативний. Проте варто відмітити, що у цей період розміри і періодичність збору

податків були неврегульовані, а побори – випадковими, оскільки залежали від потреб князя і його дружини. Тобто витрачання коштів відбувалось, коли у тому була потреба, без елементів попереднього прорахунку та планування.

Наступним періодом історичного розвитку нашої держави був період феодальної роздрібненості, який розпочався із занепадом Галицько-Волинської держави і тривав до XVI ст. У цей період українські землі перебували під владою багатьох держав: князівства Литовського та Польського, згодом Речі Посполитої, Османської імперії. Відтак якщо у Галицько-Волинській державі за сплату податків (надходжень до державної скарбниці) відповідав «стольник», то згодом на українських землях, які перебували під владою князівства Литовського, почали збирати «сербщину», а на українських землях, які перебували під владою князівства Польського, збирали десятину на користь церкви і було введено натуральну повинність на утримання війська (стація) [51, с. 29]. За збір «сербщини» відповідав підскарбій земський, а його заступником був підскарбій двірський. Згодом функції наповнення казни було передано на місцях воєводам, що пов’язано із змінами в адміністративно-територіальному поділі українських земель – наближення до адміністративно-територіального поділу титульних держав [89, с. 63].

1557 року князем Сигізмундом II Августом було видано «Устав на волоки», завдяки цьому нормативному акту було здійснено упорядкування податків і введення нової посади – війта. Призначена на цю посаду особа мала обов’язково бути присутньою під час збору податків [90].

У другій половині XIII ст. – на поч. XIV ст. на українських землях, які перебували під владою Османської імперії, стягувався спеціальний грошовий податок завойовникам – «вихід», який сплачувався з кожного чоловіка та з кожної голови худоби. Відповідальними за збір цього податку були призначені «баскаки». Вони збирали натуральну «татарщину», а також людську данину, встановлювали примусові роботи тощо [80].

Отже, другий період – *подальше формування правової основи діяльності органів ФК у період феодальної роздрібненості українських земель* тривав упродовж XIII–XVI століть. Особливістю цього періоду було різноманіття зборів (податків, «вихіду», «татарщини», данини), які сплачували на території українських земель. Було введено посади – відповідальних за сплату (підскарбії, воєводи, війти, баскаки). Метою їх діяльності було наповнення казни своїх держав імперативними методами, тому ці відповідальні застосовували переважно неправові форми у своїй діяльності.

Третій період пов'язаний із Українською козацькою державою. Він тривав упродовж XVII–XVIII століть (точніше з 1649 по 1764 рр.). У цей період, як слушно зазначає М. Уткіна, «почали застосовуватися такі категорії: «податки», «мито», «скарб» та інші, змістовне наповнення яких стало свідченням якісно нового розвитку фінансових інститутів» [51, с. 30]. Варто також зазначити, що 1654 року з'явилася посада Генерального підскарбія. На нього покладався обов'язок контролю фінансів козацького війська, розподіл натуральних і грошових податків. Він установлював мито, очолював скарбову канцелярію [91, с. 21]. Відмітимо, що державні фінанси були прямо підпорядковані гетьману, а скарб – Запорізької Січі. 1710 року було введено, відповідно до «Договорів і постанови прав і свобод військових» [92], посаду Генерального скарбника, який відав державною скарбницею та всіма прибутками; посади присяжних скарбників, основним обов'язком яких була виплата у своїх полках боргів із державної скарбниці, визначення прибутку та його передача Генеральному скарбнику, а також полкових скарбників. Це мали бути «люди значні та багаті, яких обиратимуть загальною ухвалою полковника, старшини військової та громади. Вони мають бути обізнані про полкові і міські прибутки та громадські податки, наглядатимуть за ними, матимуть у своєму розпорядженні та кожного року звітуватимуть. Полкові підскарбії, підлеглі безпосередньо генеральному підскарбію, повинні будуть у своїх полках про прибутки, що належать до

скарбу військового, знати, збирати та у руки генеральному підскарбію здавати. Пани полковники також не повинні цікавитися скарбницями полковими, а задовольнятися своїми прибутками та маєтностями відповідно до їх посад» [92].

Тобто було сформовано певну організаційну структуру нагляду за державними доходами і видатками. Звертаємо також увагу і на те, що вперше було запроваджено обмеження фінансових повноважень Гетьмана. Відтепер він не міг використовувати загальнодержавні прибутки на свою користь [93]. Так, «Ясновельможний гетьман не повинен мати жодного відношення до військового скарбу і не витрачати ці кошти на власні потреби, а має задовольнятися прибутками й доходами, передбаченими для гетьманської особи і булави. Це – індукти, збори з полку Гадяцького, сотні Шептаківської, маєтків Почепівських й Оболонських та інших, які здавна ухвалені та затверджені на уряд гетьманський. Більше ж державних маєтностей та угідь Ясновельможний гетьман не має права ані самовільно собі привласнювати, ані роздавати іншим людям, менш заслуженим у Війську Запорізькому» [92].

Також Гетьман мав виступати своєрідним гарантом дотримання встановленого порядку «у Вітчизні Запорізькій, а особливо повинен пильнувати, щоб людям військовим і посполитим не чинилися збиткові тягарі, податки, пригнічення та здирства, через які вони залишають своє житло і йдуть шукати прихистку у закордонні держави» [92]. Також на Гетьмана покладався обов’язок боротьби із корупційними проявами та іншими порушеннями.

Отже, впродовж третього періоду – *формування органів ФК у період становлення Української козацької держави* було сформовано певну організаційну структуру нагляду за державними доходами і видатками, розмежовано доходи гетьмана і державні доходи, запроваджено контроль за ухиленням від сплати зборів, введено підзвітність за використані кошти, встановлено обов’язок Гетьмана виступати гарантом дотримання фінансової дисципліни і боротьби з корупцією.

Четвертий період пов’язаний із окупацією українських земель російською імперією. Він тривав з кінця XVIII століття до 1917 року. Це період, коли *органи ФК перебувають під окупацією.* Він характеризується абсолютним контролем царської влади (російської або Австрійської) над усіма доходами і зборами, які збирали з українських земель.

Щодо західних українських земель, які входили до складу Австрійської імперії, то тут «у 1749 р. була створена Директорія у справах управління і фінансів, яка об’єднала у своєму складі розрізнені відомства Австрії і Чехії. Для керівництва справами торгівлі та промисловості створено відповідний Директоріум, а для вирішення фінансових питань – Міністерську банківську депутацію» [94].

1762 року було реорганізовано Вищу палату – по суті, міністерство фінансів, у Надвірну фінансову (рахункову) палату. До її компетенції належав нагляд за фінансовими справами всіх державних органів [94].

За часів панування імператриці Марії-Терезії було здійснено реформування господарської сфери, зокрема запроваджено єдину систему прикордонних і внутрішніх мит. 1775 року було прийнято Митний статут, який скасував внутрішні мита на території спадкових земель Габсбурґів. Імператорським патентом від 15 липня 1775 р. було скасовано митні збори у містах; власники земельних ділянок, на яких видобували залізну руду, отримали податкові пільги. З метою уніфікації було скасовано більшість спеціальних мит, передусім на ввезення і вивезення товарів [94]. Також було введено загальний прибутковий податок, а згодом подушний податок, який стягували залежно від фінансового стану його платників.

Також унаслідок реформи державного управління було створено єдиний центр політичного й фінансового управління. І вже 1782 року існувало лише п’ять центральних установ: Об’єднані придворні відомства, канцелярія Державної ради, Надвірна і Державна канцелярії, Надвірна військова рада і Вище юридичне відомство. Невдовзі було створено інші спеціалізовані органи управління, зокрема Банківську надвірну палату [94].

У Галичині попередні податки було скасовано 18 квітня 1775 р. спеціальним патентом, натомість впроваджувався поземельний – рустикальний податок [95, с. 37]. Територіальний устрій також змінився. Було утворено домінарії, які виконували адміністративно-політичну і судову функції. Їхня кількість була такою: приватних доміній – 2 449, державних – 39, релігійних – 20. Домінія могла мати різну територію – від одного села чи фільварку до декількох сіл. Чиновницький штат домінії складали мандатор (виконував адміністративно-політичні функції і зосереджував поліційну владу), юстиціарій (судові функції), суддя, збирач податків і поліційні слуги [94].

1783 року імператор Йосиф II видав кодекс поведінки чиновника, який містив правила поведінки слуги імперії [96, с. 66]. Згідно із цим кодексом чиновники зобов'язувалися виявляти відданість, відмовитися від колишнього пишного етикету. Над чиновниками встановлювали чіткий контроль у формі ревізій, однак їм гарантували фіксований оклад заробітної плати та пенсію (зокрема, і для їхніх вдів і сиріт) [94].

Підсумовуючи, варто зазначити особливості цього періоду формування певної системи органів ФК. До них можна віднести: а) наявність централізованих органів, до компетенції яких було віднесено нагляд за фінансовими справами всіх державних органів; б) поділ органів на центральні та спеціалізовані органи ФК; в) поява місцевих органів ФК у домінаріях; г) запровадження відповідальності та державних гарантій стосовно утримання чиновників.

Стосовно українських земель, що перебували під владою російської імперії, були створені «накази». У сфері фінансів це були наказ Великого приходу; наказ Великої скарбниці; наказ Рахункових справ; наказ Нова чверть – Перший орган, на який було покладено фінансово-контрольні повноваження – наказ Рахункових справ, діяв лише в період з 1654–1701 рр., після чого його функції перейняла Ближня канцелярія. Повноваження Рахункового наказу були визначені як «государеві рахункові, розшукні й описні справи» [79]. Досліджуючи діяльність фінансових інститутів цього

періоду, В. Попелюк відмічає низьку ефективність контрольної діяльності Рахункового наказу. На його думку, вона полягала лише у ревізії звітності щодо витрат державних коштів, контролю та перевірки видаткових і прибуткових книг. Учений вказує на те, що у цей період не було чіткого розмежування компетенції різних органів, які здійснювали фінансовий контроль [79]. Водночас варто відмітити, що це були вже органи, а не посади, як у період зародження і становлення системи нагляду та збору за податками, які йшли у дохід князів і на утримання дружини й осіб, які обіймали посади відповідальних за збір.

У період правління Петра І накази було змінено на колегії. На три колегії було покладено контроль за фінансами. Це: 1) Камер-Колегія, яка займалася майже всіма державними доходами, крім тих, що перебували у віданні Комерц-Колегії і Берг-Мануфактур-Колегії; 2) Штатс-контор-Колегія проводила облік державних видатків; 3) Ревізіон-Колегія була установою контрольного характеру.

Як слушно зазначає А. Нечай, таке реформування сприяло розмежуванню фінансового і державного управління [97, с. 32].

Згодом відбулось подальше реформування органів, які здійснювали контроль за фінансами. 1775 року запровадили реформу адміністративного розподілу. Було об’єднано Камер-колегію і Ревізіон-колегію, створено місцеві органи фінансового контролю – казені палати. Встановлювався штатний розпис, було визначено кількість чиновників залежно від території губернії. Новостворені органи повинні були проводити ревізії губернських установ і їх рахунків. Після того як губернії були поділені на повіти, в кожному з них призначався свій повітовий казначей, який був фінансовим чиновником початкової ланки та обіймав цю посаду три роки [98].

1802 року було прийнято Маніфест «Про заснування міністерств», унаслідок чого утворено 8 міністерств, зокрема Міністерство фінансів, функції якого були визначені як «управління казенними та державними частинами, які доставляють уряду потрібні на утримання його доходи, і

генеральне асигнування усіх доходів по різних частинах державних витрат» [99, с. 71]. Очолював Міністерство міністр, він ніс відповідальність перед Сенатом. Міністерство фінансів наприкінці кожного календарного року ретельно готувало розпис загальних видатків держави, для цього отримувало від інших міністерств відомості щодо видатків або їх кошториси, які планувались на наступний рік. На початковому етапі ці відомості виглядали як звичайний перелік запланованих видатків [97, с. 34].

Також були визначені положення двох інших установ державного управління – «відомства» Державного казначея та Експедиції про державні доходи [100, с. 73]. Варто зазначити, що посада Державного казначея була самостійною вищою посадою у сфері управління фінансами. 1809 року при Державному казначействі була заснована Державна експедиція для ревізії рахунків, яка виступила першою самостійною установою, що здійснювала нагляд за законністю та правильністю надходжень державних доходів і витрат. Згодом через реорганізацію було утворено Головне управління ревізії державних рахунків зі статусом міністерства. Очолював це Головне управління Державний контролер.

1836 року вищезгадане управління перейменували на Державний контроль, який на початку своєї діяльності не долучали до організації проведення ревізій звітності, оскільки до первинної документації у нього не було доступу. На місцевому рівні 1866 року були створені підрозділи Державного фінансового контролю, а саме контрольні палати, які були незалежні від вищого керівництва та виконували ревізую звітності місцевих установ [43].

Також були утворені Комісія погашення боргів, Казенне управління винною торгівлею.

1859 року було засновано комісії: при державному контролі, основним завданням якої було складення правил про порядок звітності, та при Міністерстві фінансів, до компетенцій якої належав перегляд податей і зборів [51, с. 34].

1892 року було видано «Заклад Державного контролю». Цей нормативний акт затвердив організаційні зміни, форми і методи контролю [101].

Чергове реформування державних органів у російській імперії відбулось 1906 р., набрали чинності закон та оновлені положення про Державну Думу і Державну Раду. Остання була наділена законодавчими повноваженнями на заміну дорадчим. З цього часу Державна Дума займалась розписом та звітом витрат і доходів разом із фінансовими кошторисами міністерств. Була створена Рада Міністрів (1905 р.), до складу якої увійшов Державний контролер [102, с. 67].

Отже, з огляду на наведене вище констатуємо поступове створення системи ОФК – від центральних (Державна Дума, Рада Міністрів, Міністерство фінансів), спеціальних (Державний Казначей, Державний контроль, Комісія погашення боргів) до місцевих (повітові казначеї). Діяльність цих органів здебільшого реалізовувалась у формі ревізій, документальних перевірок осіб, які були відповідальні за державні доходи та витрати. Мета діяльності цих органів полягала у наповненні казни російської імперії. На відміну українських земель, що перебували під владою Австрійської імперії, можемо спостерігати недостатню урегульованість повноважень місцевих ОФК і відсутність державних гарантій чиновництву.

П’ятий період тривав упродовж 1917–1919 рр. Це був період відновлення української державності та *формування ОФК українських урядів (Центральної Ради, Гетьманату, Директорії).* Після Лютневої революції 1917 року було сформовано український уряд – Центральна Рада. Вона була утворена 4 березня 1917 року. Виконавчим органом став Генеральний секретаріат, у його складі було створено Генеральне секретарство фінансових справ (Народне міністерство фінансів). Усі доходи і розходи контролювала ревізійна комісія, яку обирали загальними зборами Центральної Ради, і про свої ревізії вона мала складати перед Центральною Радою «справоздання». Також «ніякі видатки та розходи не могли бути виплачені без затвердження

бюджету пленарним зібранням Центральної Ради, або, з дозволу цього зібрання, об'єднаним засіданням Комітету Ради та Генерального Секретаріяту» [103, с. 540]. У цей період, як слушно відмічає Л. Васютинська, у державі не існувало власної грошової одиниці, національного банку, системи оподаткування, а також Україна залежала від поставок грошових знаків з Росії [104, с. 16].

Проте 23 грудня Центральна Рада затвердила декілька важливих законопроєктів, запропонованих Генеральним Секретарством Фінансів про: Державні кошти України, Головну скарбницю, Державний банк України, скасування Дворянського та Селянського банків, цукрову монополію. У першому зазначалось, що «всі державні податки і прибутки, які на підставі існуючих законів збираються на території Української Народної Республіки, визнаються прибутком Державного Скарбу Української Республіки» [105, с. 71].

Обов'язки Головної скарбниці УНР мала перебрати на себе київська губерніяльна скарбниця. Генеральному Секретареві Фінансів доручали розробити і внести на ухвалу Центральної Ради Статут і штати Головної Скарбниці УНР [106]. Відома структура Народного міністерства фінансів [107, с. 61].

Також у грудні було засновано Експедицію заготовок державних паперів України, а вже згодом Центральна Рада ухвалила тимчасовий Закон «Про випуск державних кредитових білетів УНР», згідно з яким Україна запроваджувала власну грошову одиницю – карбованець [108, с. 15].

Реакцією на більшовицький переворот у Петрограді стало проголошення Центральною Радою у січні 1918 року IV Універсалу. У ньому зазначалось, що Україна є «самостійною, ні від кого незалежною, вільною, суверенною державою українського народу». Було вирішено також створити єдину національну грошову систему, а тому ухвалено закон про нову грошову одиницю – гривню, яка дорівнювала половині карбованця [51, с. 37].

Проте загальноекономічна криза і фінансові кризи призвели до кризи урядової. У березня 1918 року були відсутні міністри, зокрема і міністр

фінансів та державний контролер. До збору податків долучалось Міністерство Внутрішніх справ. Наприкінці березня 1918 року було винесено на затвердження уряду проєкт Закону про організацію податкової міліції. Проте цей законопроєкт урядом так і не було розглянуто. Натомість було дозволено податковим інспекторам у «згоді з повітовими земськими управами призначати волосних зборщиків податей». Також надано повноваження Військовому Міністерству «по вимогах Міністерства Фінансів надавати військову допомогу для взискування недоїмків» [105, с. 99].

В останні дні своєї не досить тривалої роботи, 29 квітня 1918 року, Центральна Рада встигла прийняти одне із найважливіших рішень в українській історії – проєкт Конституції, що охоплював права і вільності Української Народної Республіки, Статут про Державний устрій, права. У змісті цього документа фінансовій сфері було відведено три параграфи, в яких зазначалося, що: лише Всенародні Збори можуть ухвалювати збір податків; лише постанова Всенародних Зборів може дозволяти робити позики на рахунок УНР, накладати податкові навантаження на державне майно; лише Всенародні Збори мають право встановлювати одиниці міри, ваги і монети Української Народної Республіки [82].

У грудні 1918 р. було сформовано перший уряд Директорії. Згодом засновано Міністерство фінансів Української Народної Республіки. Воно стало правонаступником Народного міністерства фінансів. Функціями, які покладали на Міністерство, були: організація друкування грошових, поштових та інших цінних паперів; регулювання роботи державних і приватних фінансових установ; забезпечення роботи податкової та митної системи країни; розроблення законопроєктів і бюджету УНР; затвердження кошторисів; фінансування державного апарату тощо [109, с. 85]. Необхідно зазначити, що структура цього Міністерства не відрізнялася від його попередника та складалась із тих самих Департаментів.

29 квітня 1918 року П. Скоропадський здійснив державний переворот, після якого вся державна влада була зосереджена у його руках. Було

утворено Українську Державу у формі Гетьманату. У новоствореній державі сформували Фінансову раду, до складу якої входили: голова Ради Міністрів (отаман); міністр фінансів і Державний контролер [72, с. 103]. Згодом з'явилась вища дорадча установа у справах державного кредиту і фінансової політики – Комітет фінансів, а також Фінансова комісія. Метою функціонування останньої був розгляд законопроєктів і справ фінансового значення [110, с. 70]. Варто зазначити, що одним із основних досягнень уряду Скоропадського у фінансовій системі було укладання першого Державного бюджету України.

14 грудня 1918 року Гетьманат було повалено і під владою Директорії відновлено УНР, тобто в країні знову переважали сили, які закріплювали її вектор соціалістичного розвитку. Уряд Директорії УНР так і не зумів покращити фінансове становище країни. В умовах, коли війна йшла відразу на трьох фронтах і територія, на яку поширювалась державна влада, постійно змінювалась, основна діяльність Міністерства фінансів була направлення на залучення коштів для фінансування армії та уряду, що лише підтверджувалося у постійних емісіях реквізицій і паперових грошових знаків [111].

Потрібно також вказати і на те, що у листопаді 1918 року на території Східної Галичини та Західного Поділля було проголошено Західноукраїнську Народну Республіку (далі – ЗУНР). 9 листопада 1918 року Українською Національною Радою ЗУНР був сформований вищий виконавчий і розпорядчий орган – Тимчасовий державний секретаріат, у його складі було 14 міністерств, серед яких і Міністерство фінансів. Згодом було видано Закон «Про тимчасову адміністрацію областей Західно-Української Народної Республіки» і з метою його конкретизації видано розпорядження Державного секретаріату «Про державну адміністрацію». У цих нормативних актах визначалась компетенція органів влади й управління ЗУНР. Так, державні комісари щомісяця мали подавати урядові ЗУНР зведення доходів і видатків свого повіту, а також вживати заходів, щоб переправляти касові лишки до

Державного секретаріату на покриття видатків центральної управи [112, с. 208–209]. Наприкінці 1920 року ЗУНР припинила своє існування.

Отже, в досліджуваний період були зроблені перші кроки, направлені на формування власних ОДФК, але впродовж усього короткого періоду формування української державності була присутня постійна боротьба за її незалежність, унаслідок чого відчутних змін у фінансовому механізмі країни досягти не вдалося.

Шостий період розпочався з 1920 року і тривав до 1990 включно. Це період *формування і становлення ОФК за часів радянської влади.*

Офіційно Українську Соціалістичну Радянську Республіку (дала – УСРР) було проголошено 6 січня 1919 року, а 11 вересня 1919 р. політбюро ЦК РКП (б) розглянуло «Питання про українській уряд» та ухвалило «ліквідувати весь урядовий апарат, зберігаючи існування уряду номінально» [113]. Згодом 28 січня 1920 року було ухвалено постанову, згідно з якою усі декрети Російської Соціалістичної Федерації у сферах військових, фінансово-економічних, поштово-телеграфних набували чинності і на території УСРР.

Свою політичну й економічну незалежність Україна офіційно почала втрачати після IV Всеукраїнського з'їзду Рад, де було проголошено, що Радянська Україна стає суб'єктом всеросійської федерації [105, с. 181].

Отже, з цього часу мовити про самоврядування уряду УСРР у царині фінансів не доводиться, як і в частині функціонування ОФК. Розгляд генезису формування ОФК можливий лише у контексті радянської історії. І розпочинається цей етап із так званого періоду воєнного комунізму, який тривав до 1921 року. В Україні воєнний комунізм почали запроваджувати з другої половини 1920 року, коли на її території припиняють активні бойові дії. У цей період було встановлено монополію на продукти сільського господарства (продрозкладка), у селян примусово вилучали сільськогосподарську продукцію. Для цього були створені заготівельні органи, на допомогу їм залучали комітети незаможників і представників

місцевої влади. Також вводили натуральні повинності, конфіскати і контрибуції.

Крім того, було створено Народний комісаріат Державного контролю, на який покладали завдання щодо проведення ревізійних перевірок господарсько-фінансової діяльності. Водночас такий орган, як Робочий контроль, здійснював нагляд за функціонуванням підприємств, застосовуючи також і функції контролю.

Упродовж 1918–1919 рр. було скасовано податки на: грошові капітали, різні поземельні податки, основний промисловий податок, податок на міську нерухомість. 1920 року скасовано акцизи, гербову оплату, а з 1921 року було припинено стягнення всіх, як державних, так і місцевих, податків [114].

Усе це призвело до занепаду фінансової системи. 1922 року з ратифікацією Конституції СРСР остаточно було втрачено суверенітет УСРР. Відтепер уся українська економіка підпорядковувалась москві.

Варто відмітити, що політика воєнного комунізму швидко довела країну до господарської розрухи і загрози громадянського вибуху. Економіку країни охопила глибока криза: голод в Україні, селянські повстання, заколот матросів у Кронштадті підштовхнули більшовицьке керівництво до змін. 1921 року була запроваджена Нова економічна політика (НЕП), скасовувалась примусова монополія держави на заготівлю продуктів сільського господарства і дозволявся вільний продаж цих продуктів на ринку. З 1923 року розпочалась активна діяльність щодо відродження фінансової системи Народним комісаріатом фінансів (далі – Наркомфін). Варто зазначити, що Наркомфін повинен був забезпечувати проведення єдиної фінансової політики по всій території СРСР, а також здійснювати загальне керівництво в галузі організації фінансів у країні. 1925 року НКФ СРСР ухвалив «Положення про зовнішній податковий нагляд», де визначалися права, обов’язки, завдання та функції фінансових інспекторів, їх помічників і фінансових агентів. Ведення окладного рахівництва (картки

недоїмок, книги, звітні відомості та інше) передавалося касовим органам, а справляння платежів – податковим агентам [85, с. 97].

У цей період активно діяв і Народний комісаріат Робітничо-селянської інспекції, що також був наділений певними контрольними повноваженнями. Згодом будо запроваджено сільсько-господарській податок, промисловий, податок на суму з обороту, загальноприбутковий податок тощо.

1930 року було проведено податкову реформу. Під час проведення скасовано 86 податкових платежів і запроваджено два, а саме податок з обігу і податок з чистого прибутку [115, с. 302]. Пізніше було введено одноразовий податок на одноосібні селянські господарства і додаток до нього – самооподаткування. Розміри останнього визначалися загальними зборами громадян у встановлених законом розмірах [116, с. 370–371].

Податкова реформа внесла зміни і в організацію податкового апарату. З цього часу податковий апарат Наркомфіну СРСР перевищив 17 тисяч осіб. З них половина працювала у фінансових органах, а решта входили до апарату зовнішнього податкового нагляду. На зовнішній податковий нагляд покладалося обстеження платників податків, вивчення джерел їхніх доходів, об’єктів оподаткування [117].

Основною ланкою системи стала податкова інспекція – структурний підрозділ районних і міських фінансових відділів [117].

До керівних і контролюючих ланок належали податкові відділи крайових, обласних і міських (з районним поділом) фінансових органів, управління податків і зборів наркоматів фінансів союзних республік і Наркомату фінансів СРСР [117].

Значний вплив на формування фінансової системи СРСР мала також і Конституція СРСР 1936 року. Відповідно до неї питання щодо затвердження державного бюджету СРСР, звіту про його виконання, а також питання, пов’язані із встановленням податків, належали до компетенції органів влади СРСР. Отже, М. Уткіна зазначає, що «почали проявлятися тенденції щодо централізації, яка згодом знайшла відображення у Постанові РНК СРСР 1938

р. Вона затверджувала єдиний бюджет, який складався із місцевих бюджетів та соціального страхування» [51, с. 40].

У період з 1937 по 1956 рр. на основі Народного комісаріату фінансів СРСР (згодом Міністерством фінансів СРСР) функціонували особливі Контрольно-ревізійні управління, які були уповноважені проводити документальні ревізії всіх відомств, наркоматів, закладів, виробництв і організацій [118, с. 86].

У ІІ половині 1950-х років намітилася тенденція надання ширших повноважень союзним республікам. Починаючи з 1956 року, права республік СРСР були значно розширені, а тому в міністерствах фінансів згаданих республік створюють власні Контрольно-ревізійні управління, яким у підпорядкування надається власний апарат на місцях. Для цього Рада Міністрів УРСР ухвалила відповідну постанову «Про утворення в складі Міністерства фінансів УРСР Контрольно-ревізійного управління».

У цей період було сформовано ОФК управління загальної компетенції та органів державної влади; спеціальні ОФК (вони здійснювали контроль за комітетами народного контролю; кредитними та фінансовими органами; внутрішній господарський і відомчий контроль).

Цікавим фактом також є те, що існуючий на той час Комітет народного контролю, який здійснював фінансовий контроль на громадських засадах, водночас був фактично державним виконавчим органом, відіграючи важливу роль у фінансово-контрольній сфері. Те саме можна зазначити і про партійний контроль [98].

Створення Міністерства фінансів СРСР, таких самих міністерств у союзних республіках, а також Контрольно-ревізійних управлінь дозволяло систематизувати державні контрольні функції. Але стан внутрішнього контролю та обліку на рівні як організацій, так і підприємств потребував змін. На думку Л. Савченко, варто було реорганізувати сам механізм фінансового контролю, зокрема удосконалити облік кожного платника

податків та інших обов'язкових платежів, переглянути зміст контрольних функцій і коректність сплати й обчислення відповідних платежів [43, с. 287].

1988 року Радою Міністрів Української РСР була видана Постанова «Про перебудову діяльності й організаційної структури Міністерства фінансів УРСР». Відповідно до неї були визначені основні завдання перебудови його діяльності, а саме: посилення впливу на прискорення соціально-економічного розвитку республіки, забезпечення неухильного зростання фінансових ресурсів [119].

Підсумовуючи, зазначимо, що за радянський період Україна втратила повністю фінансову незалежність. Починаючи з кінця 1950-х років, було частково надано право союзним республікам, зокрема й Україні, у міністерствах фінансів створювати власні Контрольно-ревізійні управління. Метою діяльності контрольних органів СРСР було наповнення державного бюджету СРСР. Центральним контролюючим органом було Міністерство фінансів СРСР, воно розробляло проєкт єдиного бюджету, який складався із місцевих бюджетів і соціального страхування. У цей час було сформовано певну структуру ОФК із чіткою владною вертикаллю підпорядкування від центральних до союзних. Сформована система зовнішнього і внутрішнього контролю. Проте адміністративно-юрисдикційними повноваженнями більшість ОФК не було наділено.

Наступний, сьомий період *формування і становлення ОФК за часів незалежності* розпочався з 1991 року, коли було проголошено незалежність України, і триває до сьогодні. Цей період доцільно розбити на 4 підперіоди, оскільки на кожному етапи розвитку незалежної України відбувалися зміни органів ДФК, їх нормативної основи, повноважень, форм і методів діяльності. Отже, перший підперіод – *функціонування ОФК радянського типу і пошуку нової моделі формування системи ОФК незалежної України (1991–1996 рр).* У цей підперіод першочерговим завданням стала розробка законодавчих актів. Вони мали б урегулювати процес і принципи трансформації колишньої фінансова системи СРСР, що характеризувалася

централізованим управлінням і застосуванням адміністративно-командних методів регулювання правовідносин, в якісно нову фінансову систему України. У зв'язку з цим постало питання розробки законодавчих актів.

1993 року було ухвалено Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [120]. У прийнятому Законі визначено права та обов'язки, основні завдання контрольно-ревізійної служби щодо проведення державного фінансового аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель. Згідно із цим Законом контрольно-ревізійна служба отримала повноваження здійснювати державний фінансовий контроль за: використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; ефективним використанням коштів і майна; правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань; виконанням місцевих бюджетів; станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, державних фондах, у бюджетних установах і державних підприємствах; виконанням місцевих бюджетів [120].

У червні 1996 р. із прийняттям Конституції України почався новий етап розвитку національної фінансової системи. Вона затвердила основні положення щодо побудови фінансової системи України, заклала принципи бюджетної та податкової системи, визначила структуру органів управління фінансовим механізмом держави [121].

І вже у липні 1996 року був прийнятий Закон України «Про Рахункову палату» [122], у статті 2 якого визначено завдання Рахункової палати. Аналіз цих завдань дозволяє зробити висновок, що новостворений орган наділявся повноваженнями щодо здійснення контролю за «…надходженням коштів до Державного бюджету України»; «…законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках» [122]. Тобто здійснювати зовнішній контроль і внутрішній контроль за «…своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів,

за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням», «...утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів» [122].

1996 року було створено Державну податкову адміністрацію та місцеві державні податкові адміністрації (обласні, районні та міськрайонні) [123], а 30 жовтня 1996 р. був прийнятий Указ Президента України «Питання державних податкових адміністрацій» [124], який урегульовував повноваження та напрями діяльності вказаних органів. Варто зазначити, що Державна податкова адміністрація України, згідно з Указом, стала центральним органом виконавчої влади України і не підпорядковувалась Міністерству фінансів України.

Отже, у досліджуваний підперіод було зроблено крок до формування майбутньої системи ОФК незалежної України – визначено структуру ОФК.

Другий підперіод тривав з 1997 по 2011 роки. Це був підперіод *становлення системи ОФК незалежної України.*

У досліджуваний підперіод Рахункову палату було позбавлено контролю за дохідною частиною бюджету і контролю за рухом коштів, а відтак і статусу вищого органу ДФК України. Як слушно зазначає П. Петренко, «позбавлення вищезазначених двох функцій стали наслідком того, що нашій державі доводиться долати й усувати у фінансово-господарській сфері ряд негативних явищ, які впродовж двадцяти шести років незалежності держави набули характеру тенденцій. Це зловживання (на всіх рівнях) у процесі формування, розподілу і використання грошових фондів; недотримання чинного законодавства (передусім бюджетного); нераціональність і економічна необґрунтованість використання й управління бюджетними ресурсами» [49, с. 204].

Починаючи з 2005 року акцент у роботі ОФК робився на упроваджені системи державного внутрішнього фінансового контролю. У червні 2007 року Постановою Кабінету Міністрів України було затверджено Положення

про Головне контрольно-ревізійне управління України [125]. Аналіз п. 3 цього Положення дозволяє зробити висновок про спрямованість діяльності ГоловКРУ на внутрішній контроль, також цей орган був наділений адміністративно-юрисдикційними повноваженнями.

Указом Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» [126] ГоловКРУ було надано статус центрального органу виконавчої влади, а також посилено його адміністративно-юрисдикційні повноваження.

9 грудня 2010 року Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» було ліквідовано Головне контрольно-ревізійне управління України та створено Державну фінансову інспекцію України [127]. Постановою КМУ затверджено повноваження новоствореного ОДФК. Так, Держфінінспекція отримала право щодо: здійснення контролю в установах фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також у всіх організаціях, підприємствах чи установах, які отримували від них кошти в контрольний період; контролю за дотриманням законності на кожній стадії бюджетного процесу щодо формування місцевого та державного бюджетів; одержання необхідної інформації та матеріалів від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, інших юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців; проведення зустрічних звірок на підприємствах, установах та організаціях задля фактичного та документального підтвердження проведених операцій і розрахунків з метою визначення їх повноти та реальності облікового відображення певного об'єкта контролю [127].

Варто зазначити, що другий підперіод характеризується подальшим формуванням ОДФК. Водночас спостерігається часта зміна органів і їх повноважень щодо здійснення внутрішнього контролю, а також посилення у їх діяльності адміністративно-юрисдикційної складової.

Третій підперіод тривав з 2011 року донині. Це період *реформування системи ОФК (пошук оптимальної моделі функціонування ОДФК) незалежної України.*

У цей період було ухвалено (у новій редакції) Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [128], який встановив організаційні та правові особливості здійснення державного фінансового контролю. Проте варто зазначити, що в ухваленому нормативно-правовому акті не було визначено змісту поняття «державний фінансовий контроль» і принципів, на яких він здійснювався. Водночас у Законі приділяється багато уваги центральному органу виконавчої влади, який відповідальний за здійснення державного фінансового контролю, основним його завданням і методам здійснення контрольної діяльності. Також не визначено структуру ОДФК. 2014 року затверджено Положення про Міністерство фінансів України. Відповідно до нього Міністерство є центральним органом у системі органів виконавчої влади. Метою його діяльності було визначено забезпечення формування та реалізації державної фінансової політики [129]. Також Положенням затверджено структуру Міністерства фінансів України. 2015 року було ухвалено оновлений Закон України «Про Рахункову палату», у статті 1 якого зазначено, що Рахункова палата як колегіальний орган здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України, підзвітна їй та регулярно інформує Верховну Раду України про результати своєї роботи [21]. Більш детальний аналіз її повноважень наведений нами у підрозділі 1.2 нашого дослідження. Також 2016 року постановою КМУ затверджено «Положення про Державну аудиторську службу України» [20]. Держаудитслужба визначалась центральним органом виконавчої влади, діяльність якого координується і спрямовується Кабінетом Міністрів України. На цей орган покладається забезпечення формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю

через здійснення перевірки та моніторингу закупівель, інспектування, а також державного фінансового аудиту [20].

Було затверджено Положення про Державну казначейську службу України [64], а 2017 року ухвалено Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [130] та інші нормативно-правові акти стосовно упорядкування діяльності ОДФК.

2018 року розпорядженням КМУ затверджено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року. У Концепції зазначено, що «для досягнення цілей, визначених у частині третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур і механізму внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжнародним стандартам і кращим практикам ЄС та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у розумінні міжнародної практики на даний час здійснюються відповідні заходи» [131]. З огляду на аналіз основних положень Концепції можна зробити висновок про посилення повноважень Держаудитслужби щодо здійснення внутрішнього контролю.

Незабаром Кабінетом Міністрів України було прийнято ряд непослідовних рішень. Спочатку, 19 лютого 2020 року, ним було затверджено Положення про створення Офісу фінансового контролю [132] на зміну Державної аудиторської служби України. Проте цей орган проіснував лише декілька місяців і вже 20 травня того самого року КМУ ухвалив постанову про ліквідацію Офісу фінансового контролю та відновлення діяльності Державної аудиторської служби України [133].

Упродовж третього підперіоду все ще спостерігається пошук оптимальної моделі побудови ОДФК.

Висновки до розділу 1

1. Визначено критерії систематизації наукових підходів до розуміння змісту адміністративно-юрисдикційної діяльності: ознаки, особливості її здійснення, обсяг змістовного навантаження. Виділено три групи наукових підходів.

2. Встановлено, що основними характеристиками змісту адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є: а) охоплення суспільних відносин у сфері державного контролю; б) чітко визначене коло посадових осіб, які уповноважені застосовувати адміністративно-правові та фінансово-правові санкції; в) індивідуальний розгляд справи щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності з надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами; г) закріплена нормативно-правовими актами спеціалізація із розгляду правопорушень у сфері здійснення державного фінансового контролю; д) обсяг прав щодо накладання адміністративних стягнень чітко регламентований; е) право накладати адміністративні стягнення за результатами перевірки діяльності об’єктів контролю.

3. Виокремлено основні ознаки адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю: чітко визначена мета такої діяльності; наявність суспільних відносин, що охороняються і забезпечуються в адміністративний спосіб; коло суб’єктів, уповноважених здійснювати таку діяльність; юрисдикційні повноваження таких суб’єктів; наявність правового спору; процесуально-правове регулювання; рішення у вигляді юридичного факту.

4. Встановлено відсутність на законодавчому рівні змісту поняття «державний фінансовий контроль» і наявність різних тлумачень його змісту у наукових працях, що породжує численні наукові дискурси стосовно змісту

поняття і сприяє появі колізій у процесі нормотворення через різне розуміння обсягу і змісту поняття.

5. Удосконалено зміст поняття «державний фінансовий контроль». Це вид фінансового контролю, який спрямований на забезпечення фінансової безпеки держави, охоплює великий спектр правовідносин у бюджетній, податковій, валютній, митній та інших сферах фінансового контролю, метою якого є захист фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, громадян і суб'єктів управління, здійснюється уповноваженими органами державної влади й управління, а також спеціалізованими органами фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель і моніторингу закупівлі.

6. З огляду на аналіз наукових праць і тенденцій законодавця у сфері державного контролю зроблено висновок про подальше реформування (пошук ефективної моделі) системи органів державного фінансового контролю в Україні.

7. Встановлено відсутність єдиного вищого органу державного фінансового контролю в Україні. Повноваження вищого органу державного фінансового контролю в Україні розподілені між Рахунковою палатою, яка здійснює переважно зовнішній контроль і підпорядковується Верховній Раді України, і Державною аудиторською службою України, яка здійснює внутрішній контроль і підпорядковується Кабінету Міністрів України через міністра фінансів України.

8. У первісні періоди формування і становлення ОФК на українських землях (IX–XVI століття) переважали імперативні методи і неправові форми діяльності перших прототипів ОФК. У цей період розпочалося формування правових основ їх діяльності в «Уставі земельному», «Законі руському», «Руській правді» тощо.

Перша спроба формування організаційної структури ОФК була започаткована у період Української козацької держави (Гетьман-Генеральний, скарбники-присяжні, скарбники-полкові, скарбники). У цей

період також була закладена правова основа діяльності ОФК, сформульовані перші ознаки їх адміністративно-юрисдикційної діяльності.

Характерною особливістю ОФК періоду окупації (з кінця XVIII століття до 1917 року) є те, що вони формувались і працювали відповідно до законодавства імперій, і основною метою їх діяльності було наповнення казни країни-окупанта. У цей період спостерігається поступове створення системи ОФК: а) формування централізованих органів, до компетенції яких було віднесено нагляд за фінансовими справами всіх державних органів; б) поділ органів на центральні та спеціалізовані ОФК; в) поява місцевих ОФК у домінаріях (на українських землях, що перебували під владою Австрійської імперії); г) запровадження відповідальності та державних гарантій стосовно утримання чиновників (на українських землях, що перебували під владою Австро-Угорської імперії); д) діяльність цих органів здебільшого реалізовувалась у формі ревізій, документальних перевірок осіб, які були відповідальні за державні доходи і витрати.

Для періоду відновлення української державності та формування ОФК українських урядів (Центральної Ради, Гетьманату, Директорії) характерною особливістю була політична нестабільність, імперське мислення державних діячів і реформаторів і військові дії, що тривали на території України. У цей період були спроби формування ОФК, проте вони були безсистемними.

За радянській період Україна втратила повністю фінансову незалежність. У цей час було сформовано певну структуру ОФК із чіткою владною вертикаллю підпорядкування від центральних до союзних. Проте адміністративно-юрисдикційними повноваженнями більшість ОФК не було наділено.

Особливістю періоду формування і становлення ОФК за часів незалежності є перехід від радянської моделі функціонування ОФК до формування нової організаційної структури ОФК, подальше реформування ОФК і пошук нової моделі функціонування ОФК, яка б відповідала міжнародним стандартам і викликам сьогодення.

РОЗДІЛ 2
ЮРИДИЧНА СУТНІСТЬ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ТА ГАРАНТІЙ ЗАКОННОСТІ ЇЇ ЗДІЙСНЕННЯ

2.1. Принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю

З метою забезпечення організації в системі державного фінансового контролю сучасних і затребуваних підходів діяльності необхідно здійснити всі перетворення, впроваджуючи принципи, які будуть базовим орієнтиром для таких змін.

Як відомо, сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на підконтрольні об’єкти фінансової сфери, що забезпечує системний нагляд, моніторинг їх діяльності з метою виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог у процесі їх реалізації. Заслуговує уваги позиція Н. П. Владімірової, яка розглядає державний фінансовий контроль значно ширше, як систему безупинних контрольних дій з боку органів загального державного управління (переважно законодавчої та виконавчої гілок влади) за функціонуванням усіх суб’єктів фінансових відносин у державі з метою забезпечення законності, доцільності та ефективності формування, розпорядження і використання державних фінансових ресурсів [134, с. 32].

Розвиток сучасного державного фінансового контролю базується на ієрархічно структурованій системі принципів. Водночас принципи відіграють важливе значення, оскільки акцентують увагу на основних рисах, сутнісних характеристиках, змісті та призначенні всієї досліджуваної категорії.

З огляду на те, що нами було визначено основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності насамперед у здійсненні правової

оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права і, як наслідок, під час виявлення ознак правопорушення застосування до такого правопорушника адміністративних стягнень, вважаємо за доцільне розглядати принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю не відокремлено, а базуючись на загальноправових принципах фінансового контролю.

Зауважимо, що питання визначення, обґрунтування та класифікації принципів фінансового контролю досліджувалися значною мірою науковцями і практиками у сфері права та державних фінансів, проте єдиного трактування і виваженого підходу до побудови системи принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю наразі немає. Підтвердженням зазначеного є парадоксальність правового регулювання досліджуваного питання: попри те, що в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48] вказано, що Закон визначає правові й організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, зміст Закону не містить жодного нормативного окреслення поняття та закріплення переліку ключових принципів діяльності органів державного фінансового контролю.

Важливим міжнародно-правовим актом, що надає основу для досліджень цієї тематики, є Лімська декларація керівних принципів контролю [135], прийнята Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), яка закріплює загальні принципи функціонування контролюючих органів: незалежність контролю як невід'ємного атрибуту демократії та обов'язкового елементу управління; законодавче закріплення незалежності органів контролю; визначення потреби у здійсненні попереднього контролю й контролю за фактичними результатами; наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як обов'язкової умови існування контролю; гласність і відкритість контролюючих органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

Дослідженням родового поняття принципів займалося чимало науковців. Одні вчені вважають, що принципами державного фінансового контролю є основоположні та керівні ідеї, виражені у формі правових положень, які містять зміст регулювання державного фінансового контролю, в багатьох випадках є критерієм правомірності поведінки учасників правовідносин у сфері публічного фінансового контролю [136, с. 297]. В. М. Прасюк під принципами державного фінансового контролю розуміє теоретично обґрунтовані та нормативно закріплені правові, процесуальні й організаційні основи здійснення публічного фінансового контролю, які визначають його загальну спрямованість, а також керівні засади, на яких ґрунтується специфіка контрольної діяльності органів публічного адміністрування [137, с. 157]. А. О. Неугодніков вважає, що під принципами контрольної діяльності публічної адміністрації варто розуміти основні ідеї, положення, вимоги, що характеризують зміст суспільних відносин, які виникають у сфері своєчасного виявлення й усунення факторів, що заважають ефективному здійсненню публічного адміністрування та/або унеможливлюють забезпечення належного рівня правозастосовної діяльності. Також науковець зауважує, що принципи контрольної діяльності публічної адміністрації не є сталою системою, вони розвиваються одночасно з розвитком публічного адміністрування [138, с. 20]. І. М. Ярмак переконує під принципами фінансового контролю розуміти основні вимоги, визначені у нормативно-правових актах і правилах, які не знайшли правового закріплення, але отримали загальне визнання під час організації фінансового контролю та діяльності суб’єктів, наділених контрольними повноваженнями, визначають специфіку організаційної побудови контролюючих суб’єктів, відображають особливості їх діяльності, характеризують професійні якості осіб, що реалізують контрольні функції, забезпечують результативність, ефективність, дієвість фінансового контролю [139, с. 188].

Проаналізувавши значну кількість наукових поглядів щодо цього питання, можна підсумувати, що наразі бачення науковців щодо дефініції

поняття «принципи діяльності органів державного фінансового контролю» суттєво різняться, що залежить від ракурсу дослідження та контексту застосування термінології.

Вважаємо, що зміст поняття «принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю» потрібно розуміти як основоположні засади здійснення державного фінансового контролю з метою правової оцінки відповідності поведінки підконтрольних суб'єктів у фінансовій сфері нормативним вимогам, а також розгляду справ про виявлені правопорушення, винесенню щодо них рішень із застосування санкцій і виконання прийнятих рішень.

Принципи конкретизують характерні особливості фінансового контролю, а відтак повинні відповідати вимогам визначеності, конкретності, прогнозованості, взаємозв'язку з іншими принципами тощо.

Водночас у науковій площині пропонують та обґрунтовують абсолютно різні каталоги принципів, які можна розглядати як основоположні начала діяльності контролюючих органів у фінансовій сфері. Зокрема, Ф. Ф. Бутинець виділяє дві групи принципів контролю: основні та специфічні. До основних принципів дослідник відносить раптовість, всеоб'ємність, безперервність, об'єктивність, точність, законність, своєчасність, незалежність, надійність, гласність, розподіл функцій, оптимальність, результативність; до специфічних – профілактику (попередження) порушень, виявлення порушень і визначення їх наслідків, вивчення причин та умов, що призвели до порушень, розрахунок і мобілізація виявлених резервів [140, с. 75].

Натомість В. Ф. Піхоцький обґрунтовує та розкриває зміст таких принципів, як законність, об'єктивність, незалежність, компаративність, превентивність, скоординованість, системність, гласність, сталість, ефективність, самодостатність, доцільність [141, с. 45–46].

Т. О. Чернадчук виокремлює універсальні та спеціальні принципи фінансового контролю над суб'єктами, уповноваженими на виконання

функцій держави або місцевого самоврядування. До універсальних автор, зокрема, відносить законність і верховенство права. Стосовно спеціальних принципів, то їх, на думку науковця, декілька: принцип системності, об'єктивності, прозорості, дієвості. Заслуговують на увагу в дослідженні і такі принципи, як незалежність і компетентність [142, с. 76].

В. М. Прасюк пропонує розглядати систему принципів із умовним поділом їх на універсальні та специфічні. До універсальних принципів автор відносить такі принципи: верховенства права, законності, гласності, об'єктивності, незалежності, системності, ефективності; до специфічних принципів організації і здійснення державного фінансового контролю, тобто безпосередньої діяльності контролюючих органів, що мають прикладний характер, виділяє такі принципи: моральні й етичні, компетентність, професіоналізм, відповідальність, непідкупність суб'єктів контролю, узгодженість дій різних контролюючих органів [143, с. 3].

Отже, існують різні підходи до розуміння принципів контролю та їх систематизації, проте найчастіше в наукових джерелах простежується їх поділ на загальні (ґрунтуються на принципах організації та діяльності державного апарату) та спеціальні (специфічні), що притаманні виключно діяльності органів контролю. Однак деякі автори вважають поділ принципів на окремі групи недоречним через те, що такий поділ нібито ранжує принципи за їх важливістю, оскільки принципи повинні мати один рівень важливості [144, с. 111].

З проведеного аналізу можна зробити висновок, що ключовими характеристиками для виділення критеріїв класифікації принципів можуть бути:

– джерела походження: правові та доктринальні принципи;

– зміст правовідносин: правові, економічні, функціональні та організаційні принципи;

– спосіб закріплення: міжнародно-правові, національні, конституційні принципи;

– сфера дії: загальноправові, міжгалузеві, галузеві принципи.

Варто згадати з позиції ретроспективного аналізу проєкт Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» 2018 року [145], в якому на противагу чинному в статті 5 були прописані принципи діяльності органів державного фінансового контролю, зокрема верховенства права, забезпечення дотримання прав і свобод людини і громадянина, безперервності, законності, забезпечення єдності державної політики, відкритості та прозорості, відповідальності, незалежності. Проте цей законопроєкт зазнав нищівної критики, першочергово у зв'язку з тим, що предмет правового регулювання було звужено до унормування виключно питань діяльності Державної аудиторської служби України, попри те, що інші численні державні органи (зокрема, Рахункова палата, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України, Національний банк України, Державна служба фінансового моніторингу України та інші державні органи), органи місцевого самоврядування і безпосередньо розпорядники бюджетних коштів на той час мали повноваження у сфері фінансового контролю.

Водночас було піддано сумніву застосування в частині 2 статті 5 поняття «незалежність» до органів державного фінансового контролю, оскільки діяльність центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, що в принципі нівелює незалежність цього органу. Зазначене також підтверджується положеннями законів України «Про Кабінет Міністрів України» і «Про центральні органи виконавчої влади», згідно з якими Кабінет Міністрів України серед іншого утворює, реорганізує та ліквідовує центральні органи виконавчої влади, призначає і звільняє керівника та заступників керівника таких центральних органів виконавчої влади (висновок комітету 24.04.2019) [145].

Взагалі принцип незалежності контролюючих органів є доволі дискусійним з огляду на те, що органи державного фінансового контролю не є відокремленими від системи державних органів, а перебувають у певному взаємозв'язку і підпорядкуванні. Тому вважаємо, що найбільш прийнятним є обґрунтування незалежності органів фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів і стороннього впливу щодо функціонально-організаційних повноважень, необхідних для виконання покладених завдань.

Методичні принципи побудови системи моніторингу фінансової діяльності детально висвітлені Н. П. Владіміровою: вибір для спостереження найбільш важливих напрямів і цільових показників фінансової діяльності; побудова системи інформативних (первинних) звітних показників за кожним з напрямів фінансової діяльності; розробка системи узагальнюючих показників, що відображають фактичні результати фінансової діяльності; установлення періодичності формування звітної бази даних (інформативних й оціночних показників); установлення розмірів відхилень фактичних результатів фінансової діяльності від передбачених; аналіз основних причин, що викликали відхилення фактичних результатів фінансової діяльності від передбачених; визначення системи дій у разі встановлених відхилень фактичних результатів фінансової діяльності від передбачених; виявлення резервів нормалізації фінансової діяльності й підвищення її ефективності; обґрунтування пропозицій щодо зміни окремих цільових фінансових нормативів і планових показників [134, с. 210]. Зауважимо, що інформативно окреслені принципи відображають алгоритм, певну послідовність дій під час здійснення фінансового контролю. Водночас М. О. Настенко пропонує закріпити принцип цілісності, що передбачає проведення всього комплексу визначених законодавством заходів щодо здійснення фінансового контролю [146, с. 60]. Вважаємо, що з теоретичної точки зору принцип не повинен бути надмірно подрібненим, оскільки являє собою визначальне положення, загальне уявлення про щось, тому принцип цілісності за змістом може бути наповнений тими діями, проведення яких є необхідним для повноти

контролю у фінансовій сфері. Більш схильні дотримуватися думки, що здійснення в кожній конкретній ситуації необхідних законодавчо визначених повноважень кваліфікованими фахівцями, використовуючи фактичні документальні дані та методи, які гарантують отримання повної і достовірної інформації, є проявом принципу об'єктивності.

Доповнює систему принципів В. А. Бортняк, вказуючи на доцільність виділення як принципового положення завершеності контрольних заходів і невідворотності покарання за порушення податкового, митного, бюджетного та фінансового законодавства, розглядаючи ці приписи в симбіозі [147, с. 31]. Однак оспорює єдність цих положень М. О. Настенко з таких причин. По-перше, їх застосовують до діяльності різних суб'єктів; не всі фінансові органи, які здійснюють перевірки, водночас здійснюють заходи щодо притягнення до відповідальності. По-друге, завершеність заходів фінансового контролю не завжди приводить до відповідальності за правопорушення (наприклад, коли не визначено засоби притягнення до відповідальності тощо) [146, с. 48]. Тому більш доцільним вбачається окреме існування зазначених принципів.

Окремі науковці [148] наголошують на такому принципі державного фінансового контролю, як комерційна таємниця, обґрунтовуючи тим, що отримані відомості являють собою комерційну таємницю і її розголошення може завдати суттєвої шкоди. Визнаємо загалом, що такі обставини можуть мати місце, проте не погоджуємося з потребою у виокремленні такого принципу, як самостійного. В обґрунтування зазначимо, що, на наше переконання, принцип гласності та відкритості є одним із основних у діяльності органів державного фінансового контролю, водночас інформація, які становить комерційну таємницю, охороняється відповідно до законодавства і не повинна оприлюднюватись, що становить скоріше виняток із загального правила і не може бути принципом.

Враховуючи суттєвий відрив теорії від практики реалізації окреслених принципів, варто наголосити на потребі в удосконаленні принципів

діяльності органів державного фінансового контролю. Окремі з них не розкривають сучасної сутності контролю, а також не охоплюють змін, перетворення та розвитку системи державного фінансового контролю.

Узагальнивши позиції науковців щодо поняття та змісту принципів діяльності контролюючих органів у фінансовій сфері, сформулюємо власне бачення системи принципів та обґрунтуємо їх доцільність, відштовхуючись від завдань адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю.

У широкому сенсі основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності полягає у:

– наданні правової оцінки відповідності поведінки об’єкта правового впливу вимогам, які встановлені на рівні відповідних нормативно-правових актів;

– розгляді під час виявлення порушень законодавства, справ про правопорушення, винесення щодо них рішень із застосування до правопорушника санкцій і виконання прийнятих рішень [11, с. 4].

Принципи наділені нормативно-керівною рисою, тобто закріплені за допомогою норм права. У разі відсутності їх закріплення у правових нормах вони не вважаються принципами права, оскільки мають не правовий характер, а залишаються політичними або контрольно-наглядовими і, як наслідок, не виконують закріплені за адміністративно-процесуальними принципами завдання [149, с. 38]. Тому, визначаючи принципи, які закладені в основу адміністративно-юрисдикційної діяльності державних органів фінансового контролю, акцентуємо увагу саме на цій тезі.

Законодавчо закріпленими основними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяттям зобов’язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах

та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, зокрема суб'єктах господарювання, у статутному капіталі яких 50 % і більше акцій (часток) належить суб'єктам господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно, за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні [48].

Доцільним видається вказати, що принципи є інструментом досягнення окреслених завдань та ефективної діяльності контролюючих органів. У юридичних джерелах міститься чимало обґрунтованих позицій науковців, які вказують на найбільш вагоме значення таких загальних принципів, як законність, гласність і відкритість, об'єктивність, незалежність тощо, які є універсальними засадами функціонування державних органів. Загалом погоджуємося з такою позицією, проте вважаємо за необхідне привернути увагу до деталізації окремих принципів саме в площині адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. Зважаючи на ключові напрями діяльності контролюючих органів, а також той факт, що адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю є лише частиною загальної діяльності в межах повноважень, вбачаємо за необхідне виділити загальноправові принципи, які також потрібно розмежовувати залежно від завдань і функцій здійснення державного фінансового контролю (функціональні) та організації державного фінансового контролю (організаційні), а також спеціальні, які б змістовно розкривали специфіку адміністративно-юрисдикційної діяльності.

У цьому контексті до загальноправових принципів першої групи (функціональних) пропонуємо віднести такі принципи.

1. Верховенство права vs законність.

Принцип верховенства права означає: цінність і непорушність прав людини; чітке та неухильне виконання своїх функцій і завдань державними органами; панівна роль права у процесі взаємодії державних органів і фізичних осіб; домінування закону над внутрішніми інтересами осіб, які наділені владними повноваженнями.

Цікавим видається запропонований науковцями підхід до розмежування окреслених понять. Так, верховенство права як мегапринцип охоплює змістовно такі принципи та положення, як: авторитетність суду; незалежність його; принцип його доступності; принцип правової визначеності, що передбачає правову якість закону; принцип пропорційності, відповідно до якого в нормотворчості та правозастосовній діяльності необхідно дотримуватися балансу приватного інтересу та суспільного; принцип передбачуваності; принцип субсидіарності тощо [150, с. 14]. Як випливає з дефініції, поняття «законність» – це чітке та точне дотримання законів. Водночас постає запитання: як бути у випадку, якщо пряме слідування букві закону порушує права людини – найвищу цінність? Актуальність цього риторичного питання після Революції Гідності анітрохи не зменшилася. Небесна сотня загинула від куль тих, хто ототожнив право та закон, верховенство права з верховенством букви закону, хто цінував владу і закон більше від людини, хто вважав, що цінність закону – у дієвості, здатності «навести порядок» будь-якою ціною [150, с. 15].

Враховуючи вищевикладене, обґрунтовується позиція щодо домінування принципу верховенства права, який змістовно є ширшим і містить законність як гарантію з боку контролюючих органів діяти в рамках закону та перевіряти дотримання законності у фінансовій сфері. Водночас принцип верховенства права має пронизувати положення, які закріплюють правовий статус контролюючих органів, стратегічні та програмні документи,

що визначають державну політику та регіональні напрями розвитку й інше правове регулювання, механізм відновлення порушених прав і притягнення до відповідальності винних осіб.

2. Гласність і відкритість.

Цей принцип означає право на вільний доступ до публічної інформації. Забезпечення доступу, відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації», має відбуватися на засадах: прозорості та відкритості діяльності суб'єктів владних повноважень; вільного отримання, поширення та будь-якого іншого використання інформації, яка була надана або оприлюднена відповідно до законодавства, крім обмежень, встановлених законом; рівноправності, незалежно від ознак раси, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, мовних або інших ознак [151]. У науковій літературі гласність – висвітлення в засобах масової інформації основних результатів діяльності контролюючих органів [152, с. 16]. Подібне бачення у В. Ф. Піхоцького, який вважає, що «принцип гласності означає, що органи, уповноважені на здійснення фінансового контролю, забезпечують доступність його результатів» [141, с. 46]. Дещо ширше тлумачить зміст цього принципу В. В. Войтенко, зазначаючи, що принцип гласності означає відкритість і доступність для суспільства та засобів масової інформації відомостей про результати контрольно-ревізійних і експертно-аналітичних заходів, проведених у рамках фінансового контролю за умови збереження державної, комерційної або іншої захищеної законом таємниці [153].

Попри різносторонність наведених визначень, доходимо висновку, що гласність і відкритість є дуальним принципом. Ці два поняття існують у тісному взаємозв'язку, проте це не означає їх однаковість. Як випливає з розуміння, поняття «гласність» – це прозора діяльність державних органів щодо розгляду фінансових питань, можливість доступу представницьких органів до фінансових документів, висновків щодо діяльності відповідних контрольних органів; відкритість – це відкрита інформаційна позиція, подача

повної, об’єктивної, достовірної інформації щодо результатів діяльності органів фінансового контролю до відома громадськості.

3. Об’єктивність.

Сьогодні в роздумах про об’єктивність домінує концепція, згідно з якою об’єктивність має своєю ознакою виключення всього суб’єктивного. А відтак контролюючі органи мають забезпечити неупереджене ставлення до всіх підконтрольних об’єктів під час здійснення контрольних дій і реалізації результатів контролю.

У науковій літературі іноді йдеться про те, що об’єктивність – незалежність результатів державного фінансового контролю від будь-якого впливу на суб’єктів контролю (з боку третіх осіб та/або певних умов чи обставин) [154, с. 51]. У цьому випадку принцип об’єктивності досить тісно межує з принципом незалежності контролюючих органів, який іноді виділяють, тому таке визначення не є найбільш вдалим.

Цікавим видається запропонований І. К. Дрозд підхід, відповідно до якого принцип об’єктивності полягає в тому, що державний фінансовий контроль здійснюється кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних, згідно з порядком, визначеним законодавчо, через використання методів, які б гарантували отримання повної і достовірної інформації [42]. Також імпонує в обґрунтування цього принципу наукове бачення щодо забезпечення контролюючими органами неупередженого рівного підходу до всіх підконтрольних суб’єктів під час проведення контрольних дій, у процесі узагальнення і реалізації результатів контролю [141, с. 45].

У нашому розумінні об’єктивність – це здійснення неупередженого та повного контролю на кожному етапі процесу, важливою умовою якого є унеможливлення таких чинників, як особиста заінтересованість у результатах перевірки (родинні, трудові чи інші відносини контролюючого суб’єкта з підконтрольним, фінансові чи майнові інтереси щодо підконтрольного

об’єкта тощо) з метою забезпечення справедливого результату та притягнення до відповідальності винних у порушенні закону осіб.

4. Стратегічна спрямованість.

Стратегія – це визначення довгострокових цілей і завдань, ухвалення дій та розподіл необхідних ресурсів для досягнення цілей. У цьому контексті варто згадати важливий програмний документ, що закріплює базові напрями сучасного етапу реформування системи управління та контролю державними фінансами – Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та план заходів з її реалізації [155]. У Стратегії акцентується увага на таких невирішених питаннях, як відсутність комплексної системи внутрішнього контролю в державних органах у розумінні статті 26 Бюджетного кодексу України, недостатня інституційна спроможність і незалежність підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах і спроможність для забезпечення професійного розвитку та підвищення рівня професійної компетентності із внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Відтак спостерігається потреба в посиленні ролі професійної компетентності та комплексного підходу під час здійснення контролюючих функцій. Компетентність у цьому контексті розуміється як високий професіоналізм суб’єктів контролю, який охоплює необхідні знання і відповідний досвід, а також самодисципліну та уміння належно виконувати свої посадові обов’язки, оцінювати відхилення від чинного законодавства, вирішувати проблеми й усувати порушення закону. Водночас Стратегія визначає стратегічні цілі та показники їх досягнення, чіткий план заходів з реалізації Стратегії, а також очікувані результати та можливі ризики.

Стратегія викликає незворотні зобов’язання щодо попередньо встановлених напрямів дій, наполегливість у досягненні точних і чітко сформульованих цілей, використання ресурсів відповідно до розробленого плану і вимірювання прогресу за встановленими графіками.

Принцип стратегічної спрямованості, на нашу думку, є надзвичайно важливим в адміністративно-юрисдикційній діяльності органів державного

фінансового контролю. Попри те, що небагато науковців згадують стратегічну спрямованість як принцип, значна частина вказує на вагому роль стратегії як у період стабільної діяльності, так і в кризовий період, коли діє безліч негативних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища. Фінансова стратегія має визначати довгострокові цілі діяльності, які не повинні суперечити загальній стратегії. Практично всі суб'єкти функціонують у середовищі, яке постійно змінюється, тому досить важливо аналізувати фактори, що впливають на діяльність, визначати силу їх впливу та заходи щодо нейтралізації. Для цього необхідно переглядати фінансову стратегію, орієнтуючись на нові цілі [156].

Також важливим аспектом цього принципу є стратегічна гнучкість – це певна залежність між змінами в підконтрольному середовищі та організацією фінансового контролю, набір методів управління, поведінки, навичок, цінностей і переконань, які надихають управлінські органи у сфері організації фінансового контролю на прийняття та виконання стратегічних зобов'язань.

Видається за доцільне проаналізувати також другу групу принципів – організації державного фінансового контролю.

1. Системність – структурована система із чітким розмежуванням місця, ролі, завдань і функцій органів державного фінансового контролю.

Одним зі складних питань є відсутність чіткого й однозначного розмежування завдань і функцій контролюючих органів, унаслідок чого мають місце прецеденти дублювання повноважень.

Наразі можна констатувати функціонування двох основних систем фінансового контролю, які очолюються своїми вищими органами: з одного боку, виступає Міністерство фінансів України та Державна аудиторська служба України, з іншого – Рахункова палата України. Так, обидві ці системи наділені повноваженнями щодо організації фінансового контролю та фінансового аудиту.

У процесі дискусій з метою зменшення контрольно-перевірочного навантаження на об’єкти державного фінансового контролю експерти висловлюють різноманітні, подекуди протилежні бачення. Існують прибічники здійснення паралельно Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою у разі потреби спільних або перехресних перевірок, щоб отримувати більш об’єктивні результати та знизити ризики корупції. Так, упродовж 2020 р. Рахункова палата та Державна аудиторська служба України спільно залучалися до роботи тимчасових слідчих комісій Верховної Ради України для проведення перевірок Державної податкової служби України, Державної митної служби України, НАК «Нафтогазу». Окремі експерти, навпаки, доводять доцільність об’єднання контролюючих органів для уникнення дублювання повноважень та оптимізації адміністративних витрат на їх утримання. Вищий рівень заробітних плат у Рахунковій палаті зумовлює перетік фахових кадрів із Держаудитслужби [157, с. 5].

Якщо аналізувати дослідження у цій сфері, то можна спостерігати певні відмінності у визначеннях. У деяких наукових джерелах під системністю пропонується розуміти забезпечення контролю на всіх стадіях руху державних коштів у фінансовій і виробничій сферах методом створення відповідної організаційної системи контролю [152, с. 16]. Натомість А. С. Колісник розуміє системність як цілісну систему, яка охоплює горизонтальні та вертикальні взаємозв’язки між об’єктами і суб’єктами державного фінансового контролю (уповноваженими та підконтрольними) [154]; такої самої думки Н. В. Синюгіна [144, с. 108]. Як випливає з наведених визначень, системність розглядається з двох позицій: як чітко структурована система органів фінансового контролю та як система всіх елементів контролю (суб’єкти, об’єкти) та певна системна послідовність дій (зміст).

Тому найбільш цілісною та повною, на нашу думку, є позиція В. М. Прасюка щодо розуміння змісту принципу системності: наявність налагодженої системи взаємодіючих між собою органів державного фінансового контролю під час його реалізації; єдність правових основ

(правової бази) функціонування органів внутрішнього і зовнішнього державного фінансового контролю з чітким розмежуванням функцій відповідних органів; планування контрольної діяльності з огляду на потребу у забезпеченні всебічного системного контролю за виконанням фінансових планів; охоплення найбільш значущих об'єктів контролю, що дозволяє мати об'єктивне уявлення про стан роботи із фінансовими ресурсами за всіма напрямами у їх взаємозв'язку, а також ефективну реалізацію всіх форм контролю; встановлення періодичності у проведенні певних фінансових контрольних заходів; чітко визначена і нормативно закріплена організація взаємовідносин з органами виконавчої влади та місцевого самоврядування [143, с. 72–73].

2. Незалежність органів державного фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів: організаційна, функціональна, особиста та фінансова.

Незалежність гарантується тим, що заборонено втручатися в діяльність органів державного фінансового контролю та у здійснення їх повноважень. Щодо дискусійності принципу незалежності контролюючих органів зазначалося вище. Оскільки органи державного фінансового контролю не є відокремленими від системи державних органів і перебувають у певному підпорядкуванні, акцентуємо саме на незалежності від підконтрольних суб'єктів і стороннього впливу щодо функціонально-організаційних повноважень, необхідних для виконання покладених завдань.

У юридичних джерелах міститься чимало трактувань цього принципу. В. Ф. Максімова вважає, що принцип незалежності встановлює недопустимість будь-якого силового, матеріального або морального тиску на суб'єкт контролю [158, с. 66]. А. М. Любенко зауважує, що органи державного фінансового контролю повинні бути самостійні у виборі об'єктів, предметів, методів і процедур контролю та не повинні допускати тиску чи втручання у свою діяльність з боку інших органів або осіб [159, с. 187]. Контролюючі органи під час здійснення контрольних заходів повинні не

залежати від підконтрольних суб'єктів та проводити їх, спираючись на принцип об'єктивності, незважаючи на ненормативні вказівки вищих органів [160, с. 97]. Проте у більшості наукових публікацій не систематизовано коло суб'єктів, стосовно яких мають бути незалежні контролюючі суб'єкти, їх посадові чи службові особи або інші працівники [161, с. 61]. Тому варто акцентувати, що незалежними контролюючі органи мають бути першочергово від підконтрольних суб'єктів і стороннього впливу щодо виконання своїх повноважень, якщо така діяльність не спрямована на співпрацю державних органів у межах закону.

Вважаємо, що принцип незалежності органів фінансового контролю є багатоаспектним і вміщує такі складові:

– організаційну незалежність – чітке правове визначення системи органів фінансового контролю, їх повноважень, прав і обов'язків; справедлива відповідальність за вплив на контролюючі органи;

– функціональну незалежність – самостійність планування і здійснення контрольних заходів, прийняття рішень у межах своїх повноважень; незалежні висновки щодо результатів контролю; захищеність від стороннього втручання під час виконання функцій;

– особисту незалежність – відсутність у осіб, що проводять контрольні заходи, суб'єктивного інтересу;

– фінансову незалежність – доступність і достатність законодавчо визначених джерел забезпечення.

3. Координація у разі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органами державного фінансового контролю.

У фінансовому контролі важливими є питання взаємодії та координації діяльності суб'єктів, оскільки в ньому задіяні органи як законодавчої, так і виконавчої влади.

Цікавим видається запропонований Н. М. Коломийчук підхід, відповідно до якого координація державного фінансового контролю – це процес розподілу й узгодження діяльності суб'єктів державного фінансового

контролю у часі та просторі й забезпечення їхньої взаємодії з метою виконання поставлених завдань [162, с. 46].

Національний інститут стратегічних досліджень відмічає потребу у забезпеченні отримання / надання доступу до інформаційних ресурсів (баз даних, реєстрів, автоматизованих систем) суміжних контролюючих органів, налагодження тісної координації із правоохоронними органами, забезпечення адекватного і повноцінного обміну інформацією між контролюючими органами. Також є потреба в аналізі та постійному моніторингу стану розслідування справ, переданих від органів державного фінансового контролю до правоохоронних органів, а від них – до суду [157].

Тому принцип координації є важливим в організації адміністративно-юрисдикційної діяльності та має забезпечити впорядкованість і узгодженість контрольної діяльності органів державного фінансового контролю на всіх етапах.

До спеціальних принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності державних органів фінансового контролю варто зарахувати принципи, які є базисом здійснення процесуальної діяльності. До цієї групи потрібно віднести такі:

1. Всебічний, повний та об'єктивний розгляд справи.

У разі наявності підстави для притягнення особи до відповідальності орган державного фінансового контролю повинен неупереджено керуватися цим принципом. У процесі розгляду справи з'ясовується: чи було вчинено правопорушення, чи винна ця особа в його вчиненні, чи підлягає вона відповідальності, чи є обставини, які пом'якшують або обтяжують відповідальність, чи заподіяно майнову шкоду, а також інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи [163].

2. Пропорційність міри відповідальності вчиненому правопорушенню.

Принцип пропорційності використовується в багатьох різних контекстах. Так, М. М. Луценко співвідносить принцип пропорційності із принципами законності, правової визначеності, справедливості («справедливого балансу») або ж «заборони свавілля» у вузькому розумінні

[164, с. 95]. Прояв пропорційності, тобто розумного співвідношення покарання за правопорушення, застосовується органом фінансового контролю, наприклад, на підставі такої правової норми. «Розглядаючи справу, уповноважена посадова особа може прийняти рішення про звільнення порушника від адміністративної відповідальності, обмеживши усним зауваженням. Таке рішення детально мотивується в постанові щодо справи про адміністративне правопорушення. Приймаючи таке рішення, уповноважена посадова особа всебічно та об'єктивно розглядає справу, з'ясовує, чи можна вважати правопорушення малозначним» [163].

3. Взаємодія з іншими органами влади та громадськістю.

Переважно у зміст цього принципу вкладено взаємодію органів державного фінансового контролю зі спеціальними органами, які наділені повноваженнями застосовувати санкції у разі виявлення фінансових правопорушень. Наприклад, Рахункова палата у разі виявлення під час здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення впродовж семи днів повідомляє про них органи Бюро економічної безпеки України та інші відповідні правоохоронні органи [21].

Взаємодія із громадськістю гарантує забезпечення таких базових засад, як публічність і відкритість. Так, наприклад, відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 21 Закону України «Про Рахункову палату» Голова наділений повноваженнями щодо здійснення зв'язків із громадськістю та медіа [21].

Фінансовий контроль може здійснюватися громадськими організаціями, партіями, рухами, профспілковими організаціями, метою діяльності яких є запобігання чи протидія корупції. Здебільшого методами діяльності зазначених суб'єктів можуть бути журналістські розслідування, антикорупційна експертиза чи інформаційно-роз'яснювальна робота.

Так, прикладом взаємодії Державної аудиторської служби України є проведення нею контрольних заходів і звільнення в подальшому з посади очільника Гостомельської селищної військової адміністрації після

розслідування Bihus.Info, у якому журналісти розповіли про розкрадання грошей, виділених на відбудову Гостомеля. Сума порушень, виявлених під час ревізії Гостомельської селищної військової адміністрації за період 2022 та 2023 років, сягає понад 21 млн грн [165].

Відразу варто чітко зазначити, що в науковій літературі інколи обґрунтовується ідея закріплення окремими принципами плановості, економічності, оперативності, що вважаємо недоцільним, оскільки такі характеристики притаманні далеко не всім заходам фінансового контролю.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що наразі адміністративно-юрисдикційна діяльність державних органів фінансового контролю здійснюється, базуючись на загальноправових принципах діяльності державно-владних органів з урахуванням характерних особливостей діяльності саме в окресленій сфері. Варто зауважити, що правові засади діяльності державних органів фінансового контролю передбачені нормативно-правовими актами різної юридичної сили, проте жоден з них не містить чіткого переліку принципів, основоположних для фінансового контролю. Це зі свого боку призводить до прогалин під час здійснення адміністративно-юрисдикційних проваджень різними уповноваженими органами державного фінансового контролю.

Ефективність та якість адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю насамперед залежить від чітко окреслених і нормативно закріплених принципів організації та функціонування, а також неухильної реалізації відправних засад.

Важливим під час визначення принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є врахування базових засад, що визначені Лімською декларацією керівних принципів контролю.

Досить необхідним вбачається створення єдиної концепції принципів діяльності органів державного фінансового контролю та їх законодавчого закріплення. З огляду на зазначене пропонується доповнити Закон України

«Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» нормою, де закріпити основні принципи діяльності органів державного фінансового контролю, а саме: верховенство права; гласність і відкритість; об'єктивність; стратегічна спрямованість; системність; незалежність; координація; всебічний, повний та об'єктивний розгляд справи; пропорційність міри відповідальності вчиненому правопорушенню; взаємодія з іншими органами влади та громадськістю.

Отже, комплексність і взаємодія окреслених принципів здатні забезпечити функціонування системи взаємопов'язаних органів, що здійснюють ефективне виконання контрольних повноважень у фінансовій сфері.

2.2. Форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю

Серед науковців точаться тривалі дискусії стосовно розуміння та розмежування понять «видів» діяльності у сфері фінансового контролю, «форм» і «методів», також існує чимало науково обґрунтованих поглядів з цього питання, які суттєво різняться або навіть є протилежними. Проте визначення чіткого понятійного апарату, меж правового регулювання та взаємодії цих категорій є важливим як з наукової, так і правозастосовної позиції, оскільки може сприяти злагодженому функціонуванню правової конструкції фінансового контролю та відповідних суб'єктів.

Необхідно зауважити, що змістовно термін «вид» є ширшим, і кожен вид може включати різні форми й методи діяльності органів державного фінансового контролю, які існують у безпосередньому зв'язку та є взаємодоповнюваними. Відразу варто зазначити, що чинні закони України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про Рахункову палату» та інші нормативно-правові акти не

оперують цією термінологією, не вказується навіть дотично на форми та методи здійснення діяльності органами державного фінансового контролю.

У контексті дослідження важливим для з'ясування є поняття форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. Наразі це поняття практично не досліджувалося, натомість у науці адміністративного права широко розглядалось поняття «форма фінансового контролю», а також певною мірою «форма діяльності органів державного фінансового контролю».

Варто зазначити, що термін «форма» латинського походження (лат. forma – вигляд, образ), у словниках має кілька значень, найбільш прийнятними з яких є такі: 1) обриси, контури, зовнішні межі предмета, що визначають його зовнішній вигляд; 2) зовнішній вияв будь-якого явища, пов'язаний з його сутністю, змістом; 3) спосіб існування змісту, його внутрішня структура, організація і зовнішній вираз [166].

У науковій літературі іноді йдеться про те, що термінопоняття «форма» змістовно розуміється по-різному і розглядається у широкому та вузькому значенні. У вітчизняній адміністративно-правовій літературі увага приділяється загалом формам державного управління, хоча варто зазначити, що в науці адміністративного права відсутній загальноприйнятий термін для позначення зовнішнього вияву державного управління; нарівні з терміном «форми державного управління» вживаються такі терміни, як «організаційно-правові форми управлінських дій», «форми управлінської діяльності», «адміністративно-правові форми», «форми діяльності державної адміністрації» тощо [167, с. 46–47].

Вивчення наукових досліджень дає підстави узагальнити, що А. О. Єфремов під формами публічного адміністрування розуміє зовнішній вияв законодавчо встановленої діяльності органів державної влади та їх посадових осіб у процесі виконання державою наданих функцій [168, с. 29]. В. М. Прасюк вважає, що форми державного фінансового контролю, які застосовуються на практиці, – це певні способи контрольних дій, обрані для

досягнення цілей державного фінансового контролю [143, с. 151]. В. А. Бортняк займає позицію, що форма контролю – це багатофункціональний інструмент дослідження певних явищ, об’єктів, процесів, внутрішній зміст якого визначається сукупністю застосованих методів (прийомів) дослідження [169]. Інші науковці під формою державного фінансового контролю розуміють способи конкретного вираження та організації контрольних дій на кожному етапі бюджетного процесу, спрямовані на виконання функцій контролю у процесі формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави [152, с. 21]. Отже, із запропонованих визначень можна виокремити дві групи: перша стосується форм фінансового контролю, друга – переважно зовнішнього вираження та сприйняття конкретної діяльності уповноважених суб’єктів у сфері фінансового контролю.

Видається за доцільне виділити основні ознаки правової форми діяльності органів державного фінансового контролю: 1) передбачає наявність нормативно-правового акта для визначення правового статусу та повноважень контролюючих органів; 2) реалізується уповноваженими на таку діяльність суб’єктами; 3) здійснюється виключно у межах правових повноважень і визначеної законом компетенції; 4) пов’язана з реалізацією норм матеріального чи процесуального права як підстави для можливої поведінки на кожному етапі діяльності; 5) документальне фіксування контрольної діяльності та її результатів.

Як видається, адміністративно-юрисдикційна діяльність потребує законодавчих форм свого фактичного вираження, якими можуть бути процесуальні форми адміністративної юрисдикції, тобто здійснення діяльності компетентними суб’єктами відповідно до законодавчо визначеного порядку з дотриманням процесуальної форми; а також правові акти адміністративної юрисдикції, які видаються внаслідок розгляду та вирішення будь-якої юридичної справи.

З огляду на досліджені юридичні джерела вважаємо, що під формою адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю варто розуміти зовнішній прояв діяльності під час виконання функцій державної влади, у межах правових повноважень та визначеної законом компетенції, з метою здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, виявлення порушень у сфері державного фінансового контролю, відкриття проваджень у справі у разі виявлення, а також у накладенні адміністративних стягнень.

Форму адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю варто розуміти як:

1) характерну діяльність органів державного фінансового контролю, через яку відбувається реалізація їх функцій;

2) конкретні дії органів державного фінансового контролю, спрямовані на реалізацію їх компетенції та виконання завдань щодо здійснення правової оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права, й у разі виявлення ознак правопорушення застосування до правопорушника адміністративних стягнень.

Можемо відмітити, що наразі у науці адміністративного права відсутня єдина класифікація як форм діяльності органів державного фінансового контролю, так і, зокрема, адміністративно-юрисдикційної діяльності.

У цьому контексті цікавим видається запропонований Д. О. Тихомировим загальний підхід до розмежування форм здійснення державної діяльності на дві групи – правові та неправові. До правових форм науковець відносить правотворчу, правозастосовну, правоохоронну, правозахисну, а до неправових – організаційно-регламентуючу, організаційно-господарську, організаційно-контролюючу, організаційно-ідеологічну. Водночас конкретизує, що діяльність держави розуміється в широкому сенсі, оскільки охоплює як управління, так і безпосередні дії з реалізації функцій держави, що вчиняються не тільки представниками або органами державної влади, а й іншими державними організаціями [170, с. 204].

Схожу позицію обґрунтовує Ю. В. Пирожкова, відносячи до форм адміністративно-правового регулювання правові форми: прийняття нормативних та індивідуальних (ненормативних, адміністративних) актів управління, укладання адміністративних договорів, здійснення юридично-значимих дій; і неправові форми: проведення організаційних заходів, здійснення матеріально-технічних операцій [171, с. 13].

В. Б. Авер'янов до правових форм відносить ті, використання яких спричиняє виникнення конкретного юридичного результату: видання юридичних актів, застосування примусових заходів тощо; вони виступають як юридичні факти і можуть породжувати (змінювати, припиняти) адміністративно-правові відносини. До неправових належать форми, які безпосередньо юридичного значення не мають, тобто не спричиняють виникнення конкретного юридичного результату: організація та проведення нарад, обговорень, розробка проєктів планів, прогнозів, програм, методичних рекомендацій, здійснення заходів щодо підвищення якості й ефективності управлінської праці та ін. [172, с. 278].

Загалом підтримуємо погляди науковців щодо поділу форм на правові та неправові, однак із конкретизацією того, що неправові форми, хоча й не спричиняють конкретних правових наслідків, але все ж таки виникають на підставі правових норм або принаймні ґрунтуються на принципах законності.

З огляду на зазначене цілком слушною вважаємо пропозицію Л. Ємця поділяти форми управління на адміністративно-правові та організаційні. Основними ознаками адміністративно-правових форм, на думку науковця, є те, що саме в них проявляється підзаконний, владно-розпорядчий характер діяльності суб'єктів управління, їх підрозділів і посадових осіб. Така діяльність має адміністративно-правову природу, а отже, її зовнішні прояви можна визначити як адміністративно-правові. Адміністративно-правові форми управління мають такі ознаки: здійснюються від імені держави, встановлюються в нормативно-правових актах, є вираженням виконавчо-розпорядчих повноважень органів управління [173, с. 63]. Натомість

«організаційна форма» як окремо взята управлінська категорія передбачає здійснення управлінсько-важливих дій, спрямованих на акумулювання та розподіл організаційних, управлінсько-оперативних і матеріально-технічних засобів і прийомів у сфері державно-управлінської діяльності [174]. Тобто характеристикою організаційної форми є чинники (фактори), що визначають порядок прийняття рішення управління, контроль за його виконанням. Проте у роботі вважаємо за доцільне зосереджувати у подальшому увагу саме на адміністративно-правових формах, оскільки неправові, які охоплюють здебільшого організаційні форми, є предметом дослідження більшою мірою науки державного управління, а не адміністративного права.

Для з'ясування змісту «правової форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю» варто зосередитися на їх функціях, оскільки формою є зовнішній прояв діяльності під час виконання функцій державної влади.

Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю здебільшого спрямована на забезпечення реалізації основних функцій. Чинне законодавство конкретизує функції органу державного фінансового контролю, які можна звести до таких напрямів:

1) здійснення державного фінансового контролю та контролю за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової та бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм і звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі

виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

2) розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому;

3) застосування заходів щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб тощо [48].

Окремі науковці виділяють лише дві обов'язкові функції системи контролю: по-перше, забезпечення суб'єкта контролю інформацією, що дає йому змогу передбачати можливі відхилення від установлених стандартів; по-друге, здійснення коригувальних дій на основі отриманої інформації [175, с. 305].

З огляду на зазначене вважаємо, що, залежно від здійснюваних функцій, найбільш прийнятним може бути підхід виокремлення таких напрямів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю як охорона та правозастосування, що полягає в дотриманні режиму законності у сфері державного фінансового контролю, фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; збереженні державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; досягненні економії бюджетних коштів, а також правозахисту, що має спрямування на усунення виявлених недоліків і порушень та відновлення прав. Отже, наразі адміністративно-юрисдикційна діяльність повинна розумітися не лише як каральна діяльність, а насамперед як діяльність, спрямована на забезпечення охорони та вчасне коригування використання і збереження державних фінансових ресурсів, охоплюючи правовий захист прав учасників таких відносин.

На цій підставі доцільно до правових форм адміністративно-юрисдикційної діяльності державних органів фінансового контролю віднести діяльність правозастосовного, правоохоронного та правозахисного характеру, а також здійснення інших юридично значущих дій у сфері фінансового контролю, в результаті якої настають юридичні наслідки.

Правозастосовна діяльність спрямовується на втілення в реальність мети, закладеної законодавцем у правовій нормі з урахуванням цілей особи у конкретних відносинах. Водночас потреби та інтереси окремого суб'єкта правовідносин мають бути узгоджені з інтересами більшості, чого вимагає юридичний припис.

Варто зазначити, що першочергово в адміністративно-юрисдикційній діяльності органів державного фінансового контролю набуває значення застосування нормативних та індивідуальних актів управління.

На думку В. К. Колпакова, акти державного управління – це першочергово владні, підзаконні, втілені у встановлену форму волевиявлення суб'єктів державного управління, що безпосередньо впливають на правові норми і відносини з метою їх удосконалення відповідно до державних інтересів [176, с. 213].

З огляду на зазначене можна виокремити характерні ознаки актів органів державного фінансового контролю:

1) владний характер та обов'язковість;

2) підзаконний характер;

3) односторонній владний характер;

4) задають модель поведінки адресатам: дозволяють, забороняють або зобов'язують вчиняти певні дії;

5) видаються уповноваженими органами з дотриманням певної процедури;

6) є підставою для виникнення, зміни чи припинення правовідносин.

До нормативних актів управління, які регулюють сукупність однорідних відносин у сфері адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, можна віднести: Порядок особистого прийому громадян у Рахунковій палаті від 25.02.2019 № 13 [177], Порядок складання та направлення до суду протоколу про адміністративне правопорушення від 29.01.2019 № 3-6 [178], Порядок організації та проведення особистого прийому громадян посадовими особами Державної

казначейської служби України від 01.02.2019 № 41 [179], Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами від 21.10.2015 № 916 [180], Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах від 15.06.2020 № 297 [181], Інструкція з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення від 02.07.2016 № 566 [182].

З окресленого можна зробити висновок, що видання та подальше застосування у разі реалізації повноважень підзаконних нормативно-правових актів має за мету закріплення змісту та порядку реалізації відповідних процедур у процесі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органами державного фінансового контролю, визначення конкретних завдань і порядку їх виконання, реалізації інших аспектів адміністративно-юрисдикційних повноважень.

Натомість індивідуальні акти характеризуються тим, що їх спрямовують конкретному адресату та переважно одноразово застосовують. Акт застосування норм права (правозастосовний акт) – це індивідуальний правовий акт-волевиявлення уповноваженого суб'єкта права (компетентного державного органу або посадової особи), що встановлює (змінює, припиняє) на основі юридичних норм права й обов'язки учасників конкретних правовідносин або міру відповідальності конкретних осіб за вчинене ними правопорушення [183, с. 184].

Акти застосування є елементом юридичного (фактичного) складу, причому елементом (фактом), який завершує указаний склад. З винесенням цього акта виникає, змінюється чи припиняється правовідношення. Водночас акт застосування виступає як засіб конкретизації норм права. Права і обов'язки конкретним обсягом «прив'язуються» до персонально визначених суб'єктів. В актах застосування права втілюється індивідуалізований вплив компетентних органів та організацій на хід правового регулювання, індивідуальна регламентація суспільних відносин [184, с. 39].

Як зазначалося, державний фінансовий контроль в Україні реалізується через певну систему державних органів, які наділені відповідними повноваженнями. Якщо розглядати державний фінансовий контроль у контексті уповноважених суб'єктів на виконання контролюючих функцій у фінансовій сфері, то можна класифікувати правову форму залежно від суб'єктів здійснення:

– діяльність у сфері загального нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України);

– діяльність у сфері парламентського контролю (Рахункова палата);

– діяльність у сфері бюджетного контролю (Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України);

– діяльність у сфері податкового та митного контролю (Державна податкова служба України, Державна митна служба України);

– діяльність у сфері валютного нагляду (Національний банк України, Державна податкова служба України);

– діяльність у сфері грошово-кредитного контролю (Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку);

– діяльність у сфері страхового контролю (Міністерство фінансів України, Національний банк України);

– діяльність у сфері правоохоронного контролю (прокуратура України, органи внутрішніх справ, Державна служба фінансового моніторингу України).

Залежно від суб'єктів здійснення фінансового контролю набуватиме особливих характеристик форма діяльності. Наприклад, як зазначає Н. І. Атаманчук, формою адміністративно-юрисдикційної діяльності податкових органів є врегульована нормами адміністративного права сукупність однорідних за своєю правовою природою і характером груп дій працівників ДПС України, спрямованих на розгляд визначеної у КУпАП

категорії справ про адміністративні правопорушення, за результатами чого у відповідній процесуальній формі приймаються рішення про застосування до правопорушників заходів адміністративного примусу, накладення адміністративних стягнень, застосування заходів впливу до порушників або про закриття справи [67, с. 59]. Натомість адміністративно-юрисдикційною діяльністю Рахункової палати вчена вважає діяльність щодо розгляду та вирішення адміністративно-правових спорів, справ про адміністративні правопорушення у встановлених законом порядку та формах, а також здійснення інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень цього органу із забезпечення дотримання фінансового законодавства [185, с. 51].

Правоохоронний характер адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю полягає в дотриманні режиму законності у сфері державного фінансового контролю; фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; збереженні державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягненні економії бюджетних коштів, а також здійсненні інших дій у межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства.

Найчастіше правоохоронну діяльність визначають як вид державної діяльності, яка здійснюється з метою охорони права спеціально уповноваженими органами завдяки застосування юридичних засобів впливу відповідно до закону та під час неухильного дотримання встановленого ним порядку [186, с. 97]. Заслуговує на увагу також розуміння правоохоронної діяльності як системи контрольно-ревізійних, оперативно-розшукових, кримінально-процесуальних та адміністративно-примусових заходів, які здійснюються у порядку, визначеному законодавством, з метою підтримання правопорядку, виявлення і безпосереднього припинення правопорушень, що підпадають під дію Кримінального кодексу України та Кодексу України про

адміністративні правопорушення, а також виконання кримінальних і адміністративних санкцій щодо правопорушників [187].

Погоджуємось із науковою позицією відносно того, що адміністративно-правова охорона спрямована першочергово на попередження правопорушень, а також на відновлення порушених прав, що здійснюється за допомогою адміністративного інструментарію: форм адміністративної діяльності публічної адміністрації, засобів адміністративного примусу й адміністративних процедур [188, с. 126].

Проаналізувавши нормативно визначені повноваження органів державного фінансового контролю та наукові підходи щодо визначення цього поняття, доходимо висновку, що основними напрямами правоохоронної діяльності є:

– фінансовий аудит;

– моніторингова діяльність;

– інспекційна діяльність;

– аналітична діяльність.

Важливим для з'ясування є питання визначення правової природи державного фінансового аудиту, оскільки існують абсолютно різні наукові погляди з цього питання. Державний фінансовий аудит України розглядається вченими та в нормативних актах як: 1) вид державного фінансового контролю (Т. О. Голоядова [189], ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»); 2) функція державного фінансового контролю (О. Г. Рябчук [190]); 3) форма державного фінансового контролю (В. Ф. Піхоцький [141]); 4) метод державного фінансового контролю (В. М. Прасюк [143]). Однозначно можемо стверджувати про відсутність у науковій літературі єдиного чи домінуючого підходу стосовно цього.

Одні вчені виділяють такі форми контролю: аудит (фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності, аудит законності), ревізія, експертиза, аналіз, перевірка, моніторинг [141, с. 121].

Інші науковці обґрунтовують доцільність віднесення до форм фінансового контролю фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності використання ресурсів [191, с. 54–56].

З наведеного зробимо висновок, що аудит можна вважати провідною формою фінансового контролю, який зазвичай відповідає науковим пропозиціям і міжнародному досвіду.

Проаналізувавши законодавство України, де визначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці й аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [48], розкриємо правову природу окремих видів цієї форми контролю.

Формами державного фінансового аудиту є аудит відповідності, аудит ефективності, фінансовий аудит [192, с. 146]. Такі форми закріплені міжнародними стандартами ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions), що дисонує з національним законодавством, оскільки аудит відповідності законодавчо непередбачений, попри ефективне застосування його інструментів на практиці.

Аудит відповідності – це незалежна перевірка конкретного напряму, яка виконується у формі оцінки відповідності фінансових операцій і наявної інформації законодавчим актам та процедурам, що визначені як основні критерії діяльності. Метою аудиту дотримання нормативних вимог у державному секторі є оцінка того, чи відповідають операції суб’єктів державного сектору процедурам і законам, які врегульовують діяльність цих суб’єктів. Відтак вбачаємо актуальним визначити та закріпити на законодавчому рівні поняття аудиту відповідності, його основні елементи, процедури, принципи й етапи.

Аудит ефективності – виявлення відповідності дій, програм та інституцій принципам економії, ефективності і результативності, а також можливостей для вдосконалення [193]. Ефективність передбачає дотримання балансу між використанням мінімального обсягу бюджетних коштів та досягненням максимального результату [194, с. 45]. Аудит ефективності доводить фаховість і компетентність суб'єктів управління державним сектором економіки, демонструє правильність підходів і раціональність під час використання коштів та інших ресурсів держави.

Фінансовий аудит – виявлення відповідності поданої фінансової інформації прийнятій системі фінансової звітності та законодавчій базі [193].

Державний фінансовий аудит як форма контролю демонструє свою ефективність. Так, упродовж січня-червня 2023 року проведено 110 державних фінансових аудитів, а саме: 13 аудитів місцевих бюджетів, 16 аудитів виконання бюджетних програм та 81 аудит діяльності суб'єктів господарювання. З початку звітного року державними фінансовими аудитами охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 183,0 млрд грн. Проведеними державними фінансовими аудитами виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод / неотриманих доходів або зайвих витрат на загальну суму більш ніж 15,2 млрд грн, неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, які можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди / неотримані доходи або зайві витрати на суму майже 6,8 млрд грн [195].

Доцільним видається комплексне застосування різних видів аудиту. Для прикладу, якщо об'єктом аудиту виступають публічні ресурси, то в процесі державного аудиту повинна бути проведена оцінка законодоцільності й обґрунтованості управління публічними ресурсами на всіх рівнях (у частині аудиту відповідності), оцінка правильності відображення в обліку і фінансовій (бюджетній) звітності отримання та витрачання бюджетних коштів і використання придбаних предметів

закупівель (у частині фінансового аудиту) й оцінка ефективності використання публічних ресурсів (у частині аудиту ефективності) [196, с. 94]. Індивідуалізуючи окреслені види аудиту, варто виділити основні критерії їх характеристик: аудит ефективності – продуктивність, аудит відповідності – законність, фінансовий аудит – правильність.

Моніторингова діяльність у широкому значенні розуміється як процес спостереження (систематичного відстеження) об'єкта, фіксації якісних і кількісних показників діяльності для подальшого аналізу та оцінки. Моніторинг зазвичай дозволяє з'ясувати правильність руху діяльності підконтрольного об'єкта від наміченого плану до визначеної мети, виявити можливі відхилення та спрогнозувати майбутні стани. Моніторинг допомагає зрозуміти, що гроші інвестуються для досягнення результатів, викладених у планах, які були сформульовані та затверджені. Отже, моніторинг розглядається як безперервний цикл збору й аналізу даних, де інформація використовується для зміцнення та підтримки успішних стратегій у прийнятті обґрунтованих рішень на наступних етапах.

Відповідно до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [197] державним фінансовим моніторингом є сукупність заходів, які вживають суб'єкти державного фінансового моніторингу і спрямовують на виконання вимог законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, що охоплюють державний фінансовий моніторинг і первинний фінансовий моніторинг. Науковці схильні розрізняти функціонування системи фінансового моніторингу на макроекономічному рівні – максимальне сприяння прозорості, стабільності та безпеки фінансової системи країни; та на мікроекономічному рівні – забезпечення протидії відмиванню коштів [198].

До суб'єктів первинного фінансового моніторингу законодавство відносить: «банки, страховиків (перестраховиків), страхових (перестрахових) брокерів, кредитні спілки, ломбарди та інші фінансові установи; операторів платіжних систем; товарні та інші біржі, що проводять фінансові операції з товарами; професійних учасників фондового ринку (ринку цінних паперів), крім осіб, які провадять діяльність з організації торгівлі на фондовому ринку; операторів поштового зв'язку, які надають фінансові платіжні послуги та/або послуги поштового переказу, та/або послуги із здійснення валютних операцій; філії або представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що надають фінансові послуги на території України; спеціально визначених суб'єктів первинного фінансового моніторингу (суб'єктів аудиторської діяльності, бухгалтерів, суб'єктів господарювання, що надають послуги з бухгалтерського обліку тощо); постачальників послуг, пов'язаних з обігом віртуальних активів; інших юридичних осіб, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але надають окремі фінансові послуги» [197].

Суб'єктами державного фінансового моніторингу є Національний банк України, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, яким є Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Міністерство цифрової трансформації України, та спеціально уповноважений орган, яким є Державна служба фінансового моніторингу України [197].

Т. В. Доценко в дисертаційному дослідженні розглядає фінансовий моніторинг як систему заходів, що передбачає підвищення рівня фінансової, а відповідно, й економічної безпеки держави засобом щодо здійснення контролю за фінансовими операціями зменшення обсягів фінансових злочинів, а саме: зростання рівня конкурентоспроможності держави,

скорочення розмірів тіньової економіки, зростання надійності банків, збільшення надходжень до бюджету держави від конфіскованого нелегального майна, сплати податків від виявлених незаконних доходів, скорочення корупції, збільшення ефективності застосування бюджетних ресурсів [199, с. 215]. Дійсно, наразі реальну загрозу економічній безпеці країни створює незаконна діяльність у банківській і податковій сферах, неконтрольовані витрати бюджетних ресурсів, незаконне переміщення капіталу до інших держав, а також інші протиправні діяння.

Аналізуючи фінансовий моніторинг як важливий механізм протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, та іншим протиправним діям, варто виділити його завдання, які полягають у: збиранні, обробленні й аналізі інформації про фінансові операції, що є об'єктом фінансового моніторингу; попередженні, виявленні та припиненні фінансових операцій, що пов'язані з легалізацією злочинних доходів; інформаційному забезпеченні діяльності правоохоронних органів щодо розслідування злочинів цієї категорії.

Ця форма фінансового контролю є доволі дієвою. Згідно із законодавством суб'єкти первинного фінансового моніторингу подають до Державної служби фінансового моніторингу України інформацію про порогові фінансові операції та підозрілі фінансові операції (діяльність). Усього впродовж 2022 року було отримано й оброблено 1 181 675 повідомлень, з них взято на облік 1 179 392 повідомлення. За результатами опрацювання досьє 2022 року Державною службою фінансового моніторингу України, до правоохоронних і розвідувальних органів передано 934 матеріали, зокрема 550 узагальнених матеріалів та 384 додаткових узагальнених матеріали [200, с. 20–25].

Не менш ефективним видом моніторингової діяльності є моніторинг у публічних закупівлях, що являє собою попереджувальний інструмент фінансового контролю. Моніторинг процедури закупівлі – це аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель під час проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та

впродовж його дії з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель [24].

Варто зазначити, що в цьому напрямі за останні роки в Україні було проведено важливі законодавчі зміни, які стосувались новацій Закону України «Про публічні закупівлі», зокрема щодо можливості дотендерних консультацій з ринком і використання нецінових критеріїв на Prozorro. Також важливим є унормування захисту викривачів у Законі України «Про запобігання корупції» і можливість проведення онлайн-моніторингів закупівель Державною аудиторською службою України. Така позитивна динаміка змін дозволила Україні посісти перше місце у міжнародному Рейтингу прозорості публічних закупівель 2020 року, що проводиться Інститутом розвитку та свободи інформації (IDFI, Грузія) [201].

Так, органами Державної аудиторської служби України у січні-червні 2023 року проведено майже 6,5 тис. моніторингів закупівель. За результатами проведених моніторингів закупівель, упродовж звітного періоду попереджено порушень, зокрема завдяки відміни торгів, на суму майже 3,0 млрд грн і розірвання договорів на суму понад 4,9 млрд грн [195].

Основними порушеннями, що встановлені під час моніторингу процедур закупівель, є: невідповідність тендерної документації законодавству; розгляд тендерних пропозицій, які мали бути відхиленими; безпідставне внесення змін до укладених договорів; відмова надавати пояснення, приховування інформації тощо. Проте недостатньо факту виявлених показників порушень, важливим є результат проведених контрольних заходів за наслідками виявлення правопорушень.

Проблемним питанням вважаємо відсутність у законодавстві, що регулює закупівельну сферу, чіткого переліку зобов’язальних приписів, які можуть встановлюватися органом державного фінансового контролю у разі виявлення порушень під час проведення моніторингу, що могло б забезпечити диференційований підхід у кожному випадку та пропорційність накладених зобов’язань виявленим недолікам.

Ця проблема у практичній площині призводить до різної судової практики. Так, Верховний Суд у справі 160/5890/22 про визначення способу усунення виявлених під час моніторингу порушень зазначив, що вимоги розірвання укладеного договору не віднесено до повноважень органу державного фінансового контролю, тому такі дії порушують принцип обґрунтованості та пропорційності. Так, критерій «пропорційності» передбачає, що не було дотримано справедливої рівноваги (балансу) між інтересами держави (суспільства), пов'язаними із втручанням, та інтересами особи, яка в будь-якому випадку страждає від втручання. «Справедлива рівновага» передбачає наявність розумного співвідношення (обґрунтованої пропорційності) між метою, визначеною для досягнення, та засобами, які використовують. Отже, суд підсумував, що усунення виявлених під час проведення моніторингу закупівлі недоліків у запропонований у спірному висновку спосіб призведе до порушення майнових прав та інтересів позивача й матиме негативні наслідки для його репутації, що є непропорційним у співвідношенні з виявленими недоліками [202].

Однак є також протилежна практика Верховного Суду, де позиція полягає в доцільності розірвання договору як способу усунення порушення, оскільки такі дії повертають учасників до первісних правовідносин (постанова Верховного Суду у справі № 420/3390/22) [203].

М. С. Письменна констатує, що моніторинг матиме сенс лише тоді, коли: проводитиметься впродовж чітко визначених періодів часу із застосуванням однієї і тієї самої або аналогічної методики; зібрані дані піддаються зіставленню за аналогічних умов (наприклад, упродовж конкретного періоду часу); інформація про ризик-індикатори буде відкритою, що дозволить замовникам враховувати порушення заздалегідь [204, с. 356]. Погоджуємося з авторкою та вважаємо, що покращення процедур сприятиме виявленню зловживань у фінансовій сфері; ефективності та прозорості здійснення публічних закупівель; недопущенні зловживань з ресурсами на місцевому рівні.

Інспекційна діяльність є ще однією формою діяльності суб'єктів державного фінансового контролю.

Інспектування, відповідно до правових приписів, здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [48]. Аналіз запропонованого нормативного визначення дає підстави твердити, що нормотворець не зазначив чіткого розмежування фінансового аудиту та інспектування, а відтак є потреба окреслити мету, завдання, особливості методики здійснення та кінцеві цілі цих форм фінансового контролю.

Основною метою ревізії є виявлення господарських і фінансових порушень, зловживань, фактів розкрадання, марнотратства, визначення причин та умов, які їм сприяли, причетних до цього осіб, вжиття заходів до відшкодування завданого збитку, розробка заходів щодо усунення недоліків та виявлених порушень, а також притягнення до відповідальності винних осіб.

Натомість варто звернути увагу на основні недоліки інспектування: неможливість встановити причинно-наслідкові зв'язки порушень і запобігти їм; неспроможність виявити тенденції, які спричиняють негативні наслідки; відсутність фіксації недоліків у діяльності; неспроможність виявити неефективне або зайве використання коштів у разі відсутності порушень чи нормативної неврегульованості; не дозволяє робити рекомендації для підвищення ефективності та результативності роботи [205, с. 420].

Варто зазначити, що фінансовий контроль не обмежується аудиторською, моніторинговою та інспекційною діяльністю, а має також аналітичне спрямування.

Аналітична робота має за мету поглиблене вивчення проблемних питань додержання режиму законності та фінансової дисципліни під час

здійснення операцій з бюджетними коштами, запобігання та припинення правопорушень у фінансові сфері, визначення заходів щодо їх усунення і профілактики, прогнозування надалі позитивних і негативних тенденцій.

Проведений аналіз повноважень основних органів фінансового контролю дозволяє стверджувати про наявність достатніх аналітичних повноважень у Рахункової палати (наприклад, аналіз виконання Державного бюджету України та підготовка висновків і пропозицій щодо усунення виявлених відхилень і порушень; аналіз ефективності використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів тощо), натомість недостатньо аналітичних повноважень покладається на Державну аудиторську службу України.

З огляду на зазначене вважаємо, що наразі ефективність фінансового контролю певною мірою втрачається за рахунок приділення недостатньої уваги аналітичній роботі. Під час здійснення фінансового контролю більш вживаними формами є аудиторська, інспекційна та моніторингова діяльність, загальною метою яких є перевірка органів, які займаються розподілом і використанням бюджетних коштів. Натомість аналітична робота, порівняно з цим, виконує другорядну функцію. Такий підхід є нераціональним, оскільки з погляду перспектив належний аналіз основних факторів негативного впливу на ефективне використання та розподіл коштів, а також відповідні висновки можуть сприяти у подальшому усуненню наявних недоліків.

Оскільки попередньо нами було встановлено, що основним призначенням адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є надання правової оцінки відповідності підконтрольного об'єкта вимогам, що встановлені на рівні відповідних нормативно-правових актів, можемо підсумувати, що охарактеризовані форми фінансового контролю спрямовані саме на забезпечення цього напряму діяльності.

Однак не менш важливим напрямом є правозахисна діяльність органів державного фінансового контролю, що передбачає у разі виявлення

порушень законодавства у фінансовій сфері вжиття певних заходів, зокрема винесення щодо них рішень із застосування до правопорушників адміністративних санкцій.

Як слушно зазначають науковці, основною метою фінансового контролю є виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії у процесі формування та використання державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії; попередження фінансових правопорушень; притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків; вжиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому [206, с. 346].

Проаналізовані нами напрями діяльності органів державного фінансового контролю та результати контрольних заходів дають підстави вказати на незаконне та неефективне використання коштів Державного бюджету України. Ряд порушень має системний характер, зокрема витрати бюджетних коштів на цілі, не передбачені кошторисом; витрачання бюджетних коштів на утримання небюджетних установ і організацій; витрачання коштів з позабюджетних фондів на утримання апарату державних органів понад затверджений кошторис тощо.

Погоджуємось із думкою Н. І. Атаманчук, що складниками правозахисної діяльності органів державного фінансового контролю також є такі: розгляд і вирішення скарг громадян чи юридичних осіб щодо рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів або їх посадових осіб; здійснення дисциплінарного провадження; провадження у справах про адміністративні правопорушення щодо порушення фінансового законодавства [32, с. 50].

Так, уповноважені особи Рахункової палати наділені повноваженнями складати протоколи про адміністративні правопорушення про вчинення: порушення бюджетного законодавства (ст. 164^{12} КУпАП); порушення законодавства про закупівлі (ч. 3–6 ст. 164^{14} КУпАП); невиконання законних вимог Рахункової палати, члена Рахункової палати (ч. 5 та 6 ст. 188^{19}

КУпАП) [63]. Відповідно до ст. 234^2 Кодексу України про адміністративні правопорушення податкові органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163^{13}), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (ст. 163^{15}), ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164^1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 165^1), порушенням порядку припинення юридичної особи (ч. 3–6 ст. 166^6), перешкоджанням уповноваженим особам податкових органів у проведенні перевірок (ст. 188^{23}) [63]. Ці та інші дії спрямовуються на усунення виявлених недоліків і порушень та відновлення прав учасників фінансових правовідносин.

Отже, правовими формами адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є зовнішні прояви діяльності правозастосовного, правоохоронного, правозахисного характеру, здійснення інших юридично значущих дій, спрямованих на забезпечення законності у фінансовій сфері, а також розгляд і вирішення адміністративних спорів.

Варто зазначити, що розвиток технологій та інформаційних систем також значно впливає на діяльність органів державного фінансового контролю і вимагає урізноманітнення їх форм. Нині різноманітні види фінансового контролю як у центральних, так і в місцевих органах влади підтримуються технологічними системами. Мета полягає в тому, щоб фінансова звітність надавалася вчасно. Крім можливості своєчасного подання фінансової звітності, технології та інформація є способом підвищити прозорість фінансової діяльності. Проте цілком очевидно, що рівень порушень, які відбуваються в підконтрольному суб'єкті, може негативно впливати на рівень розкриття інформації, оскільки, ймовірніше, суб'єкт не розкриватиме інформацію за численних показників, які порушують принцип відкритості.

Водночас у зарубіжних виданнях активно досліджують та обговорюють питання застосування штучного інтелекту для виявлення правопорушень у фінансовій звітності. В умовах постійного зростання обсягів різноманітних даних у фінансовій сфері все більше уваги користувачів фінансової звітності спрямовано на вивчення застосування аналітичних процедур. Реалізація цих процедур щодо аналізу фінансової інформації спрямована на мінімізацію витрати часу, людських і фінансових ресурсів.

Насамперед аналізуються такі дані: істотне невиправдане відхилення фінансових показників порівняно з попереднім періодом або іншим аналогічним періодом; значне збільшення витрат зі зменшенням запасів; збільшення доходу у разі зменшення суми грошових надходжень; збільшення запасів із зменшенням кредиторської заборгованості; збільшення продажів під час збільшення ціни за одиницю; непотрібні закупівлі. Зазначена інформація використовується для аналізу даних, розуміння закономірностей і надання прогнозів, які можна використовувати під час прийняття подальших рішень у фінансовій сфері.

З огляду на зазначене вважаємо, що застосування штучного інтелекту й автоматизованого аналізу є прогресивним явищем, що може спростити органам державного фінансового контролю виявлення зон ризику та сприяти більш ефективному виконанню багатьох інших завдань. Завдяки цьому зацікавлені сторони можуть аналізувати та моделювати великі складні набори даних із високою швидкістю, що дозволить працювати більш продуктивно і результативно. Відповідно, в перспективі є можливим розширення форм діяльності суб’єктів державного фінансового контролю згідно з вимогами часу.

Отже, можемо відмітити розвиток, трансформацію та адаптацію економічних функцій держави до нових умов, а відповідно, зростання ролі контрольних форм реалізації державних функцій та їх розширення. Так, форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю мають спрямованість не лише на перевірку

адресності, доцільності та обґрунтованості розподілу бюджетних коштів, а й на здійснення правової оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права й у разі виявлення ознак правопорушення відкриття провадження у справі, застосування до такого правопорушника адміністративних стягнень і відновлення порушених прав.

Підбиваючи підсумок, варто відмітити, що охарактеризовані форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю перебувають у тісному зв'язку між собою й можуть проявлятися в різних комбінаціях.

2.3. Методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю

Насамперед зауважимо, що питання визначення методів як у широкому розумінні щодо діяльності держаних органів, так і у вужчому – стосовно адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю є доволі складним та різностороннім щодо його розуміння. Тому дослідження цього питання потребує загального розуміння поняття «методу», а також конкретних прийомів, способів та засобів, за допомогою яких здійснюється вплив з боку органів державного фінансового контролю на поведінку учасників фінансових правовідносин з метою забезпечення стабільності та порядку в цій сфері.

Варто зазначити, що методом (від гр. «спосіб пізнання») у найбільш широкому сенсі визнається «шлях до чого-небудь», спосіб діяльності суб'єкта в будь-якій її формі [207, с. 19].

Ю. П. Битяк сформулював широке визначення, яке полягає у розумінні методу адміністративного права як сукупності прийомів (засобів) впливу на суспільні відносини, закріплених у нормах цієї галузі, що складають її предмет, реалізація яких дозволяє створити належні умови для здійснення і захисту прав громадян, злагодженого функціонування громадського

суспільства й держави [208, с. 123]. К. В. Андрієвський пропонує розуміти «правовий метод» загалом як способи, юридичні засоби, за допомогою яких держава здійснює необхідний вплив на суспільні відносини, поведінку суб'єктів з метою надання їм бажаної форми, напряму й тенденцій розвитку [209, с. 26]. Схоже визначення обґрунтовує у своїх дослідженнях В. А. Шатіло, розуміючи під методом конкретні прийоми і способи діяльності органів державної влади та їх посадових осіб, які здійснюються в межах їх компетенції і спричиняють відповідні юридичні наслідки [210, с. 68]. Цікавим є акцент розуміння адміністративістами під «методом діяльності» «спосіб практичного здійснення завдань і функцій, що стоять перед державними органами» [211, с. 130].

Для ґрунтовного розуміння та повноти саме методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю необхідно дослідити наукові погляди щодо визначення понять «методи державного фінансового контролю» та «методи діяльності органів державного фінансового контролю».

Методи державного фінансового контролю – це сукупність спеціальних конкретних прийомів, способів і засобів його здійснення для отримання теоретичного і практичного результату [143, с. 152]. Схоже за змістом, але з прив'язкою до форми визначення пропонує В. А. Бортняк, визначаючи під методами фінансового контролю набір способів, які застосовують під час реалізації конкретної форми фінансового контролю, а також конкретні прийоми, які використовують у процесі контрольної діяльності, та набір конкретних дій – інструментів, які вживають для реалізації конкретної форми фінансового контролю [169].

Натомість В. Ф. Максімова визначає метод фінансового контролю як комплексне, органічно взаємопов'язане дослідження законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності господарських та фінансових операцій і процесів на основі використання облікової, звітної,

планової (нормативної) та іншої економічної інформації у поєднанні з дослідженням фактичного стану об’єктів контролю [158, с. 26].

В. В. Гулько під методами державного фінансового контролю розуміє сукупність панівних теорій, учень, положень, концепцій, прийомів, методик, способів пізнання суспільних відносин, які використовують під час перевірки законності, обґрунтованості і доцільності фінансових рішень та операцій у процесі формування і використання фінансових ресурсів держави та її адміністративно-територіальних одиниць [212, с. 57].

Представники фінансово-правової науки більш схильні до думки, що до методів державного фінансового контролю належать: аудит, інспектування, ревізія, моніторинг закупівлі, перевірки закупівель, які проводяться документально або фактично [143, с. 173].

Методами фінансового контролю в роботі В. А. Бортняка називаються такі: аналіз (фінансової звітності, результатів роботи, ефективності виконаної роботи), перевірка (документів, фінансових операцій, бухгалтерських документів (звітів, балансів), нормативна перевірка), інвентаризація, опитування, спостереження, оцінювання [169]. Однак таке бачення методів може існувати у їх вузькому розумінні.

Інколи в наукових джерелах контроль за методом здійснення класифікується на ревізію, перевірку, обстеження, інвентаризацію, аудит, судово-бухгалтерську експертизу й економічний аналіз. Проте така класифікація суперечить її змісту, який свідчить, що у поділі сукупності (множини) елементів на групи кожен з них повинен входити тільки до одного класу. У цьому разі теоретично заперечується можливість здійснення інвентаризації, обстеження й економічного аналізу під час проведення ревізії, що не відповідає існуючій практиці [213, с. 106].

Отже, методом можна вважати певну сукупність впорядкованих і у разі потреби повторюваних дій, реалізація яких на практиці спрямована на досягнення необхідних цілей.

З наведеного доходимо висновку, що для реалізації нормативно закріплених ключових повноважень органи державного фінансового контролю застосовують такі методи:

1) спостереження – цілеспрямоване, планомірне, за потреби фіксоване сприйняття процесів і процедур;

2) перевірка – обстеження і вивчення конкретного напряму діяльності та/або її документального відображення (може бути документальна і фактична);

3) дослідження – пошук та отримання необхідної інформації, що має значення у сфері фінансового контролю (опитування, анкетування тощо);

4) підтвердження – встановлення достовірності (надання відповіді третіми особами під час зустрічних перевірок і запитів);

5) аналіз та оцінка показників – аналітичні процедури, що визначають відхилення отриманих даних від очікуваних результатів.

Однак методам адміністративної діяльності притаманна своєрідна специфічність, що відрізняє їх від загальних методів збору й аналізу інформації. Вчені наголошують, що адміністративна діяльність є юридичною конструкцією теоретичного типу, тобто в ній обґрунтовується і закріплюється найбільш прийнятна схема встановлення взаємодії між учасниками адміністративних правовідносин [149, с. 41].

Натомість під методом адміністративної діяльності (державного управління, публічного управління, адміністрування) провідні вчені-адміністративісти визначають способи, прийоми цілеспрямованого впливу норм адміністративного права на поведінку учасників адміністративно-правових відносин з метою досягнення кінцевих завдань адміністративно-правової охорони [214, с. 196–197]. В. В. Коваленко під цією категорією розуміє спосіб, прийом практичної реалізації її суб’єктами завдань і функцій у повсякденній діяльності на основі закріпленої за ними компетенції у встановлених межах і відповідній формі [215, с. 483]. Зокрема, В. Б. Авер’янов трактує методи діяльності як певні способи практичного

здійснення органами виконавчої влади та іншими суб'єктами державного управління владно-організаційного впливу на керовані об'єкти, що відповідають характеру й обсягу наданих цим суб'єктам функцій і повноважень (компетенції), а також особливостям керованих об'єктів [216, с. 72].

З огляду на зазначені розуміння загальнотеоретичних понять адміністративної діяльності вважаємо, що визначення методу адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю можна сформулювати у такий спосіб: «сукупність прийомів (способів) впливу органів державного фінансового контролю під час здійснення контрольних функцій на підконтрольні об'єкти, які застосовують у визначених законодавством межах, з метою забезпечення фінансової дисципліни та накладання адміністративних стягнень за результатами перевірки діяльності підконтрольних суб'єктів у разі виявлення ознак правопорушень».

З окресленого визначення можемо виділити ознаки методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю: застосовуються для забезпечення режиму законності та фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; спрямовані на запобігання та припинення правопорушень у фінансовій сфері; відображають державно-владний характер органів фінансового контролю на підконтрольні об'єкти; використовуються у визначених законодавством межах; впливають на поведінку чи процес; вживаються задля досягнення певного результату, а саме дотримання учасниками фінансової дисципліни у сфері обігу бюджетних коштів і збереження державних фінансових ресурсів; передусім регламентують порядок застосування примусових заходів.

Як можемо простежити, дії державних органів фінансового контролю різняться і характеризуються притаманними лише їм ознаками, тому, відповідно, можна виділити чимало критеріїв для класифікації методів діяльності органів державного фінансового контролю, зокрема залежно від того, яку форму діяльності застосовують та з якою метою.

У широкому сенсі дослідження заслуговує уваги позиція В. А. Шатіла, науковець пропонує методи діяльності органів публічної служби у загальному контексті класифікувати за такими критеріями: 1) за цілями і засобами впливу: методи переконання, заохочення, примусу; 2) за умовами й характером методів здійснення державної влади: загальні та спеціальні методи здійснення державної влади; 3) залежно від кола суб'єктів правового впливу: методи, які застосовують до загальних суб'єктів права, та методи, які використовують до спеціальних суб'єктів права; 4) за часовим критерієм дії: постійні та тимчасові; 5) за територіальною сферою дії: внутрішньодержавні та зовнішньодержавні; 6) за правовими наслідками реалізації методів здійснення державної влади: правовстановлювальні, правозмінювальні, правоскасовувальні; 7) за способом оформлення реалізованих методів: методи здійснення державної влади, які вимагають винесення спеціального індивідуального правового акта, та методи, які не потребують винесення такого акта; 8) за ознакою обов'язковості методів державної влади: директивні (імперативні) та дискреційні (диспозитивні) методи тощо [210, с. 68–69].

Враховуючи цілеспрямовану діяльність державних органів фінансового контролю та менший за обсягом предмет досліджуваних відносин, вважаємо за доцільне дотримуватися розумності щодо кількості виділення класифікаційних ознак методів діяльності. Тому, на нашу думку, методи адміністративно-юрисдикційної діяльності можна розмежовувати за такими критеріями: залежно від суб'єктів реалізації; за функціональним змістом та цілями застосування; за видом юрисдикційного провадження; за видом владного впливу.

Відповідні методи обирають і використовують залежно від певних факторів, зокрема таких, як суб'єкт та об'єкт контролю, тип завдань, які встановлюють для органу контролю, умови виникнення конкретних правовідносин тощо [217, с. 531].

Так, залежно від суб'єктів реалізації методи адміністративно-юрисдикційної діяльності потрібно розглядати на двох рівнях: методи,

притаманні органам загальної компетенції; методи, які застосовують органи спеціальної компетенції, що зумовлене взаємообумовленістю державного регулювання сфери фінансового контролю. Як попередньо зазначалося, в Україні державний фінансовий контроль здійснюють органи загального державного контролю (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України), тобто органи загальної компетенції, які серед інших мають також повноваження у сфері державного фінансового контролю, та органи спеціального контролю, які мають делеговані відповідні повноваження (Міністерство фінансів України, Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України та інші органи). Відмінною характеристикою цих груп методів є те, що перша група суб'єктів застосовує зазвичай загальні методи, що є характерними під час використання всіх чи основних функцій управління на найважливіших етапах управлінського процесу, і, відповідно, має загальноправовий вплив на регулювання поведінки суб'єктів у фінансовій сфері, а друга група – здебільшого виражає керівний вплив суб'єктів управління на конкретний об'єкт у спеціальній сфері.

За наступною класифікацією за функціональним змістом та цілями застосування можна виділити такі методи, спрямовані на:

– припинення протиправної поведінки («у разі потреби припинення адміністративного правопорушення чи виявлення особи, з вини якої воно вчинено, посадова особа органу державного фінансового контролю викликає працівників Національної поліції України, які вживають заходів, спрямованих на усунення протиправних дій, та сприяють органам державного фінансового контролю у виконанні їх обов'язків» [163]);

– застосування до винних осіб заходів відповідальності («за вчинення адміністративного правопорушення уповноважена посадова особа має право накладати стягнення у вигляді штрафу в межах, передбачених статтею 164^2, ч. 3–7 статті 166^6 КУпАП» [163]);

– виявлення й усунення причин та умов, що сприяли вчиненню фінансового правопорушення (Рахункова палата «направляє за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення Рахункової палати; аналізує реалізацію наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності» (пп. 8, 9 ч. 1 статті 7) [21]);

– попередження фінансових правопорушень (Казначейство «до здійснення оплати за договором про закупівлю перевіряє наявність річного плану, договору про закупівлю та звіту про результати проведення закупівлі з використанням електронної системи закупівель, що підтверджують проведення процедури закупівлі / спрощеної закупівлі та за результатами якої укладено договір про закупівлю, а також не допускає здійснення платежів із рахунка замовника згідно з узятим фінансовим зобов'язанням за договором про закупівлю у випадках: відсутності або невідповідності встановленим законодавством вимогам необхідних документів; відміни процедури закупівлі / спрощеної закупівлі; набрання законної сили рішенням суду про визнання результатів процедури закупівлі / спрощеної закупівлі недійсною та/або договору про закупівлю нікчемним та в інших випадках» (ч. 2 статті 7) [24].

За видом юрисдикційного провадження можна виділити такі методи, які:

1) застосовують під час розгляду та вирішення скарг громадян чи юридичних осіб щодо рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів чи їх посадових осіб;

2) вживають у процесі здійснення дисциплінарного провадження;

3) використовують під час здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення щодо порушення фінансового законодавства.

Водночас кожному виду юрисдикційного провадження властива своя стадійність, відповідно, кожна стадія має свій зміст, тобто складається з певної сукупності адміністративно-процесуальних дій (процесуальних

процедур), які реалізовуються за допомогою конкретних методів. Тому залежно від етапу адміністративно-юрисдикційної діяльності вважаємо за доцільне виділення методів виявлення адміністративних правопорушень і складання протоколів; методів розгляду справ про адміністративні правопорушення щодо порушення фінансового законодавства; методів притягнення до адміністративної відповідальності за різними категоріями правопорушень.

Однак найбільш поширеною в правозастосовній площині є класифікація за видом владного впливу. Універсальними методами будь-якої адміністративної діяльності із загальнотеоретичних позицій є переконання та примус. Метод переконання – це система заходів правового і неправового характеру, які проводять органи публічної адміністрації, що проявляється у здійсненні виховних, роз'яснювальних і заохочувальних заходів з метою формування розуміння необхідності чіткого виконання вимог законів та інших правових актів [8, с. 23]. У цьому контексті варто зазначити позитивну динаміку застосування заохочення як методу адміністративно-правового регулювання, що стимулює ефективне та якісне виконання посадовими особами покладених на них обов'язків. Зазвичай можна зазначити Положення про відомчі заохочувальні відзнаки Державної аудиторської служби України [218], яким визначено підстави та порядок заохочення працівників.

Однак потрібно зауважити, що з урахуванням характеристик адміністративно-юрисдикційної діяльності їй здебільшого не притаманний метод заохочення та переконання, оскільки вони зазвичай не використовуються у зв'язку з відновленням прав і попередженням протиправних посягань у фінансовій сфері, а публічна адміністрація в цьому випадку використовує переважно адміністративно-запобіжні, адміністративно-попереджувальні заходи та адміністративний примус, а також методи фінансового контролю для досягнення необхідних цілей.

Вочевидь під час здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органами державного фінансового контролю превалює саме примус як метод

діяльності. Такий метод впливу простежується в ряді норм Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48]: «Працівники органу державного фінансового контролю 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» (ч. 2 ст. 12); «накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ адміністративні стягнення» (п. 9 ст. 10); «звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів» (п. 10 ст. 10) тощо.

Натомість державні органи фінансового контролю додатково наділені можливістю вибору конкретної поведінки (скористатись чи ні визначеним адміністративно-правовою нормою правом за конкретних умов). У науковій літературі дискреційні повноваження суб'єктів публічної адміністрації розглядаються як повноваження, що дають можливість на підставі адміністративного розсуду визначити повністю або частково один із альтернативних варіантів здійснення публічного адміністрування, який є найбільш прийнятним у конкретно визначених суспільних відносинах з конкретно визначеним їх суб'єктним складом [219, с. 20].

Примус зобов'язує насамперед підконтрольних суб'єктів діяти відповідно до встановлених правил, дотримуючись визначеного порядку дій. Правовідносини у сфері фінансового контролю, як зазначалось, не є рівними, а характеризуються підпорядкуванням органам державного фінансового контролю, відповідно, наділенням їх юридично-владними повноваженнями. З огляду на це можна встановити обумовленість повноважень державних органів фінансового контролю обов'язком підконтрольних суб'єктів їх виконувати. Наприклад, право органу державного фінансового контролю

безперешкодного доступу під час державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, які контролюються, обумовлюється обов'язком підконтрольного суб'єкта забезпечити цей доступ та не перешкоджати за цих умов (пункт 2 статті 10); право одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю, зобов'язує останніх до вчинення цих дій (пункт 6 статті 10) [48].

Однак на практиці забезпечити обов'язкове виконання приписів не завжди вдається. Наприклад, для оформлення протоколу про адміністративне правопорушення аудитору повинні бути надані персональні дані особи, яка скоїла порушення. Але часто таку інформацію навмисно приховують з метою унеможливлення заповнення відповідних частин протоколу. Натомість повноваженнями щодо з'ясування особи в інший спосіб аудитори не наділені. Враховуючи те, що строки накладення адміністративного стягнення є чітко визначеними, такі дії здебільшого призводять до закриття провадження та, відповідно, ненакладення штрафу.

Отже, незважаючи на те, що 2020 року Державна аудиторська служба України отримала можливість самостійно накладати адміністративні стягнення на осіб, винних у правопорушеннях за статтею 164-14 КУпАП, законодавець не передбачив у Законі дієвого інструменту реалізації такої можливості, водночас надавши доброчесним замовникам самостійно усунути порушення, які виявив орган державного фінансового контролю, без настання для себе негативних наслідків як притягнення до адміністративної відповідальності та початку перевірок закупівель з виїздом аудиторів за місцезнаходженням замовника [220, с. 80].

Особливості адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю знаходять прояв не тільки в обов'язковості правових приписів, а й у передбачених законодавством

нормах примусу, які застосовують у разі виявлення порушень у фінансовій сфері. Так, органи державного фінансового контролю розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з: порушенням законодавства із фінансових питань (приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, несвоєчасне подання на розгляд, погодження або затвердження річного фінансового плану підприємства державного сектору економіки та звіту про його виконання, перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій і перевірок, невжиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності); порушенням порядку припинення юридичної особи (відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, несвоєчасне, неповне або з порушенням установленого порядку проведення інвентаризації майна, порушення порядку проведення оцінки майна, складення ліквідаційного балансу (проміжного балансу), розподільчого балансу, передавального акта під час припинення юридичної особи); порушенням законодавства про закупівлі (порушення порядку визначення предмета закупівлі; несвоєчасне надання або ненадання замовником роз'яснень щодо змісту тендерної документації; тендерна документація складена невідповідно до вимог закону; розмір забезпечення тендерної пропозиції, встановлений у тендерній документації, перевищує межі, визначені законом; неоприлюднення або порушення строків оприлюднення інформації про закупівлі; неоприлюднення або порушення порядку оприлюднення інформації про закупівлі, що здійснюються відповідно до положень Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)»; ненадання інформації,

документів у випадках, передбачених законом; порушення строків розгляду тендерної пропозиції [63]). Основною санкцією за вказані види правопорушень є накладення штрафів.

Протоколи від імені органів державного фінансового контролю, відповідно до статті 255 КУпАП, за встановленою формою мають право складати уповноважені на те посадові особи органів державного фінансового контролю [163].

Проблемним питанням вважаємо часті ситуації недопуску до перевірок та ревізій органів державного фінансового контролю, що призводить до неможливості перевірити законність витрачання бюджетних коштів. Варто зазначити, що чинне законодавство передбачає адміністративну відповідальність за перешкоджання працівникам органів державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок у розмірі від восьми до п’ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (стаття 164^2 КУпАП) [63]. Вочевидь такий штраф не є фактором стримування цих протиправних дій.

У цьому контексті важливо розуміти зміст формулювання «законна вимога» органів державного фінансового контролю. Судова практика оперує цим поняттям, зокрема постанова Верховного Суду [221] містить висновок, що вимога контролюючого органу про усунення виявлених порушень законодавства буде законною у разі дотримання письмової форми та внаслідок реалізації контролюючим органом своєї компетенції (завдань і функцій відповідно до законодавства) повинна містити чіткі, конкретні та зрозумілі приписи на адресу підконтрольного суб’єкта, які є обов’язковими до виконання останнім. Тобто «законна вимога» контролюючого органу як індивідуально-правовий акт повинна відповідати вимогам закону в частині її змісту і форми. Саме аналіз змісту вимоги контролюючого органу свідчить про те, чи такі вимоги дотримано та чи породжує така вимога права й обов’язки для підконтрольної установи. Суд конкретизує, що така вимога є індивідуально-правовим актом, який спрямований на коригування роботи

підконтрольної установи, оскільки полягає в тому, щоб «усунути виявлені порушення законодавства в установленому законодавством порядку та не допускати їх надалі, притягнути до відповідальності винних у допущених порушеннях осіб».

Також законодавством передбачено право одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб – підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань [48]. Тому, відповідно, ненадання на вимогу органу державного фінансового контролю необхідних матеріалів теж може бути невиконанням законних вимог.

Законодавством передбачено, що працівники органу державного фінансового контролю 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 [48].

Можемо констатувати, що, за результатами звіту Державної аудиторської служби за 2022 рік, до правоохоронних органів передано 707 матеріалів ревізій і перевірок, зі свого боку правоохоронними органами розпочато 265 досудових розслідувань за матеріалами заходів контролю органів Державної аудиторської служби України та 34 досудових розслідування – за результатами участі фахівців органів державного фінансового контролю як залучених спеціалістів у досудових розслідуваннях; реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явлено 17 позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму 106,0 млн грн, ініційовано 123 цивільних позови перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом; органами Державної служби фінансового моніторингу України надіслано 58 інформацій щодо запобігання

та протидії легалізації злочинних доходів на суму майже 8,1 млрд грн; тощо [222]. З цієї аналітичної інформації вбачається взаємодія, зокрема з органами фінансових розслідувань. Водночас варто конкретизувати, що в окремих випадках така взаємодія може мати і зворотній характер також. Наприклад, коли Державна аудиторська служба України залучається органом фінансових розслідувань для проведення ревізії з метою отримання доказової бази за фактом правопорушення у фінансовій сфері.

Отже, дослідження методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні надало змогу підсумувати, що наразі відсутня єдина структурована система методів діяльності державних органів, що свідчить про недоліки організації процесу контролю та може знижувати його результативність.

Необхідно зауважити, що форми та методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю існують у безпосередньому та тісному зв’язку, спрямовані на досягнення загальної мети зазначених органів, проте мають чіткі характерні ознаки та потребують відокремленого і цілісного розуміння їх змісту. Форма дає уявлення про характер діяльності, тоді як метод дає розуміння тих прийомів і способів, за допомогою яких реалізують конкретні повноваження задля досягнення цілей діяльності.

2.4. Гарантії законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю

Подальша трансформація нашої держави обумовлена рядом чинників, які впливатимуть на подальше формування моделі державного фінансового контролю в Україні. Уже сьогодні зрозуміло, що така модель має бути побудована на засадах верховенства права і законності. У зв’язку з цим діяльність ОДФК має бути об’єктом особливої уваги з боку наукової спільноти і громадськості. Діяльність цих органів має забезпечуватися

системою гарантій, спрямованою на дотримання ними режиму законності під час реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень.

Дотримання закону є основою формування законності у будь-якій сфері суспільних відносин, зокрема у фінансовій. Вимога законності, як слушно зазначає Б. Малишев, стосується як процедури правозастосовного провадження (строки, порядок, повноваження суб'єкта правозастосування тощо), так і відповідальності закону самого результату правозастосування (зміст і форма правозастосовного акта) [223, с. 23]. Взагалі законність передбачає наявність реальних і обов'язкових гарантій прав і законних інтересів громадян; обов'язкове дотримання законів, припинення порушень права, відповідальність за правопорушення; здійснення усіх державних владних функцій відповідно до закону [224, с. 34].

Дослідженню змісту законності присвячено чимало наукових праць [225; 226; 227; 228; 229 та ін.].

Так, окремі учені визначали зміст законності «як режим (стан) відповідальності суспільних відносин законам і підзаконним нормативно-правовим актам держави, який утворюється в результаті їх неухильного виконання всіма суб'єктами права» [230, с. 67]. Інші учені, визначаючи зміст цього поняття, акцентують увагу на «дотриманні, виконанні норм права всіма учасниками суспільних відносин» [231, с. 71]. Більшість сучасних учених визначають законність як явище багатоаспектне і як таке, що може виступати як принцип, метод і режим [232]. Також поняття законності визначають як стан «відповідності суспільних відносин законам і підзаконним актам держави» [231, с. 71], «комплексне соціально-правове явище, що характеризує організацію та функціонування суспільства і держави на правових засадах» [232]. Найбільш ґрунтовне дослідження змісту поняття «законність» здійснив О. Марушій. Учений дослідив генезу розуміння законності як основоположного принципу діяльності органів державного управління і встановив, що учені, визначаючи зміст законності, описують її переважно як «властивості правової діяльності учасників суспільних

відносин». На думку вченого, законність означає ідею, вимогу і систему (режим) реального вираження права в законах держави, у законотворчості та підзаконній нормотворчості [231, с. 71].

Досліджуючи зміст законності, В. Колпаков виокремив три її елементи. Це: 1) наявність у суспільстві та державі правового законодавства; 2) здійснення, реалізація законів у діях посадових осіб органів держави та влади, місцевого самоврядування і громадських об'єднань – і тих, які за законом повинні забезпечувати громадян та інших осіб наданими їм правами і свободами, і тих, хто за законом повинен захищати права та свободи у випадку їх порушення; 3) ефективний юридичний захист дії законів, якому належать державний контроль і нагляд за дією законів, а також система індивідуального захисту з боку громадян та інших осіб своїх прав і свобод, законних інтересів [233, с. 87–89].

Законність як метод державного управління суспільством означає, що «органи держави та посадові особи під час здійснення своєї діяльності, розробляючи і приймаючи рішення, спираються на принципи і вимоги законності; у ході організації реалізації прийнятих рішень вони не виходять за межі своєї компетенції; у процесі здійснення контролю і нагляду за законністю дій учасників суспільних відносин вони дотримуються правових процедур, використовують правові методи та способи» [232].

Отже, зміст законності передбачає наявність законодавства, де були б чітко вписані гарантії прав і законних інтересів усіх учасників процесу; діяльність і дії учасників процесу, які мають відповідати цим нормам (дотримання, виконання, припинення порушень, відповідальність).

Дотримання законності передбачає наявність певної системи гарантій. Без гарантій неможливе існування права і законності. Поняття «гарантія» (франц. guarantie – забезпечити) означає «запорука, умова, яка забезпечує що-небудь» [234, с. 125]. Гарантії законності, на думку окремих учених (М. Кельман, О. Мурашин, Н. Хома), – це «комплекс взаємопов'язаних об'єктивних умов та суб'єктивних факторів і спеціальних засобів, що

забезпечують режим законності» [235, с. 92], «система умов і засобів, що забезпечує процес реалізації законності» [232]. Під гарантіями законності М. Соловйов розуміє «способи, умови, засоби і фактори, які позитивно впливають на державну структуру як з середини, так і ззовні, забезпечують процес реалізації законності і тим самим формують таку впорядкованість соціальних відносин, яка сприяє руху країни до демократії і формуванню правової держави» [236, 265]. На думку вченого, способи забезпечення законності виконують функції гарантій.

На думку інших науковців, гарантії законності – це «сукупність умов і засобів, що дозволяють безперешкодно реалізувати норми права, користуватися суб'єктивними правами і виконувати юридичні обов'язки» [232].

Виокремлюють загальні і спеціальні гарантії законності. До загальних гарантій законності зазвичай належать політичні, організаційні, економічні, ідеологічні. До спеціальних – юридичних, відносять якість юридичних норм, ефективну діяльність компетентних органів влади щодо забезпечення законності, відповідний рівень контролю та нагляду за реалізацією законності, ефективність заходів юридичної відповідальності.

Варто зазначити, що юридичними гарантіями певні «способи, засоби й умови» стають лише через юридичну форму за допомогою їх закріплення в нормах права. Термін «юридичні гарантії» свідчить про їх нормативно-правову сутність. Натомість забезпечення гарантованості полягає передусім у здійсненні прав і виконанні обов'язків, передбачених у чинних правових нормах. Норма не передбачає безпосередньо певних правових результатів. Останніх досягають за допомогою правової діяльності, яку можна визначити як реалізацію суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків, покладених нормою права на відповідних суб'єктів [237, с. 232–233].

Досить змістовно і повно розкрив зміст поняття «юридичні гарантії» В. Патюлін. На його думку, «це правові норми, що визначають специфічні юридичні засоби, умови та порядок реалізації прав, а також юридичні засоби охорони та захисту їх у разі порушення» [237, с. 234].

Досліджуючи зміст поняття юридичні гарантії, О. Бойко відмічає, що в юридичній науці сформульовано багато різних визначень цього поняття. Переважна більшість учених, на думку дослідника, визначає зміст поняття «юридичні гарантії» як «засоби і способи» забезпечення – це перша частина і друга частина, що вони мають забезпечити – йдеться про охорону і захист прав громадян [238, с. 239].

Юридичні гарантії як вид спеціальних гарантій законності охоплюють заходи щодо: удосконалення законодавства; виявлення порушень законності; захисту; відповідальності; нагляду і контролю за станом законності; профілактики порушень законності [236, с. 267].

На думку О. Доценко, юридичними гарантіями законності є «повнота та ефективність юридичних норм; високий рівень контролю та нагляду за реалізацією законності; якісна діяльність компетентних органів влади щодо забезпечення законності; удосконалення юридичної практики; підвищення ефективності заходів юридичної відповідальності» [237, с. 237].

Варто також зазначити, що юридичні гарантії законності полягають не лише у створенні дієвого механізму поновлення порушених прав, а й у забезпеченні такого порядку застосування норм, який запобігатиме порушенням. У цьому контексті важливими є заходи щодо удосконалення законодавства; виявлення порушень законності; захисту, відповідальності, нагляду і контролю за станом законності і профілактики порушень законності [237, с. 238].

Учені виокремлюють види юридичних гарантій залежно від цілей (превентивні, відновлювальні); за суб’єктами застосування гарантій (парламентські, президентські, судові, прокурорські, муніципальні, адміністративні, контрольні); за характером юридичної діяльності (правотворчі, праворозяснювальні, правозастосовні, правореалізаційні); за онтологічним статусом у правовій системі (нормативно-документальні, індивідуально-документальні, діяльнісні (йдеться про діяльність певних

суб'єктів щодо застосування юридичних норм; реалізації нормативних і правозастосовних актів, що гарантують законність) [226, с. 217].

Варто зазначити, що юридичні гарантії поділяють на матеріальні і процесуальні. До процесуальних відносять систему процесуальних норм, яка регулює порядок реалізації прав і свобод адресатів правозастосування компетентним правозастосовним органом, а до матеріальних – сукупність норм права, якими закріплено певні права й обов'язки адресатів правозастосування, які мають бути реалізовані у процесі правозастосування [239, с. 85].

Є й інші класифікації спеціальних юридичних гарантій: 1) загальноправові, організаційно-правові і процесуальні гарантії [240, с. 135], 2) загальні гарантії контрольної діяльності; гарантії контролюючих суб'єктів; гарантії підконтрольних об'єктів [241, с. 98], а також 3) функціональні процесуально-правові гарантії; фінансово-матеріальні; гарантії захисту [241, с. 98].

Отже, особливість таких гарантій полягає у тому, що вони обмежують несанкціоноване втручання з боку ОДФК у діяльність контрольованих осіб, з одного боку, і сприяють дотриманню норм закону всіма учасниками процесу – з іншого. У цьому контексті важливим є наявність чітко виписаних у законодавстві заборон, обов'язків, обмежень, процедур контрольної діяльності.

Відтак *гарантії законності в діяльності ОДФК* становлять закріплену в нормах права систему адміністративно-правових засобів, які сприяють реалізації визначених правових норм, що мають регламентувати адміністративну діяльність ОДФК, а також способи, які забезпечують у цій сфері діяльності чітке дотримання, застосування законів і підзаконних нормативних актів, правильне використання прав, виконання обов'язків усіма учасниками адміністративних правовідносин, запобігання та припинення правопорушень у фінансовій сфері і притягнення правопорушників до юридичної відповідальності.

З огляду на вищенаведене поняття гарантій законності в діяльності ОДФК і дослідження змісту поняття їх адміністративно-юрисдикційної

діяльності визначимо умови, за яких можливим є дотримання гарантій законності ОДФК під час реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень. До таких умов варто віднести наявність:

– єдиної організаційної структури ОДФК із чіткою вертикаллю підпорядкування, розмежуванням функцій і повноважень;

– дискреційних повноважень ОДФК;

– єдиних стандартів і процедур проведення фінансового контролю;

– процесуального регулювання діяльності ОДФК;

– санкцій за неправомірне втручання у діяльність контрольованих осіб, порушення режиму законності, фінансової дисципліни, запобігання і припинення правопорушенням у фінансовій сфері;

– ефективного громадського контролю за діяльністю ОДФК;

– дієвого моніторингу за діяльністю ОДФК [242, с. 280].

Розглянемо їх більш детально. Отже, наявність організаційної структури ОДФК із чіткою вертикаллю підпорядкування сприятиме досягненню єдиної мети (створення системи ефективного контролю за коштами Державного і місцевих бюджетів із чітким розмежуванням функцій і повноважень ОДФК), забезпечить взаємодію усіх структурних елементів організаційної структури.

Вітчизняні дослідники В. Горий і В. Кібець обґрунтовують доцільність чіткого законодавчого регламентування та розмежування повноважень органів ДФК. Такі дії, на їх думку, сприятимуть формуванню ефективної системи ДФУ. Учені вважають, що до системи органів ДФК в Україні належать: 1) Верховна Рада України та Рахункова палата (здійснюють законодавчий контроль на всіх стадіях); 2) Кабінет Міністрів України (здійснює контроль за всіма ланками виконавчої влади); 3) Державна аудиторська служба України (здійснює державний фінансовий контроль); 4) Міністерство фінансів України (здійснює контроль на кожній стадії бюджетного процесу); 5) Державна податкова служба України (здійснює контроль на стадії збирання доходів і формулювання бюджетних ресурсів);

6) Державна казначейська служба України (контролює стадію виконання бюджету); 7) інші органи центральної виконавчої влади (здійснюють контроль відповідно до законодавства) [45, с. 103–104].

Як видно із запропонованої системи, має місце відсутність вищого органу державного фінансового контролю. Таким державним органом, на думку більшості вчених, має бути Рахункова палата [49; 53].

Варто відмітити, що Конституція України закріпила статус Рахункової палати як конституційного органу, що діє від імені Верховної Ради України та здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України [55]. Однак у Конституції України не вказано, що Рахункова палата є вищим контролюючим органом, що і породжує дискурси стосовно правового статусу Рахункової палати [52, с. 28].

Упродовж 1996–2014 років текст ст. 98 Конституції України, яка визначає статус Рахункової палати, неодноразово змінювався та скасовувався в частині правомочності здійснення контролю за надходженням коштів до місцевих бюджетів. В останній редакції ст. 98 зазначається, що «контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом». А тому повноваження, визначені Конституцією України, та перелік функцій Рахункової палати можуть доповнюватись і змінюватись на підставі положень Закону України «Про Рахункову палату», Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів [55].

Орієнтуючись на останні зміни ст. 98 Конституції України, в липні 2015 року Верховною Радою України було прийнято новий Закон України «Про Рахункову палату», що стало важливим кроком на шляху до реформування діяльності цього органу та імплементації зарубіжного досвіду з урахуванням нової моделі парламентського контролю. Згідно зі ст. 1 цього Закону Рахункова палата є державним колегіальним органом, який підзвітний Верховній Раді України та інформує її у встановленому порядку

про результати своєї діяльності. Аналогічний зміст має ст. 98 Конституції України, ст. 109 Бюджетного кодексу України [61], Регламент Рахункової палати, затверджений її рішенням від 28.08.2018 [243].

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» цей орган є організаційно, функціонально та фінансово незалежним і, що важливо, самостійно планує свою діяльність. Тобто це означає, що діяльність Рахункової палати не залежить від діяльності інших контролюючих органів [21].

Якщо свідчити про нововведення в діяльності Рахункової палати, то тут варто відмітити, що в ч. 7 ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» зазначається, що Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не конкурує і суперечить як Конституції, так і законам України. Також було визначено проведення зовнішнього аудиту й оцінювання діяльності Рахункової палати, удосконалено співпрацю із законодавчим органом [21].

Зауважимо, що вищенаведена норма Закону включена до Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, а також до Порядку денного асоціації між Україною та Європейським Союзом для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію.

До того ж Групою держав Ради Європи проти корупції (GRECO) в Оціночному звіті по Україні надано рекомендації щодо розширення повноважень Рахункової палати щодо проведення зовнішнього незалежного аудиту органів місцевого самоврядування з метою охоплення всіх видів їх діяльності [244, с. 357].

Статтею 4 Закону України «Про Рахункову палату» [21] зазначено, що повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього контролю, який забезпечується Рахунковою палатою через визначення двох видів аудиту – фінансового та аудиту ефективності.

Загалом діяльність Рахункової палати наразі полягає у здійсненні контролю за надходженням і використанням коштів Державного бюджету України відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» та передбачає «здійснення контролю за фінансуванням загальнодержавних бюджетних програм; витрачанням коштів цільових фондів; законністю та ефективністю використання коштів, що виділяються з Державного бюджету України; витрачанням коштів державними установами та організаціями; використанням міжбюджетних трансфертів; утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу» [50, с. 195–196].

Останні законодавчі зміни встановили за Рахунковою палатою повноваження щодо здійснення контролю за надходженням закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів, а також використання коштів місцевих бюджетів у видатковій частині, що визначаються державними функціями і передані на виконання на основі принципу субсидіарності місцевим бюджетам.

Загалом варто зазначити, що нормативно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати є складним як з позиції недостатньої відповідності її міжнародним стандартам, так і з позиції її обмеженості. Як наслідок, у своїх контрольних заходах Рахункова палата недостатньо ефективна, адже використовує для їх проведення застарілі методи [49, с. 204–206].

Водночас у зарубіжних країнах вищі органи фінансового контролю акцентують увагу у своїй діяльності не стільки на боротьбу із правопорушеннями і злочинами у фінансовій сфері, а більше на методичній діяльності, що направлена на покращення ефективності бюджетного фінансування.

Підсумовуючи наведене вище, зауважимо, що Рахункова палата України має бути вищим контролюючим органом державної влади, який повинен отримати право застосувати свої повноваження стосовно підконтрольних йому органів і посадових осіб. Також є доцільним задля підвищення загальної ефективності функціонування Рахункової палати

надання її права на припинення виконання тих рішень, щодо яких вона розпочинала певне розслідування, допоки відповідним органом не буде дана вмотивована відповідь. Відповідно, і рішення Рахункової палати мають підлягати оскарженню в судовому порядку. Крім того, підтримуємо думку П Петренко, який обґрунтовано доводить доцільність наділення Рахункової палати повноваженнями щодо здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів [49, с. 204].

Отже, діяльність Рахункової палати має бути спрямована (і це повинно бути відображено у Законі України «Про Рахункову палату») на забезпечення державної бюджетної безпеки, боротьби з корупцією, режиму законності у сфері використання національних ресурсів і державної власності.

Зазначимо також, що адміністративно-юрисдикційна діяльність це лише частина діяльності, яка здійснюється Рахунковою палатою щодо забезпечення здійснення фінансового контролю. Аналізуючи адміністративно-юрисдикційну діяльність Рахункової палати, українська вчена Н. Атаманчук цілком слушно зауважує, що це «діяльність щодо розгляду та вирішення адміністративно-правових спорів, справ про адміністративні правопорушення у встановлених законом прядку та формах, а також здійснення інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень Рахункової палати із забезпечення дотримання фінансового законодавства» [185, с. 51].

Відповідно до ч. 1 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» [21] стст. 221, 255, 256 та ч. 1 ст. 257 КУпАП розроблений Порядок складання та направлення до суду протоколу про адміністративне правопорушення від 29.01.2019 № 3-6 [26]. Керівники та заступники керівників контрольних груп Рахункової палати є тими посадовими особами, які наділені повноваженнями складати протоколи про адміністративні правопорушення. Зокрема, про вчинення: порушення бюджетного законодавства (стаття 164^{12} КУпАП); порушення законодавства про закупівлі (стаття 164^{14} КУпАП); невиконання

законних вимог Рахункової палати, члена Рахункової палати (ч. 5 та 6 статті 188^{19} КУпАП) [26].

У зв'язку із зазначеним вище доцільним буде також наділення уповноважених посадових осіб Рахункової палати повноваженнями складати протоколи про адміністративні правопорушення за вчинення порушення законодавства з фінансових питань (ст. 164-2).

Отже, вважаємо за доцільне внести зміни у Розділ 3 «Органи, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення» Главу 17 «Підвідомчість справ про адміністративні правопорушення», додавши ст. 234, яку викласти у такій редакції: «Стаття 234. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, розглядає справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з невиконанням законних вимог посадових осіб центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, та його територіальних органів або недопущенням посадових осіб цих органів до здійснення заходів державного нагляду (контролю), підстави яких визначені законом (стаття 188-40 КУпАП)» (*пропозиція ввести таку статтю*).

Від імені центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право:

посадові особи, уповноважені керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує у сфері державного фінансового контролю, – штраф до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

керівник центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, його заступники та

уповноважені ним посадові особи – штраф до ста п’ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Крім того, варто додати у Кодекс України про адміністративні правопорушення [63] у Розділ 2 Главу 15 «Адміністративні правопорушення, що посягають на встановлений порядок управління» ст. 188-40 під назвою «Невиконання законних вимог уповноважених посадових осіб Рахункової палати та інших органів державного фінансового контролю», у якій передбачити відповідні санкції.

Аналіз повноважень, зокрема й адміністративно-юрисдикційних, інших органів ДФК, здійснено нами у підрозділі 1.2 цього дослідження.

На нашу думку, запровадження висловлених пропозицій дозволить сформувати дієву та ефективну організаційну структуру ОДФК в Україні із чітко визначеними юрисдикційними повноваженнями.

Доцільність формування такої організаційної структури ОДФК, як системи, зумовлена необхідністю встановити: оптимальну структуру ОДФК, їх функцій і повноважень у сфері фінансового контролю; цілісної єдності ОДФК через визначення спільної мети; ефективного механізму взаємодії і координації ОДФК через визначення координаційного органу. Не менш важливим є дослідження *дискреційних повноважень ОДФК*.

Дискреція або ж адміністративний розсуд є одним із повноважень ОДФК. Він надає можливість «діяти або не діяти, а коли він діє, то обирає один або декілька з можливих варіантів дій» [245, с. 6]. У наказі Міністерства юстиції України наведено офіційне тлумачення цього поняття. «Це сукупність прав та обов’язків органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проєктом нормативно-правового акта» [246]. Варто зауважити, що дискреція

не є довільною, вона здійснюється згідно із ч. 2 ст. 19 Конституції України, де йдеться про те, що «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [55].

Учені виокремлюють три основних види дискреції: дискреція щодо рішення (дії); дискреція щодо одного з варіантів рішення (дії) і дискреція щодо способу дії [245, с. 6]. У першому варіанті ОДФК у випадку виявлення порушення законодавства у фінансовій сфері вирішує, чи буде він приймати рішення (тобто діяти) чи ні. У другому такий орган має можливість «прийняти одне з юридично допустимих рішень або вчинити одну із юридично допустимих дій» [247, с. 167]. І в третьому випадку ОДФК вирішує, як саме він діятиме у конкретній ситуації.

Отже, дискреція – це не обов'язок, а повноваження органів. Відтак важливими є юридичні гарантії щодо протидії зловживанню повноваженнями з боку органів публічної адміністрації, а у нашому дослідженні – ОДФК. Як зазначено вище, такими є конституційні гарантії та судова практика. Аналіз судової практики доводить наявність періодичних перевищень повноважень ОДФК. Наведемо для прикладу постанову Верховного Суду від 19 березня 2019 року у справі № 810/302/15, адміністративне провадження № К/9901/19359/18. Предмет позову: справа № 810/302/15 за позовом фізичної особи підприємця ОСОБА_1 до Білоцерківської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Київській області про скасування податкових повідомлень-рішень, вимоги про сплату боргу та рішення про застосування штрафних санкцій. Правові висновки: Відтак за умови невстановлення податковим органом наявності замкнутої схеми руху коштів, яка б могла свідчити про узгодженість дій позивача та його постачальника для одержання ним незаконної податкової вигоди, останнє не може зазнавати негативних наслідків унаслідок діянь інших осіб, що перебувають поза

межами його впливу (постанова Верховного Суду від 19 березня 2019 року у справі № 810/302/15, адміністративне провадження № К/9901/19359/18) [248]. Інший приклад: постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 року у справі № 811/217/17, адміністративне провадження № К/9901/38084/18 Предмет позову: справа № П/811/217/17 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Толлінг» до Кропивницької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Кіровоградській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення – рішення. Правові висновки: Податковий орган наділений такою сукупністю повноважень, належна реалізація яких надає можливість виявити податкові правопорушення, допущені контрагентом під час здійснення своєї господарської діяльності, та притягнути саме його до відповідальності, що охоплюється принципом індивідуальної відповідальності платника податків (постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 року у справі № 811/217/17, адміністративне провадження № К/9901/38084/18) [249]. Можна навести чимало прикладів перевищення повноважень державними податковими органами (їх посадових осіб) [250; 251; 252 та інші].

Така судова практика є свідченням відсутності чітких юридичних обмежень дискреційних повноважень ОДФК, а також механізму запобігання зловживанню дискреційними повноваженнями, реагування на зловживання ними та санкцій за перевищення повноваження на застосування дискреції і зловживання дискрецією.

Варто також передбачити судовий нагляд за здійсненням ОДФК дискреційних повноважень.

Вважаємо за доцільне також запровадження у практику діяльності ОДФК зобов'язань надавати обґрунтування своїх рішень, особливо тих, які зачіпають права особи.

Переважна більшість учених, праці яких присвячені дослідженню фінансового контролю і ОДФК [49; 50; 52; 53 та інші], дотримуються думки

про необхідність запровадження *єдиних стандартів і процедур проведення фінансового контролю*.

На їх думку, встановлення єдиних стандартів і процедур, що визначають характер, масштаби, періодичність і час проведення контрольних заходів, сприятиме побудові чіткої системи державного фінансового контролю. Водночас учені звертають увагу на те, що «важливою вимогою до єдиної системи є необхідність здійснювати контроль на основі чіткої взаємодії і координації всіх зусиль для вирішення завдань державного фінансового контролю» [253].

Не менш важливою гарантією законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю є *процесуальне регулювання їх діяльності*. Досліджуючи зміст функціонально-процесуальних гарантій діяльності ОДФК, М. В. Глух і О. П. Мельник виокремили такі їх «характерні ознаки, як: 1) чітке розмежування дій під час здійснення певної контрольної дії; 2) закріплення єдиних підходів до проведення фінансового контролю; 3) захищеність сфери фінансового контролю від непрофесійних спеціалістів; 4) засіб належної реалізації посадовими особами органів фінансового контролю наданих їм повноважень; 5) захист від неправомірних дій органів фінансового контролю» [241, с. 98].

Окремі процесуальні аспекти діяльності органів державного фінансового контролю нами досліджено у підрозділі 2.3 цієї наукової праці. Завдяки проведеному дослідженню можемо зробити такі висновки. Дослідження процесуальних норм, що забезпечують розгляд справ про фінансові правопорушення або пов’язані з ними, дозволяє виокремити норми, які регламентують:

порядок розгляду справ про порушення фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами;

повноваження щодо самостійної правової оцінки поведінки підконтрольних суб’єктів;

вживання у разі необхідності заходів адміністративно-примусового характеру, якими наділені ОДФК.

Водночас варто звернути увагу на те, що, реалізуючи свої повноваження, ОДФК часто перевищують свої повноваження або вдаються до застосування самостійно визначених способів впливу на підконтрольні об’єкти. Аналіз судової практики доводить часті порушення прав підконтрольних об’єктів через неспівмірність визначеного органом державного фінансового контролю у вимозі способу усунення порушення із самим порушенням і неконкретизованість вимоги, що позбавлять можливості підконтрольного об’єкта виконати її в належний спосіб [254]. Також частою є судова практика щодо правомірності проведення ревізії фінансово-господарської діяльності державного підприємства в період фінансового аудиту. Варто зазначити, що ОДФК не має права ініціювати інспектування (ревізію) фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання державного сектору економіки, якщо державний фінансовий аудит за той самий період проведено, тобто за наслідками аудиту складено відповідний звіт [255]. Окремо акцентуємо увагу на неналежній підготовці нормативно-правових актів посадовими особами ОДФК, що на практиці призводить до порушень прав підконтрольних об’єктів. Ця категорія справ є також однією із численних під час розгляду у судах [256].

Аналізуючи судову практику щодо реалізації процесуальних повноважень ОДФК, можна виокремити порушення, які найбільш часто зустрічаються у практиці діяльності ОДФК. До них можна віднести: 1) порушення, пов’язані із неякісною підготовкою актів індивідуальної дії (нечіткість і невизначеність заходів, які має вжити підконтрольний об’єкт, і способу усунення виявлених під час моніторингу порушень); 2) перевищення повноважень щодо підконтрольних об’єктів [242, с. 281].

Отже, вирішення питання удосконалення процесуальних норм, які регулюють процедури реалізації компетенції ОДФК, безпосередньо пов’язане з удосконаленням правового статусу таких органів.

Аналіз застосування санкцій за неправомірне втручання у діяльність контрольованих осіб; порушення режиму законності; фінансової дисципліни; запобігання і припинення правопорушенням у фінансовій сфері нами здійснено у попередніх підрозділах дисертаційного дослідження.

Ще однією умовою дотримання гарантій законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю є функціонування *ефективного громадського контролю за діяльністю ОДФК*.

За рішенням Конституційного Суду України, залучення інститутів громадянського суспільства, їх представників до виконання певних функцій держави або місцевого самоврядування самостійно або у співпраці із суб'єктами владних повноважень сприяє ефективному діалогу між публічною владою та громадянським суспільством, урахуванню громадської думки під час формування та реалізації публічної політики, забезпечує прозорість і легітимність функціонування органів державної влади, а також забезпечує громадський контроль за їх діяльністю [257].

Відповідно до законів України «Про запобігання корупції» [258], «Про державну службу» [259], «Про службу в органах місцевого самоврядування» [260], постанови Кабінету Міністрів України «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» [261] громадські об'єднання та їх представники залучаються для вирішення кадрових питань в органах публічної влади, підготовки, моніторингу, оцінки виконання антикорупційних програм, сприяння у формуванні та реалізації державної політики.

Проте, незважаючи на законодавче підґрунтя формування і функціонування таких громадських утворень, доводиться констатувати їх неактивну роль у питаннях створення системи ефективного громадського контролю за діяльністю ОДФК. Така ситуація стала наслідком наділення цих структур правом дорадчого голосу, натомість контрольні повноваження у таких структур відсутні. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне перегляд усіх

положень, які регламентують діяльність таких громадських утворень при ОДФК у напрямі наділення їх контрольно-наглядовими і процесуальними функціями стосовно ОДФК та їх посадових осіб.

Ще однією умовою дотримання гарантій законності ОДФК у процесі реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень є створення і функціонування моніторингу за діяльністю ОДФК.

Щодо моніторингу, то його можна поділити на зовнішній і внутрішній. Стосовно моніторингу, який здійснюється за діяльністю підконтрольних об'єктів ОДФК, то тут варто зазначити, що він передбачений у окремих нормативно-правових актах. Наприклад, у постанові КМУ «Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю» [262] йдеться про проведення моніторингу господарських операцій (ч. 1 п. 4 постанови) і наведено перелік таких господарських операцій (додаток 1), а також подано перелік платіжних інструкцій та документів, які підлягають моніторингу (додаток 2).

Також про здійснення моніторингу йдеться у Законі України «Про Рахункову палату» [21], положеннях ОДФК [20; 33; 60 тощо]. Варто відмітити діяльність Державної служби фінансового моніторингу України (далі – Держфінмоніторинг), яка була створена 2002 року і є органом, уповноваженим Україною на виконання функцій підрозділу фінансової розвідки. З 2005 р. Держфінмоніторинг є центральним органом виконавчої влади. Обов'язки, права, функції та повноваження Держфінмоніторингу визначені Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [197] та Положенням про Державну службу фінансового моніторингу України [263]. Ключова роль Держфінмоніторингу полягає в тому, що він відпрацьовує отримані від суб'єктів первинного фінансового моніторингу повідомлення про підозрілі фінансові операції і передає правоохоронним і розвідувальним органам України узагальнені матеріали у разі наявності

підозр щодо відмивання коштів чи фінансування тероризму [264]. Нещодавно повноваження Держфінмоніторингу було розширено у зв'язку із прийняттям постанови КМУ «Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування» [265].

Щодо моніторингу за діяльністю ОДФК, то тут варто зазначити, що така діяльність має бути покладена на Громадські ради (громадські об'єднання), які мають бути створені при кожному ОДФК.

Висновки до розділу 2

1. Обґрунтовано потребу у розгляді принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю не відокремлено, а базуючись на загальноправових принципах фінансового контролю, оскільки основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності насамперед полягає у здійсненні правової оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права і, як наслідок, у разі виявлення ознак правопорушення застосування до такого правопорушника адміністративних стягнень.

2. Принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю характеризують зміст і специфіку діяльності цих органів із вирішення спорів, що пов'язані з порушенням чинного законодавства. Ці принципи є специфічними для кожного органу державного фінансового контролю.

3. Обґрунтовано систему принципів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, яка складається із загальноправових принципів здійснення державного фінансового контролю,

організаційних, а також спеціальних, що змістовно розкривають специфіку адміністративно-юрисдикційної діяльності.

4. Встановлено, що форму адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю варто розуміти у двох аспектах: як характерну діяльність органів державного фінансового контролю, через яку відбувається реалізація їх функцій; як конкретні дії органів державного фінансового контролю, спрямовані на реалізацію їх компетенції та виконання завдань щодо здійснення правової оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права та у разі виявлення ознак правопорушення застосування до правопорушника адміністративних стягнень.

5. Запропоновано під адміністративно-юрисдикційною формою діяльності органів державного фінансового контролю розуміти зовнішній прояв діяльності під час виконання функцій державної влади, у межах правових повноважень і визначеної законом компетенції, з метою здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, виявлення порушень у сфері державного фінансового контролю, відкриття проваджень щодо справи у разі виявлення, а також накладення адміністративних стягнень.

6. Відмічено, що наразі у науці адміністративного права відсутня єдина класифікація як форм діяльності органів державного фінансового контролю, так і, зокрема, адміністративно-юрисдикційної діяльності. З огляду на це запропоновано власну класифікацію форм адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю:

1) правові (використання спричиняє виникнення конкретного юридичного результату): діяльність правозастосовного, правоохоронного та правозахисного характеру;

2) неправові (хоча й не спричиняють конкретних правових наслідків, але все ж таки виникають на підставі правових норм або принаймні ґрунтуються на принципах законності).

Здійснено класифікацію форм, залежно від системи уповноважених суб'єктів, на виконання контролюючих функцій у фінансовій сфері: діяльність у сфері загального нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю; діяльність у сфері парламентського контролю; діяльність у сфері бюджетного контролю; діяльність у сфері податкового та митного контролю; діяльність у сфері валютного нагляду; діяльність у сфері грошово-кредитного контролю; діяльність у сфері страхового контролю; діяльність у сфері правоохоронного контролю.

7. Підсумовано, що форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю мають спрямованість не лише на перевірку адресності, доцільності й обґрунтованості розподілу бюджетних коштів, а й на здійснення правової оцінки поведінки суб'єкта владного впливу на предмет дотримання ним норм права і у разі виявлення ознак правопорушення відкриття провадження у справі, застосування до такого правопорушника адміністративних стягнень і відновлення порушених прав.

8. Сформульовано авторське визначення поняття методу адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю.

Виокремлено ознаки методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю: застосовуються для забезпечення режиму законності та фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; спрямовані на запобігання та припинення правопорушень у фінансовій сфері; відображають державно-владний характер органів фінансового контролю на підконтрольні об'єкти; застосовуються у визначених законодавством межах; впливають на поведінку чи процес; використовуються для досягнення певного результату, а саме дотримання учасниками фінансової дисципліни у сфері обігу бюджетних коштів і збереження державних фінансових ресурсів; насамперед регламентують порядок застосування примусових заходів.

Доведено, що у процесі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності превалює метод примусу, оскільки заохочення і переконання переважно не використовуються у зв'язку з відновленням прав і притягненням до відповідальності, а публічна адміністрація в цьому випадку використовує здебільшого адміністративний примус, а також методи фінансового контролю для досягнення необхідних цілей.

9. Зроблено висновок про складність забезпечення окремих примусових заходів, що блокує роботу державних органів фінансового контролю: ненадання персональних даних особою, яка скоїла порушення для оформлення протоколу; недопуск до перевірок і ревізій, що призводить до неможливості перевірити законність витрачання бюджетних коштів; невиконання законних вимог органу державного фінансового контролю, Рахункової палати, члена Рахункової палати, створення штучних перешкод у їх роботі тощо.

Визначено умови, за яких можливим є дотримання гарантій законності ОДФК під час реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень. До таких умов віднесено наявність:

– єдиної організаційної структури ОДФК із чіткою вертикаллю підпорядкування, розмежуванням функцій і повноважень;

– дискреційних повноважень ОДФК;

– єдиних стандартів і процедур проведення фінансового контролю;

– процесуального регулювання діяльності ОДФК;

– санкцій за неправомірне втручання у діяльність контрольованих осіб; порушення режиму законності, фінансової дисципліни, запобігання і припинення правопорушенням у фінансовій сфері;

– ефективного громадського контролю за діяльністю ОДФК;

– дієвого моніторингу за діяльністю ОДФК.

10. Удосконалено зміст поняття гарантії законності в діяльності органів державного фінансового контролю. Це закріплена в нормах права система адміністративно-правових засобів, які сприяють реалізації визначених

правових норм, що мають регламентувати адміністративну діяльність органів державного фінансового контролю, а також способи, які забезпечують у цій сфері діяльності чітке дотримання, застосування законів і підзаконних нормативних актів, правильне використання прав, виконання обов'язків усіма учасниками адміністративних правовідносин, запобігання та припинення правопорушень у фінансові сфері і притягнення правопорушників до юридичної відповідальності.

Обґрунтовано доцільність наділення уповноважених посадових осіб Рахункової палати та інших органів державного фінансового контролю повноваженнями складати протоколи про адміністративні правопорушення і розглядати такі справи.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИСДИКЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Зарубіжний досвід правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю

Сучасний глобалізований світ характеризується значним ступенем економічної інтеграції. Усвідомлюючи необхідність об'єднання зусиль у вирішенні складних соціальних і безпекових проблем, країни утворюють фонди підтримки та розвитку, фінансують проведення спільних досліджень, інвестують у розробку нові технології. Усе це вимагає не лише вдалого планування, а й контролю за витрачанням державних коштів. Україна як учасник міжнародних відносин також повинна забезпечити впевненість міжнародним партнерам та іноземним інвесторам в ефективному та законному витрачанні коштів, наданих до державного бюджету в межах різних програм допомоги та підтримки. Зазначене зумовлює дослідження зарубіжного досвіду правового регулювання адміністративно-юрисдикційних повноважень ОДФК та гармонізацію законодавства України із законодавством країн-членів ЄС.

Вивчення різноманітних моделей адміністративно-юрисдикційних повноважень допомагає виявити оптимальні підходи до забезпечення дієвості та прозорості діяльності ОДФК, а також сформувати напрями вдосконалення вітчизняного законодавства у досліджуваній сфері.

Кожна країна має власну систему ОДФК, зумовлену особливостями розвитку державності та особливостями адміністративно-територіального устрою. Відтак у разі виявлення найбільш результативних систем ОДФК доцільно скористатись міжнародними кредитними рейтингами і рейтингами щодо сприйняття корупції та інвестиційної привабливості.

Лідерами країн за кредитними рейтингами є Сполучені Штати Америки (далі – США), Швейцарія, Швеція, Норвегія, Сінгапур, Канада, Великобританія [266; 267; 268]. За індексом сприйняття корупції (Corruption Perceptions Index), що укладається організацією Transparency International, країнами з найбільшою довірою до публічної адміністрації 2022 року стали: Данія, Фінляндія, Нова Зеландія, Норвегія, Сінгапур, Швейцарія [269]. До країн із найвищим рейтингом за Індексом економічної свободи увійшли: Сінгапур, Швейцарія, Тайвань, Естонія, Люксембург, Нідерланди, Данія, Швеція [270]. Сукупність цих рейтингів дозволяє отримати уяву про ефективність ОДФК, наявність гарантій законності у їх діяльності та адекватних виконуваним функціям адміністративно-юрисдикційних повноважень. У зв'язку з цим вважаємо, що вивчення досвіду таких країн, як Швейцарія, Швеція, Данія, є доцільним і перспективним у контексті визначення напрямів удосконалення вітчизняного законодавства щодо правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності ОДФК. Також у межах дослідження світових практик уваги заслуговує досвід Сінгапуру, США та Канади.

Перш ніж перейти до розгляду адміністративно-юрисдикційних повноважень ОДФК вищеназваних країн, необхідно зробити декілька акцентів. По-перше, у згаданих державах переважно не встановлено адміністративної відповідальності за порушення фінансової дисципліни; по-друге, порядок оскарження рішень за результатами проведення державного фінансового аудиту не формалізовано, оскільки, як буде показано нижче, вироблено та впроваджено дещо іншу ідеологію ДФК, ніж в Україні; по-третє, для усвідомлення адміністративно-юрисдикційних повноважень ОДФК необхідно виявити органи, відповідальні за здійснення ДФК, порядок їх взаємодії з іншими органами публічної адміністрації та правоохоронними органами.

Стрімкий економічний розвиток Сінгапуру зумовлює дослідницький інтерес до ОДФК та їх адміністративно-юрисдикційної діяльності.

Інституційна складова ОДФК у Сінгапурі, представлена Міністерством фінансів, що розробляє бюджет, забезпечує його виконання та контролює фінансову діяльність усіх міністерств уряду (ст. 5 Закону про фінансову дисципліну) [271]. Формування виконавчих складових інших компонент ДФК здійснюється Президентом. З метою розмежування функцій і посилення ефективності ДФК законом Сінгапуру про фінансові процедури [271] утворено дві посади з відповідними офісами – Генеральний бухгалтер та Генеральний аудитор.

Генеральний бухгалтер призначається Президентом і здійснює адміністрування державної системи бухгалтерського обліку, нагляд за отриманням, зберіганням, інвестуванням та виплатою державних коштів, а також придбанням і розпорядженням державною власністю (ст. 2B Закону про фінансові процедури) [271].

Генеральний аудитор так само призначається Президентом і здійснює перевірку цільового й ефективного використання коштів державного бюджету Урядом та органами виконавчої влади, Верховним судом, судами і парламентом, а також іншими державними органами, якщо це прямо передбачено законом.

Якщо проведення державного фінансового аудиту щодо конкретного державного органу, установи, організації не передбачене законом, то такий орган може звернутися до Міністра фінансів за згодою для проведення Офісом Генерального Аудитора державного фінансового аудиту.

І у випадках проведення державного фінансового аудиту згідно із законом, й у випадках проведення за зверненням державного органу стягується плата, розмір якої визначається Міністром фінансів (ст. 4) [271].

Міністр фінансів наділений правом визначати обов’язковим для проведення аудиту будь-який орган, установу, організацію будь-якої форми власності, які є розпорядниками або отримувачами бюджетних коштів, якщо вважає, що цього потребує суспільний інтерес. За проведення такого державного фінансового аудиту плата не стягується.

Щодо фізичних осіб, то заходи ДФК проводяться виключно за рішення Міністра фінансів, якщо такий аудит необхідно провести з метою забезпечення реалізації публічних інтересів (ст. 4А) [271]. Такому аудиту можуть підлягати особи, які: отримували від державних органів гранти, субсидії, позики, іншу фінансову допомогу; здійснювали постачання будь-яких товарів та/або послуг на підставі договорів, укладених з державним органом, зокрема судом, або виступали субпідрядниками; здійснювали збір або виплату коштів для або від імені будь-якого органу виконавчої влади, суду чи парламенту.

Щодо інших адміністративно-юрисдикційних повноважень, то Генеральний аудитор має право:

– отримувати пояснення та/або інформацію від будь-якої особи, що включає такі повноваження: вимагати від особи завдяки письмового повідомлення надати впродовж розумного строку певну інформацію чи документи, які перебувають на зберіганні або під контролем цієї особи, а також вимагати пояснення щодо цієї інформації чи документів. Якщо інформація задокументована (зареєстрована) в нерозбірливій формі, то Генеральний аудитор може вимагати надання інформації в розбірливій формі. Якщо інформація чи документи не були надані у вказаний у повідомленні строк, то Генеральний аудитор може вилучити такі документи. Причому йдеться не лише про інформацію від суб’єктів, що перевіряються, а від будь-яких осіб, які володіють інформацією, що стосується предмета аудиту (наприклад, щодо вартості матеріалів для виконання певного виду робіт);

– безперешкодно входити та перебувати в будь-якому приміщенні органу державної влади (зокрема, Верховного суду та парламенту), а також фізичної і юридичної особи, щодо яких призначено захід державного фінансового контролю. Під час перебування в такому приміщенні Генеральний аудитор має право: оглядати, досліджувати, фотографувати або знімати будь-що у приміщеннях; надавати доступ до приміщення іншим особам; вимагати від будь-

якої особи в цих приміщеннях надання розумної допомоги щодо виконання юрисдикційних повноважень Генерального аудитора;

– знімати копії чи робити витяги з будь-яких документів, книг, записів;

– отримувати доступ до всіх записів, книг, ваучерів, документів, готівки, марок, цінних паперів, місць провадження господарської діяльності чи іншого майна, що підлягає аудиту Генерального аудитора;

– вилучати обладнання, документи та інформацію, якщо: а) їх не було подано у добровільному порядку в розумний строк після отримання відповідної вимоги; б) з метою забезпечення доказів;

– може уповноважити будь-яку державну посадову особу або будь-яку іншу особу від імені Генерального аудитора проводити будь-яке розслідування, експертизу чи аудит і звітувати про це Генеральному аудитору;

– може отримати консультацію Генерального прокурора з будь-якого питання права [271].

Зазначені повноваження, надані Генеральному прокурору згідно з ч. 6 ст. 6 Закону про фінансові процедури, можуть бути делеговані не лише державним службовцям Офісу Генерального аудитора, а й іншим уповноваженим особам за письмовим розпорядженням Генерального аудитора [271].Ще однією країною із високим рівнем довіри до використання державних коштів, згідно з міжнародними рейтингами, було визнано Канаду.

Система ОДФК Канади зосереджена на парламентському контролі за діяльністю виконавчої вклади. Як і в інших країнах, у Канаді функціонує Офіс генерального аудитора Канади (далі – OAG), який очолює Генеральний аудитор Канади як спеціально уповноважена посадова особа парламенту [273; 274].

OAG здійснює заходи ДФК щодо органів виконавчої влади та державних монополій. OAG проводить фінансовий аудит [274], аудит ефективності та спеціальні дослідження. Варто зазначити, що поглиблений аудит державних монополій проводиться щонайменше один раз на 10 років.

Питання видів правопорушень у сфері державних фінансів, так само як і процедура притягнення до відповідальності за їх вчинення, регламентується

Законом «Про захист викривачів публічних службовців» [275]. Цим Законом створено окрему інституцію з розслідування порушень у публічному секторі – Уповноважений з доброчесності публічних службовців (далі – Уповноважений), діяльність якого забезпечується однойменним Офісом. Згідно зі ст. 8 цього Закону до порушень у сфері публічної діяльності віднесено: порушення нормативно-правових актів (як центральних, так і місцевих органів влади); нецільове використання державних коштів або державного майна; грубі порушення в управлінні; дія чи бездіяльність, яка створює суттєву та конкретну небезпеку для життя, здоров'я чи безпеки осіб або для навколишнього середовища (крім небезпеки, властивої виконанню обов'язків чи функцій державного службовця); грубе порушення кодексу поведінки публічного службовця; організація, підбурення або інтелектуальне пособництво особі у вчиненні зазначених протиправних дій [275].

Нецільовим використанням державних коштів визнають як незаконні витрати, так і витрати, які не відповідають меті діяльності підприємства, установи, організації, його політикам і процедурам, операційним потребам. Зловживання державними активами охоплює як невідповідне або несанкціоноване використання державного майна, так і неспроможність захистити такі активи.

До грубих порушень в управлінні віднесено: дії чи бездіяльність, які створюють значний ризик негативного впливу на спроможність організації (структурного підрозділу) виконувати свої функції; дії чи бездіяльність, які створюють серйозну загрозу довірі громадськості до доброчесності державної служби.

Під час отримання інформації, зокрема й від викривачів, про можливе порушення Офіс Уповноваженого проводить адміністративне розслідування, матеріали якого передаються на розгляд Трибуналу із захисту викривачів публічних службовців (далі – Трибунал).

До повноважень Трибуналу віднесено розгляд справи про викрите правопорушення, за результатами якого виноситься припис керівнику органу

публічної адміністрації про притягнення порушника до дисциплінарної відповідальності. Адміністративне розслідування також може бути проведено з ініціативи Генерального аудитора Канади з метою подальшого інформування Уповноваженого про наявність правопорушень і вироблення рекомендацій для усунення недоліків.

Зауважимо, що, незважаючи на відсутність адміністративної відповідальності за вчинення фінансових правопорушень, модель адміністративно-юрисдикційної діяльності ОДФК Канади передбачає наявність процесуальної форми для з'ясування обставин вчиненого правопорушення та прийняття рішення щодо вини посадової особи. Виявлення і документування ознак правопорушення віднесене до компетенції OAG, тоді як розгляд справи – Трибуналу. Варто звернути увагу, що правопорушенням визнається не лише вчинення протиправної дії, а й організація, підбурення та пособництво особі у її вчиненні. У системі виявлення порушень значна увага приділена роботі з викривачами. Їхні повідомлення можуть бути підставою для проведення адміністративного розслідування та проведення заходів ДФК.

Достатньо нетрадиційну і багатокомпонентну систему ОДФК запроваджено в США [244, с. 349]. По-перше, існують незалежні один від одного ОДФК на федеральному та регіональному рівнях, по-друге, на федеральному рівні також існують відокремлені ОДФК, що мають горизонтальні координаційні зв'язки й паралельно здійснюють адміністративно-юрисдикційні повноваження.

Так, на федеральному рівні функціонує Офіс урядового контролю (Government Accountability Office; далі – GAO), який очолює Генеральний контролер. GAO забезпечує аналітичною та прогнозною інформацією Конгрес задля належного виконання його конституційних функцій, а також з метою гарантування підзвітності федерального уряду. До функцій GAO віднесено: оцінку ефективності федеральних програм, політик і діяльності федеральних органів влади; проведення управлінських і фінансових аудитів з

метою встановлення ефективності та законності витрат державного бюджету; проведення адміністративних розслідувань у разі виявлення порушень; аналіз стану фінансування державної діяльності; виконання функцій органу оскарження у сфері публічних закупівель; аналіз ефективності формування та реалізації державної політики у певній сфері, надання рекомендації щодо їх покращення з огляду на оптимізацію витрат державного бюджету [276; 277].

GAO є вищим органом державного фінансового контролю, що не лише проводить заходи ДФК, а й розробляє загальну методологію проведення фінансового аудиту федеральних установ. Основною відмінністю GAO від інституцій ДФК інших держав є широкий мандат, що охоплює всі етапи руху державних коштів: від формування ідеї програми, що фінансуватиметься за рахунок державного бюджету, до всіх етапів її безпосередньої реалізації. Так, GAO здійснює нагляд за фінансуванням наукових досліджень, надає огляди найбільш перспективних технологій і з власної ініціативи або за запитом Конгресу має право здійснювати оцінку поточної реалізації чи результатів науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, які фінансують за рахунок коштів державного бюджету. Водночас ідеться не лише про формальну сторону законності витрачання бюджетних коштів, а саме про оцінку значущості отриманих результатів та їх відповідності отриманому фінансуванню [278].

Крім того, у США функціонує інститут Генеральних інспекторів (далі – IG). IG функціонують у федеральних органах публічної адміністрації (міністерствах, агентствах, фондах тощо), визначених ст. 401 Кодексу США [279]. Окремо в Державному казначействі створюють Офіс Генерального інспектора Казначейства та Офіс Генерального інспектора Казначейства з податкового адміністрування.

Офіси IG при федеральних органах публічної адміністрації (далі – ФОПА) створюються з метою контролю за реалізацією програм діяльності цих органів на основі принципів економії, ефективності та результативності. З цією метою співробітники офісів IG уповноважені проводити фінансовий

аудит та адміністративні розслідування для запобігання й виявлення шахрайств і зловживань. Варто акцентувати увагу на тому, як законодавством США визначено мету цих заходів: «Повне і точне інформування керівників ФОПА та Конгресу про проблеми й недоліки у діяльності ФОПА, а також заходи, які необхідно вжити для їх усунення та подолання». Така ідеологія дозволяє побудувати, ймовірніше, партнерські, ніж владно-управлінські відносини між контролюючим та підконтрольним суб'єктом і досягти основної мети цієї діяльності – забезпечити законність та ефективність витрат державного бюджету.

Якщо GAO є органом парламентського контролю, то IG – президентського. IG призначається і звільняється з посади Президентом США за поданням сенату (верхньої палати) Конгресу США. IG має двох заступників, які відповідальні: за проведення аудиту; адміністративне розслідування порушень і зв'язок із правоохоронними органами. Також у складі офісу IG запроваджено посаду Координатора із захисту викривачів, до завдань якого віднесено: навчання й інформування співробітників ФОПА про правовий режим викриття протиправної діяльності та захист викривачів; процедури розгляду заяв про викриття протиправної діяльності та репресії у зв'язку із таким викриттям; забезпечення своєчасного та незалежного розгляду IG інформації, наданої викривачами, або повідомлень щодо переслідування (репресії) стосовно викривачів [280].

Кожен IG у ФОПА, в якому створено його офіс, зобов'язаний: проводити, контролювати та координувати аудити і розслідування, пов'язані з програмами та діяльністю ФОПА; аналізувати чинне і перспективне законодавство, що регулює діяльність ФОПА, на предмет його впливу на економічність та ефективність реалізації повноважень і з метою виявлення шахрайства та зловживань у діяльності ФОПА; надавати рекомендації щодо формування і реалізації державної політики у межах компетенції ФОПА з метою сприяння економії та ефективності в управлінні або запобігання і виявлення шахрайства та зловживань; здійснювати контроль і координацію

міжвідомчої взаємодії з усіх питань, пов'язаних із сприянням економії та ефективності управління, запобігання і виявлення шахрайства та зловживань, виявлення і судового переслідування порушників. IG зобов'язаний інформувати керівника ФОПА про всі випадки шахрайства і зловживань, а також виявлені недоліки, пов'язані із внутрішніми процедурами управління, рекомендації щодо їх виправлення та процес впровадження цих рекомендацій. У своїй діяльності IG керується стандартами аудиту, виробленими GAO, та у разі залучення до аудиту недержавних аудиторів зобов'язаний забезпечити виконання ними аудиту згідно зі стандартами GAO [280].

До адміністративно-юрисдикційних повноважень IG відносять: своєчасний і безперешкодний доступ до документів, записів, звітів та інших матеріалів, які належать до програм діяльності та операцій ФОПА, віднесених до компетенції IG; проведення заходів ДФК (аудиту, інспектування) за обсягом та у строки, які, на думку IG, є необхідними; залучення фахівців інших органів влади; витребування за рішенням суду від будь-якого органу публічної адміністрації всієї інформації, документів, звітів, відповідей, записів, рахунків та інших даних на будь-якому носії (охоплюючи інформацію, яка зберігається в електронному вигляді), а також будь-яких матеріальних речей і документальних доказів, необхідних для виконання функції, покладених законом, відкриття провадження у справі у випадку виявлення порушень [280].

IG, його заступник з розслідувань і підпорядковані йому державні службовці можуть бути уповноважені Генеральним прокурором на застування таких спеціальних заходів адміністративного примусу: носити вогнепальну зброю під час виконання службових обов'язків; здійснювати арешт без ордера у процесі виконання офіційних обов'язків, якщо зазначені посадові особи стали свідками вчинення злочину або є обґрунтовані підстави вважати, що особа вчинила чи вчинює злочин; проводити обшуки та вилучення доказів, якщо є підозри про вчинення правопорушення [280].

Зазначені повноваження надають посадовим особам офісу IG у конкретному ФОПА, якщо Генеральним прокурором буде встановлено, що: реалізація обов'язків офісу IG значно ускладнена внаслідок відсутності таких повноважень; допомога правоохоронних органів є недостатньою для забезпечення виконання покладених обов'язків; існують адекватні внутрішні гарантії та процедури управління для забезпечення належного виконання таких повноважень. Надані повноваження на застосування заходів адміністративного примусу можуть бути скасовані або призупинені, якщо зазначені вимоги не виконуються.

Водночас законом визначено перелік ФОПА, де посадовим і службовим особам офісу IG повноваження щодо застосування заходів адміністративного примусу можуть бути надані Генеральним прокурором без попереднього врахування вищевказаних обставин. Зазначене стосується, наприклад, Міністерства торгівлі, Департаменту освіти, Департаменту енергетики, Міністерства внутрішніх справ, Департаменту юстиції тощо [280].

На регіональному рівні функціонує інститут державного аудитора як штатна одиниця уряду штату, посадові обов'язки якої передбачають здійснення контролю за витратами державних коштів. Зважаючи на особливості публічного управління у США в кожному штаті існує власна назва посади державного аудитора (наприклад, контролер казни, державний аудитор тощо), процедура його призначення та коло посадових обов'язків. Так, в одних штатах державний аудитор може призначатись місцевим законодавчим органом, в іншому – обиратись виборцями.

Незважаючи на відмінності функцій державного аудитора, залежно від штату зазвичай ним здійснюються: фінансові перевірки витрат органів законодавчої та виконавчої влади штату, а також державних установ; аудит ефективності з метою оцінки досягнення державними програмами поставленої мети; звітування про ефективність державних програм сенату штату, загальним зборам або губернатору; підготовка фінансової звітності з метою інформування громадськості про доходи і витрати штату. Державного

аудитора також можуть залучити до співпраці з генеральним прокурором штату з метою розслідування шахрайств та інших правопорушень [277; 281].

Отже, для системи ОДФК США характерний розширений перелік його суб'єктів та орієнтація на попередження вчинення порушень фінансового законодавства. Незважаючи на схожість функцій OAG та IG, мета їх діяльності відрізняється. OAG орієнтований на упередження системних порушень у діяльності ФОПА, надання рекомендацій з метою економії витрат державного бюджету. IG здійснює виявлення шахрайств і зловживань у поточній діяльності ФОПА, є внутрішнім незалежним контролером виконавчої гілки влади і наділена відповідними адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Як і в Сінгапурі, у США не встановлено адміністративної відповідальності за порушення фінансового законодавства. Органи ДФК орієнтовані на виявлення переважно суспільно небезпечних діянь, за які встановлено кримінальну відповідальність. У США, так само як і в Канаді, приділено значну увагу роботі з викривачами під час виявлення протиправних діянь у сфері доходів і витрат державного бюджету. Позитивним варто визнати встановлені законом гарантії швидкої та оперативної взаємодії ОДФК з керівниками ФОПА і правоохоронними органами. Це дозволяє коригувати діяльність ФОПА з метою упередження втрат бюджету, а також своєчасно реагувати на виявлені порушення.

Наступною державою із значним ступенем довіри до діяльності органів публічної адміністрації та інвестиційною привабливістю було названо Швейцарську Конфедерацію (далі – Швейцарія), яка, як і США, має дворівневу систему державного фінансового контролю: федеральну та кантонну.

Федеральне аудиторське управління Швейцарії (The Swiss Federal Audit Office; далі – ФАУ Швейцарії) є вищим органом ДФК. Незважаючи на те, що адміністративно ФАУ Швейцарії підпорядковане Міністерству фінансів, однак у своїй аудиторській діяльності керується лише Федеральною конституцією та законом [282]. ФАУ Швейцарії тісно взаємодіє із Фінансовим Комітетом (далі – ФК) Парламенту та може за дорученням

останнього отримувати додатковий мандат. Водночас, керуючись принципом незалежності, ФАУ може відмовитись від додаткових сфер відповідальності, якщо вважатиме, що це може зашкодити об'єктивності та неупередженості його висновків.

. Тобто ФАУ з'ясовує не стільки питання законності та цільового використання коштів, скільки те, чи досягнута мета, задля якої були заплановані такі видатки. Так, цільове використання коштів на будівництво об'єкта інфраструктури є недостатнім, необхідно, щоб цей об'єкт був збудований таким обсягом, на який були здійснені виплати [283].

ФАУ контролює використання державних фінансів на всіх етапах виконання бюджету та підготовку державної фінансової звітності; здійснює моніторинг кредитних зобов'язань адміністративних одиниць; перевіряє системи внутрішнього контролю; здійснює вибіркові перевірки платіжних доручень, виданих адміністративно-територіальними одиницями; здійснює державний фінансовий аудит адміністративно-територіальних одиниць; перевіряє відповідність монопольних цін у рамках федеральних закупівель; контролює безпеку та функціональність IT-додатків у сферах управління державними фінансами [284]. ФАУ може виконувати аудиторські повноваження в міжнародних організаціях.

ФАУ координує діяльність у сфері ДФК, бухгалтерського обліку, платіжних операцій і обліку запасів. Надає експертні висновки з усіх питань фінансового нагляду та контролю. ФАУ може брати участь в обговореннях бюджету та державних фінансових звітів, а також щодо індивідуальних кредитних заявок.

ДФК підлягають: органи центральної та децентралізованої федеральної адміністрації; парламентські служби; одержувачі фінансової допомоги та грантів; корпорації, установи й організації будь-якої форми власності, яким Конфедерація делегувала виконання державних завдань; підприємства, в яких Конфедерація має контрольний пакет акцій. Однак федеральні суди, Швейцарський орган з нагляду за фінансовим ринком, Федеральний орган з

нагляду за аудиторською діяльністю, Офіс генерального прокурора Швейцарії підлягають фінансовому контролю з боку ФАУ лише за дорученням Парламенту.

ФАУ наділене повноваженнями запитувати та вилучати документи й інформацію. Причому запит щодо отримання інформації поширюється на персональні й особисті дані особи, а також на конфіденційну інформацію підприємств, установ, організацій. ФАУ має і доступ до різних баз даних, які адмініструють інші державні органи. Однак у кожному випадку факт і мета доступу до таких баз даних повинні бути зафіксовані.

Основною метою ДФК у Швейцарії є виправлення недоліків і вжиття заходів задля упередження порушень на майбутнє. Саме тому значна увага у законодавстві приділена процедурам практичної реалізації рекомендацій ФАУ, прийнятих за результатами аудиту. Так, рекомендації за результатами аудиту направляють як підконтрольному суб'єкту, так і органу, що контролює та координує його діяльність.

Також увагу приділяють процедурам координації діяльності ФАУ з іншими контролюючими органами. Так, ФАУ зобов'язане здійснювати обмін програмами аудиту з Офісом парламентського контролю за адміністрацією. Якщо ФАУ виявляє недоліки в організаційно-управлінських та/або юридичних процедурах, то повідомляє про це відповідні органи публічної адміністрації, відповідальні за формування державної політики в цих сферах, наприклад Міністерство фінансів, Міністерство інформаційних технологій, систем і телекомунікацій тощо. У разі виявлення прогалин або недоліків у законодавстві про це інформується Міністерство юстиції. Відповідні органи виконавчої влади повинні звітувати ФАУ про вжиті заходи.

Ще одним органом, залученим до ДФК у Швейцарії, як було вказано вище, є ФК Парламенту. Її сферою відповідальності є нагляд за виконанням державного бюджету, зокрема видатків на державну безпеку; погодження державних кредитів; моніторинг видатків на оплату праці вищих посадових осіб виконавчої влади [285]. З цією метою ФК Парламенту уповноважена:

перевіряти аудиторські звіти, складені ФАУ; здійснювати нагляд за фінансовою політикою Уряду; складати супровідні звіти до послань Уряду, адресованих Парламенту. Для виконання своїх завдань ФК Парламенту може запитувати інформацію, отримувати пояснення від будь-яких осіб, залучати зовнішніх експертів. За результатами своєї діяльності ФК Парламенту формує та направляє рекомендації органам державної влади, що є обов'язковими для врахування. ФК Парламенту контролює виконання своїх рекомендації та звітує про це у своїх щорічних звітах.

Органи ДФК Швейцарії не наділені правом застосування до особи юридичних санкцій за порушення законодавства. Ці питання віднесені до компетенції суду. Щодо дисциплінарної відповідальності, то питання притягнення до неї вирішуються керівником кожного органу публічної адміністрації, після отримання звітів і рекомендації органів ДФК.

Наступною групою країн, система ОДФК яких являє собою дослідницький інтерес, є держави-члени ЄС.

Власне, на рівні ЄС діє Рахункова палата ЄС (European Court of Auditors (далі – ECA), що контролює реалізацію всіх аспектів бюджету ЄС, ефективність управління фінансами, законність доходів, видатків і витрат усіх органів, служб та агентств ЄС, Європейський інвестиційний банк та Європейський інвестиційний фонд, Європейський центральний банк; Європейських фондів розвитку.

Крім щорічного звіту про доходи та видатки ЄС, ECA надає Європейському парламенту (ЄП) і Раді ЄС щорічний звіт (запевнення) про законність використання коштів ЄС, а також інформує про будь-які виявлені порушення [286]. ECA є колегіальним органом, ненаділеним юрисдикційними функціями.

Національне аудиторське управління Данії (The Danish National Audit Office; далі – Rigsrevisionen) є самостійним державним органом, підпорядкованим Парламенту Данії, що очолює Генеральний аудитор, який здійснює ДФК за витратами та доходами органів виконавчої влади і

контролює, чи здійснюється розпорядження бюджетними коштами згідно з рішеннями Парламенту Данії.

Об'єктами ДФК є: всі державні рахунки; органи виконавчої влади; рахунки установ, організацій, асоціацій, фінансування яких здійснюється повністю чи частково за рахунок бюджетних коштів; рахунки інших незалежних органів влади, утворених згідно із законом; рахунки підприємств, у яких держава бере участь прямо чи опосередковано як партнер. Rigsrevisionen не здійснює аудит Національного банку Данії [287].

Державний фінансовий аудит проводиться згідно зі стандартами аудиту публічного сектору («Standarderne for Offentlig Revision (SOR)»), що розробляються, затверджуються та видаються Генеральним аудитором Данії. Ці стандарти застосовуються як Rigsrevisionen, так і суб'єктами приватної аудиторської діяльності. SOR базуються на Міжнародних стандартах вищих органів фінансового контролю (ISSAI), визначених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). Згідно з міжнародними правилами, встановлених у стандарті ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору», визначено три типи аудиту: фінансовий аудит (зосереджені на тому, чи річна фінансова звітність складена відповідно до застосовної системи звітності, наприклад державні правила бухгалтерського обліку), аудит відповідності (зосереджений на законності адміністративних рішень та угод, що приводять до доходів і витрат, відображених у фінансовій звітності) та аудит ефективності (зосереджений на системах і процесах, встановлених керівництвом для забезпечення економічності, ефективності та результативності щодо доходів і витрат у фінансових звітах). Призначений захід ДФК може стосуватись одного чи декількох типів аудиту.

Результати аудиту, проведеного недержавними суб'єктами аудиторської діяльності, можуть бути використані Rigsrevisionen у своїй діяльності. Зазначене можливе завдяки тому, що і Rigsrevisionen, і недержавні аудитори використовують однакові стандарти аудиту

підприємств, установ, організацій публічного сектору. Відповідно, їх висновки мають однакове значення в юридичному процесі. На сьогодні застосовуються такі стандарти аудиту публічних установ: SOR 1 «Основоположні принципи аудиту державного сектору»; SOR 2 «Управління якістю в NAO»; SOR 3 «Основні дослідження»; SOR 4 «Фінансовий аудит датських державних рахунків та інших фінансових звітів»; SOR 5 «Аудиторський звіт за результатами аудиту приватного сектору»; SOR 6 «Аудит відповідності як частина завдання з аудиту фінансової звітності»; SOR 7 «Аудит ефективності як частина завдання з аудиту фінансової звітності» [288].

Складений аудиторський звіт надається Комітету з державних рахунків Парламенту Данії для обговорення і надання коментарів, після чого направляється до Парламенту та міністру, відповідального за формування і реалізацію державної політики у сфері, щодо якої проводився аудит.

Комітет з державних рахунків Парламенту Данії визначає термін подання відповідальним міністром (зазвичай 2–4 місяці) переліку заходів, спрямованих на виконання рекомендації державного аудиту.

За результатами аналізу поданої інформації Rigsrevisionen інформує Комітет про те, чи всі недоліки усунуті, або існують невирішені питання, які доцільно вивчити під час державного аудиту наступного планового року [286]. Й інформацію міністрів, і рішення Rigsrevisionen оприлюднюють у «Річному звіті про державні рахунки», який один раз на рік подається до Парламенту Комітетом з державних рахунків. Звіт про державні рахунки є основою для затвердження Парламентом державного бюджету на фінансовий рік.

Значна увага приділяється доступності та зрозумілості результатів державного фінансового аудиту. З цією метою залучаються зовнішні експерти з комунікацій, які оцінюють методологію, аудиторські докази та висновки.

Важливо зауважити, що плани аудиту складають не за суб’єктним (тобто стосовно конкретного міністерства, органу виконавчої влади), а за сферою публічної діяльності (наприклад, зелена енергетика). Це дозволяє комплексно

дослідити особливості формування бюджетних потреб у сфері, оцінити, чи достатньо ресурсів для реалізації певної публічної функції та чи ефективно здійснюється використання ресурсів задля поставленої мети.

Ще одним органом ДФК є Комітет з державних рахунків Парламенту Данії, що здійснює контроль на основі висновків державного аудиту Rigsrevisionen Данії за правильністю та ефективністю управління коштами державного бюджету. Комітет з державних рахунків є єдиним державним органом, що може зобов'язати Rigsrevisionen провести аудит певної сфери. Правовий статус Комітету з державних рахунків Парламенту Данії визначено Конституцією.

Національна аудиторська служба Швеції (Riksrevisionens), як і в Данії, є органом парламентського контролю за державними фінансами, однак володіє більш широкими повноваженнями щодо контролю. Так, Riksrevisionens проводить державний аудит: уряду, судів, всіх міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних підрозділів; апарату та служб парламенту; Королівського дому; компаній, що перебувають у власності держави або з понад 50 % державної власності; трастові та страхові фонди, що утворені або перебувають повністю чи частково в управлінні органів державної влади, Національний банк [286]. Однак Riksrevisionens не здійснює перевірку державних пенсійних фондів.

Крім того, Riksrevisionens може призначати аудиторів для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності для компаній або фондів з більш ніж 50 % державної власності. Riksrevisionens також може брати участь в аудитах міжнародних організацій, членом яких є Швеція [286].

Riksrevisionens є підзвітним і підконтрольним Парламенту. Саме останній визначає обсяг та напрями аудиторської діяльності Riksrevisionens, оцінює його ефективність і щорічно призначає зовнішнього аудитора для перевірки.

Проводить як обов'язковий щорічний аудит, так і державний фінансових аудит. Обов'язковий щорічний аудит проводиться щодо: Уряду й

центральних органів виконавчої влади, адміністрації та омбудсменів Парламенту; Королівського дому, Національного банку [289].

Обов'язковий щорічний аудит проводиться з метою оцінки достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, дотримання чинних нормативно-правових актів.

Державний фінансових аудит поділяється на, власне, фінансовий аудит та аудит ефективності. Перший спрямований на оцінку виконання державного бюджету, а другий – на перевірку ефективності використання ресурсів і досягнення цілей діяльності.

Аудиторські звіти за результатами обов'язкового щорічного аудиту подаються Уряду, а за результатами державного фінансового аудиту – Парламенту.

У разі виявлення недоліків Riksrevisionens повинен провести консультацію із суб'єктом аудиту під час процесу аудиту. Однак, незалежно від отриманих коментарів стосовно виявлених недоліків, останні відображаються в аудиторському звіті. Для виконання своєї роботи Riksrevisionens має право доступу до всієї необхідної інформації.

Отже, у країнах ЄС ОДФК наділені обмеженим обсягом адміністративно-юрисдикційних повноважень, основною метою їх діяльності є виявлення недоліків у застосуванні фінансового законодавства, ефективності витрачання бюджетних коштів та надання рекомендацій щодо їх усунення. За значні порушення застосовується кримінальна відповідальність, за інші види порушень – дисциплінарна. Приділяється важлива увага зрозумілості висновків фінансового аудиту та аудиту ефективності для громадськості. Порівняно із США, Канадою та Сінгапуром ОДФК країн-членів ЄС є, ймовірніше, державними аудиторами, ніж органами влади, що володіють юрисдикційними повноваженнями.

Отже, аналіз світової практики свідчить про існування різних підходів до правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності ОДФК. Вибір оптимальної моделі формування системи ОДФК та їх адміністративно-

юрисдикційних повноважень для України повинен здійснюватися з урахуванням усіх особливостей сучасного етапу розвитку державності, адміністративно-територіального устрою, децентралізації, реформи національного законодавства, необхідності виконання міжнародних зобов'язань і передбачати мету формування такої моделі.

3.2. Актуальні питання формування ефективного правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю

Інтеграційний курс України до Європейського Союзу обумовив потребу у трансформаційних змінах практично в усіх сферах суспільних відносин. Принципи демократизму і людиноцентризму, гласності та відкритості мають бути пріоритетом у формуванні нормативно-правової бази і структури органів публічної адміністрації з орієнтацією. Особливого значення такі цілі набувають у контексті стабілізації економіки нашої країни, наповнення бюджету у період воєнного стану. Відтак актуальності набувають трансформаційні процеси щодо зменшення частки примусово-каральних заходів порівняно із стимулюючими заходами, особливо у фінансовій сфері, метою яких має бути спрямованість на розвиток підприємництва, прозорий розподіл і використання бюджетних коштів, а також невідворотність покарання за зловживання і неефективне використання останніх.

Наведене вище обумовлює доцільність застосування системних заходів державного фінансового контролю до підконтрольних суб'єктів. Водночас для проведення таких заходів доцільно сформувати ефективний механізм забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів ДФК. На підставі проведеного нами аналізу у попередніх розділах цього дисертаційного дослідження виокремимо перспективні напрями формування

ефективного правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю:

– трансформація інституційної складової ОДФК, формування моделі організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями;

– удосконалення нормативно-правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю;

– дієвість гарантій законності реалізації адміністративних юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю як основи забезпечення виконання всіма суб'єктами публічних відносин їх встановлених законодавством обов'язків;

– діджиталізація діяльності ОДФК і подальший розвиток її правової основи;

– взаємодія з громадськістю, ЗМІ на засадах партнерства, відкритості та гласності у процесі реалізації ОДФК адміністративно-юрисдикційних повноважень;

– моніторинг, оцінка ефективності реалізації ОДФК адміністративно-юрисдикційних повноважень.

Трансформація інституційної складової ОДФК, формування моделі організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Проведене дослідження обумовлює доцільність перегляду інституційної складової ОДФК, оскільки, як було встановлено, в Україні і досі триває пошук оптимальної системи ОДФК, яка б відповідала сучасним викликам. У контексті нашого дослідження нас цікавить система органів ДФК, які мають бути наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Проте варто зазначити, що застосування саме системного підходу під час визначення таких органів ДФК, які мають бути наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, дасть можливість сформувати уявлення про них, як про цілісну систему, яка взаємодіє із зовнішнім середовищем, про загальні закономірності

функціонування і розвитку, про структуризацію системи. Такий підхід передбачає застосування функціонального і структурного аналізу, що дозволяє розкрити внутрішні взаємозв'язки функціонального і структурного аспектів суб'єктів системи. Це дозволить отримати знання про систему і розробити модель організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями.

Варто зазначити, що система розглядається у працях багатьох учених [290; 291; 292; 293] як «сукупність елементів, які перебувають у відносинах і зв'язках між собою й утворюють певну цілісність та єдність між собою і дають відповідний ефект» [294, с. 127].

Більш детальний аналіз наукових підходів щодо визначення змісту поняття «система» наведено у роботах українських учених Р. С. Мельника [293], І. В. Чеховської [291, с. 169–171] та Т. О. Мацелик [294, с. 127–135]. Зазначені учені виокремили дві складові системи – елементний склад і структуру як систему зв'язків між цими елементами.

Структура забезпечує внутрішню стійкість через зв'язок усіх її компонентів і може протистояти середовищу і взаємодіяти з ним. Середовищем для системи ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, є державний фінансовий контроль, в якому вона функціонує.

Варто зазначити, що структурні елементи безпосередньо впливають на побудову системи ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, і тому будь-яке доповнення одного елементу системи впливає на попередній статус інших. У зв'язку з цим «елементи системи мають бути наново врегульовані з урахуванням відносин, у яких вони перебувають один з одним» [295].

Також варто врахувати, що усі елементи системи ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, повинні постійно функціонувати і взаємодіяти один з одним, саме це і визначає

функціональність системи. Потрібно пам’ятати, що система існуватиме доти, доки функціонує і виконує свої функції.

Відтак від ефективності виконання своїх функцій ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, залежить сталість системи. Тобто періодичний моніторинг виконання своїх функцій ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, є обґрунтованим з точки зору ефективності функціонування системи.

Отже, виникає потреба у визначенні органів ДФК, на які припадає основне функціональне навантаження щодо здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності, і завдяки цьому потрібно визначити модель організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями (у додатку А наведена організаційна структура такої моделі).

До таких органів на підставі проведеного дослідження варто віднести Рахункову палату. Більш детальний аналіз адміністративно-юрисдикційних повноважень Рахункової палати наведений нами у підрозділі 2.4 нашого дослідження. У цьому ж підрозділі обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення адміністративно-юрисдикційних повноважень посадових осіб Рахункової палати.

Міністерство фінансів України – це ще один орган, який належить до організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Йдеться про виокремлення у структурі Міністерства фінансів України окремого Департаменту державного фінансового контролю України, посадових осіб якого запропоновано наділити адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Більш детально про це йшлося у підрозділі 1.2 цього дослідження.

Третій суб’єкт структури – Державна аудиторська служба України. Наступний – Державна казначейська служба України (далі – ДКСУ). Враховуючи те, що ДКСУ практично здійснює оперативний контроль закупівель під час реєстрації та оплати договорів, доцільність включення її до

організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, не викликає сумнівів. Крім того, аналіз Положення про Державну казначейську службу України, зокрема підпункту 16 пункту 4, вказує на те, що ДКСУ має право застосовувати або здійснювати заходи впливу за порушення бюджетного законодавства [64]. Відтак, враховуючи наведене вище і зарубіжний досвід, зокрема США, пропонуємо внести зміни в організаційну структуру ДКСУ [296] засобом щодо створення у ній Офісу Генерального інспектора Казначейства. Відповідно, посадових осіб Офісу наділити адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю.

П’ятий суб’єкт структури – Державна податкова служба України, адміністративно-юрисдикційні повноваження якої розглядалися у підрозділі 1.2 нашого дослідження. Окремо звертаємо увагу на те, що адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів може полягати і у «розгляді скарг громадян і юридичних осіб, супроводжуватися прийняттям рішення про усунення порушень режиму законності і застосування, у разі необхідності, державно-примусових заходів до правопорушника» [67, с. 55]. На думку Н. Атаманчук, складниками адміністративно-юрисдикційної діяльності податкових органів є «…розгляд та вирішення скарг громадян чи юридичних осіб щодо рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів чи їх посадових осіб; здійснення дисциплінарного провадження; провадження у справах про адміністративні правопорушення щодо порушення податкового законодавства» [67, с. 55]. Український дослідник Ю. М. Павлютін вважає, що до юрисдикції ДПС України варто додати: «…прийняття, розгляд та вирішення скарг від суб’єктів оподаткування; здійснення внутрішніх службових розслідувань та за потреби дисциплінарних проваджень стосовно посадовців ДПС; реалізація проваджень у справах про адміністративні правопорушення стосовно порушення фіскального законодавства та ініціація судових процесів з метою захисту публічного інтересу» [297, с. 235]. Акцентуємо увагу на те, що у контексті євроінтеграційних процесів і

військових дій, що мають місце в Україні, доцільним видається подальше удосконалення адміністративно-юрисдикційних повноважень посадових осіб ДПС України і приведення їх у відповідність до міжнародних стандартів у цій сфері.

Шостий суб'єкт структури – Державна митна служба України, адміністративно-юрисдикційна діяльність якої аналізувалася у підрозділі 1.2 нашого дослідження.

Сьомий суб'єкт структури – Національне агентство з питань запобігання корупції (далі – НАЗК). НАЗК створено відповідно до Закону України «Про запобігання корупції» [258]. Одним із напрямів роботи НАЗК є контроль за дотриманням правил етичної поведінки, законодавства щодо конфлікту інтересів у діяльності публічних службовців; за виконанням антикорупційних програм у діяльності державних органів; за деклараціями публічних службовців тощо. Переважно НАЗК займається запобіганням корупції, проте до організаційної структури ОДФК такий орган має бути віднесений, оскільки розглядає справи щодо порушення вимог фінансового контролю (ст. 172-6 КУпАП), порушення вимог щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів (172-7 КУпАП), незаконне використання інформації, яка стала відома особі у зв'язку з виконанням службових або інших визначених законом повноважень (172-8 КУпАП), невжиття заходів щодо протидії корупції (172-9 КУпАП).

Восьмий суб'єкт структури – Дисциплінарні комісії, які утворюються і діють відповідно до постанови «Про затвердження Порядку здійснення дисциплінарного провадження» (далі – Порядок) [298]. Відповідно до ч. 2 пункту 1 цього Порядку процедура дисциплінарного провадження передбачає: прийняття рішення про порушення дисциплінарного провадження; формування дисциплінарної комісії та її склад; визначення повноважень дисциплінарної комісії; визначення основних засад роботи дисциплінарної комісії; формування дисциплінарної справи; прийняття рішення за результатами розгляду дисциплінарної справи. Тривалість

здійснення дисциплінарного провадження не може перевищувати 45 календарних днів. За потреби зазначений строк може бути продовжений міністром або суб'єктом призначення, але не більш ніж до 60 календарних днів (ч. 2 п. 5 Порядку).

Пункт 10 постанови передбачає, що дисциплінарна комісія складається із трьох членів з «метою визначення ступеня вини, характеру і тяжкості вчиненого дисциплінарного проступку» (п. 7 Порядку). У п. 14 Порядку акцентовано увагу на те, що члени дисциплінарної комісії несуть персональну відповідальність «за повноту і об'єктивність висновків дисциплінарного провадження та за розголошення інформації про дисциплінарне провадження» [298]. Дисциплінарні комісії утворює стосовно державних службовців, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В», керівник державної служби у кожному державному органі. У випадку відсутності державного органу вищого рівня такими повноваженнями наділено НАДС [298].

Варто зазначити, що, відповідно до ст. 64 Закону України «Про державну службу» [259], державні службовці притягуються до дисциплінарної відповідальності за невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, Закону України «Про державну службу» [259] та інших нормативно-правових актів у сфері державної служби, посадової інструкції, а також порушення правил етичної поведінки й інших порушень службової дисципліни. Підставою для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності є вчинення ним дисциплінарного проступку, тобто протиправної винної дії або бездіяльності чи прийняття рішення, що полягає у невиконанні або неналежному виконанні державним службовцем своїх посадових обов'язків та інших вимог, встановлених цим Законом України «Про державну службу» [259] та іншими нормативно-правовими актами, за які до нього може бути застосоване дисциплінарне стягнення (ч. 1 ст. 65).

Варто зазначити, що окремі аспекти розгляду скарг громадян або юридичних осіб щодо рішень, дій чи бездіяльності ОДФК врегульовані стст. 55 і 56 глави 4 розділу 2 Податкового кодексу України [299]. Основні аспекти такої взаємодії реалізовані в Законі України «Про звернення громадян» [300]. Як слушно зазначає Ю. Павлютін, положення цього нормативного документа деталізовані в наказах МФУ «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [180], «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах» [181]. Варто наголосити, що такі «Порядки» розроблені і затверджені у всіх ОДФК.

Водночас можемо спостерігати значну кількість звернень громадян (скарг) України за досить невеликий період часу. Так, Н. Атаманчук наводить у своєму дослідженні такі дані. Тільки впродовж лютого 2023 р. надійшло 10 937 скарг, березня 2023 р. – 22 156, квітня – 32 907, травня – 41 506, червня – 50 981 [67, с. 56]. Як бачимо, існує досить негативна динаміка, яка свідчить про збільшення скарг громадян і юридичних осіб на винесені рішення контролюючих органів. Ю. Павлютін також підтверджує наш висновок, звертаючи увагу на такі дані. Учений вказує на те, що із січня до вересня 2023 року до ДПС України надійшло 79 053 скарги на 82 738 рішень контролюючих органів (податкових повідомлень-рішень, рішень про нарахування пені та накладення штрафу і рішень про застосування штрафних (фінансових) санкцій, вимог, постанов та інших рішень). За вказаний період, свідчить учений, було розглянуто 7 405 скарг на 10 892 податкових повідомлення-рішення, рішення про нарахування пені та накладення штрафу і рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій, вимог, постанов та інших рішень, з яких повністю або частково скасовано 2 993 [297, с. 236]. Виникає питання щодо професійної підготовки посадових осіб ОДФК і відповідальності за неналежне виконання своїх посадових обов’язків. Звертаємо увагу також на значний відсоток нерозглянутих скарг. У підрозділі

2.4 також на підставі аналізу судової практики нами виокремлені порушення, які найбільш часто зустрічаються у практиці діяльності ОДФК. До них було віднесено: порушення, пов'язані із неякісною підготовкою актів індивідуальної дії; перевищення повноважень щодо підконтрольних об'єктів посадовими особами ОДФК.

Водночас варто відмітити, що жодного дисциплінарного провадження за цей період не було проведено. Вказане свідчить про неналежне використання цього інституту у діяльності ОДФК, зокрема з боку посадових осіб (керівників) таких органів. Відтак маємо численні порушення норм Закону України «Про звернення громадян» [300] та інших нормативно-правових актів, що регламентують застосування дисциплінарного стягнення до посадових осіб ОДФК. У зв'язку з цим слушним видається використання зарубіжного досвіду Канади щодо створення спеціалізованого суду – Трибуналу, який розглядатиме такі справи.

Удосконалення нормативно-правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. Характеризуючи сучасний стан нормативно-правового забезпечення ОДФК в Україні, учені звертають увагу на те, що «попри значну кількість прийнятих нормативно-правових актів, вони не утворюють цілісної системи комплексного правового, економічного та організаційного забезпечення порядку здійснення ДФК. Водночас варто враховувати, що, крім законів і постанов уряду, необхідно брати до уваги акти контролюючих органів: Держфінінспекції України, Рахункової палати, Державної казначейської служби України, Національного банку України; нормативні акти податкових, митних та інших органів, що зі свого боку призводить до плутанини, дублювання функцій, перекладання відповідальності, збільшення навантаження на об'єкти контролю» [50, с. 198]; «є невизначеність у правовому полі діяльності державних контролюючих органів, дублювання функцій та повноважень, паралелізм у роботі, відсутність узгодженої взаємодії та спеціалізації щодо проведення перевірок і виконання покладених

повноважень» [45, с. 103]; «кожен контролюючий орган на власний розсуд встановлює для себе межі компетенції, стандарти, трактує зміст окремих контрольних заходів, усіма доступними засобами відстоює свою першість у сфері державного фінансового контролю та не бажає координувати свої дії з іншими учасниками контролю за формуванням і використанням коштів бюджетів різних рівнів, коштів загальнодержавних цільових фондів, фінансуванням національних, державних і міжгалузевих програм, використанням державного майна, формуванням державного боргу та використанням позичених державою чи під державні гарантії коштів [50, с. 198]; «нині в Україні нема окремих норм щодо відповідальності посадових осіб органів влади, які забезпечують бюджетний процес, та органів державного фінансового контролю за їх дії або бездіяльність»; доцільним є «визначення єдиного для усіх державних контролюючих органів порядку застосування різних видів відповідальності до порушників бюджетного, податкового та митного законодавства; розробка класифікатора, що поділяє порушення на фінансові та процедурні, чітке розмежування понять «порушення» і «недоліки» та з урахуванням цього встановити ступінь відповідальності порушників законодавства» [301, с. 47].

Варто зазначити, що 2018 року було розроблено проєкт Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [302]. Проте Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету після його аналізу було зроблено висновок про те, що цей законопроєкт потребує суттєвого доопрацювання «із залученням фахівців, науковців та міжнародних експертів у сфері ДФК і проведенням його широкого публічного обговорення» [302]. Було висловлено ряд зауваг. Виокремимо насамперед ті, які безпосередньо стосуються органів ДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями, а саме:

– предмет правового регулювання законопроєкту звужено до унормування виключно питань діяльності Держаудитслужби попри те, що ДФК в Україні здійснюють численні державні органи (зокрема, Рахункова

палата, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України, інші державні органи), органи місцевого самоврядування і безпосередньо розпорядники бюджетних коштів;

– ДФК є державною функцією, яка має здійснюватися через розгалужену систему державних органів, які наділені відповідною компетенцією, а не лише Держаудитслужбою;

– організаційно-структурні питання створення ОДФК мають вирішуватися правовими актами КМУ і не можуть бути предметом законодавчого регулювання ВРУ;

– законопроєкт не містить базових положень щодо засад ДФК в Україні, а саме його поняття, змісту, заходів, форм і методів здійснення;

– у законопроєкт не виписано механізм співпраці й обміну інформацією між ОДФК;

– передбачені статтею 17 законопроєкту окремі повноваження органів ДФК майже дублюють одне одного (наприклад, пункти 2 і 3 частини першої та пункт 20 частини другої щодо усунення виявлених порушень і запобігання їм);

– законопроєктом пропонується значне збільшення сум штрафів за порушення законодавства з фінансових питань, за невиконання законних вимог і перешкоджання діяльності посадових осіб органів ДФК (зміни до Кодексу про адміністративні правопорушення України, передбачені у підпункті 1 пункту 4 Прикінцевих положень законопроєкту), проте у матеріалах до законопроєкту не надано аргументації причин такого різкого збільшення [302].

Крім того, було звернено увагу на доцільність розмежування компетенцій ОДФК та їх контрольних повноважень.

Наведене вище дозволяє зробити висновок про відсутність в Україні ефективного законодавства, яке б визначало основні засади державного фінансового контролю в Україні: визначали його сутність, чітко окреслювали б предмет правового регулювання, види, способи, методи його проведення, регламентували б ієрархічність функціонування численних контролюючих

органів, визначали порядок координації їх діяльності та здійснення спільних контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних та експертних заходів.

Український дослідник В. Ф. Піхоцький вважає за доцільне «розробку та прийняття Закону «Про єдину систему державного фінансового контролю», який би передбачав основні принципи та вимоги функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, основні засади побудови її організаційної структури; механізм координації контролюючих органів у єдиній системі; нормативно-правове, кадрове, інформаційне та програмне забезпечення; правовий статус працівників контролюючих органів; відповідальність посадових осіб, уповноважених на здійснення державного фінансового контролю, незалежність контролерів під час виконання функціональних обов'язків тощо» [50, с. 200]. Також варто переглянути, на його думку, «з позицій сучасних умов господарювання методологію контрольних заходів, нормативні акти, що визначають і класифікують фінансові порушення, порядок застосування штрафних та інших санкцій, адміністративної та інших видів відповідальності аж до кримінальної» [50, с. 199].

Наступним напрямом удосконалення нормативно-правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності ОДФК є перегляд процедури оскарження дій / бездіяльності, яка на сьогодні є «занадто громіздкою, що досить часто призводить до занадто затягнутого у часі процесу адміністративного вирішення податкових спорів» [303, с. 21]. Це саме стосується і спорів, що виникають у результаті здійснення ДФК контролюючими органами. Характеризуючи правове регулювання адміністративного оскарження, Я. Михайлюк виокремлює його недоліки, до яких відносить низьку ефективність; суб'єктивність та упередженість; відсутність реальних механізмів оскарження в окремих випадках; корупційні ризики і загальний рівень недовіри до органів державної влади, що значно вище ніж у багатьох європейських країнах [304, с. 127].

Так, Закон України «Про звернення громадян», на думку багатьох науковців, не відповідає сучасним вимогам до регулювання суспільних

відносин. Учені також відмічають, що правові норми про порядок адміністративного оскарження містяться в нормативно-правових актах різної юридичної сили [304, с. 129].

Варто зазначити, що правовою базою для регулювання інституту адміністративного оскарження є положення статті 40 Конституції України [55], згідно з якими усі мають право направляти колективні чи індивідуальні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів. Ці особи повинні розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у визначений законом строк.

Окремо звертаємо увагу на те, що адміністративне оскарження розглядають як: поведінку особи (фізичної або юридичної), яка має певні характерні риси (законності, свідомості, вольову спрямованість, цілеспрямованість); адміністративно-правовий спосіб захисту; позасудовий спосіб захисту; факультативну стадію адміністративної процедури [305, с. 408].

Варто вказати на те, що у лютому 2022 р. було ухвалено Закон України «Про адміністративну процедуру» [306]. У цьому Законі виписана процедура адміністративного чи позасудового оскарження процедурних рішень, дій чи бездіяльності органів публічної адміністрації і виокремлено такі стадії адміністративного провадження за скаргою: початок адміністративного провадження за скаргою; перевірку скарги; розгляд скарги за сутністю; прийняття рішення за результатами розгляду скарги; виконання рішення за скаргою. Крім того, у ч. 2 ст. 3 цього Закону зазначено, що законами можуть бути встановлені «особливості адміністративного провадження для окремих категорій адміністративних справ. Такі особливості повинні відповідати принципам адміністративної процедури» [306]. Як приклад, можна навести адміністративне оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов’язань. Таке оскарження визначається Податковим кодексом України та наказом МФУ «Про затвердження порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх

розгляду контролюючими органами» [180]. Цими нормативно-правовими актами регламентовано, що «у разі незгоди з висновками податкової перевірки платник податків має право підписати акт податкової перевірки і надати свої заперечення до нього або надіслати свої заперечення з додатковими доказами на адресу контролюючого органу, який проводив податкову перевірку, протягом десяти робочих днів з дня отримання акта про проведення податкової перевірки» [307, с. 43].

Також виписані стадії адміністративного провадження за такою скаргою. Розглянемо їх більш детально. Стадія відкриття провадження щодо поданих заперечень на акт податкової перевірки. На цій стадії здійснюється перевірка заперечень на акт податкової перевірки, акцент водночас робиться на дотриманні платником податків форми заперечення, яка визначена у п. 56.3 статті 56 Податкового кодексу України [299] та розділі 4 наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [180]. У разі порушення форми заперечення платника податків не розглядається. Тобто замість повідомлення про потребу в усуненні визначених недоліків і виділенні часу на їх усунення платник податків позбавляється законного права на розгляд поданого заперечення. Також окремі положення Податкового кодексу України мають бути узгоджені із положеннями Закону України «Про адміністративну процедуру» [306]. Зокрема, це стосується розуміння акта (наказу) про призначення перевірки. У розумінні норм Закону України «Про адміністративну процедуру» це не адміністративний акт, а процедурне рішення, яким починається певне провадження. Крім того, звертає на себе увагу занадто малий термін, виділений платнику податків для оскарження, – 10 днів, натомість контролюючому органу встановлено термін 30 днів. Вважаємо, що терміни потребують збалансування.

Наступна – стадія перевірки заперечень на акт податкової перевірки, далі – стадія розгляду заперечення на акт податкової перевірки за сутністю та

ухвалення рішення. Звертаємо увагу, що на цій стадії утворюється комісія, яка розглядає заперечення та пояснення до актів перевірок. Така комісія і порядок її роботи затверджується наказом керівника контролюючого органу. Це є новим для податкового законодавства. Водночас варто зауважити, що члени комісії призначаються з-поміж працівників податкових органів, що ставить під сумнів їх об'єктивність і неупередженість до поданих платником податків заперечень і пояснень. Також звертаємо увагу на те, що у Законі України «Про адміністративну процедуру» не виписані вимоги до кваліфікації таких членів і не визначено їх кількість. Водночас позитивним є те, що до складу цих комісій законодавцем запропоновано включати представників інститутів громадянського суспільства у співвідношенні 1/3 від її складу (ст. 79).

Далі – стадія оскарження отриманих податкових повідомлень-рішень контролюючому органу вищого рівня. Наступна – стадія виконання рішення за результатами розгляду скарги на податкові повідомлення-рішення. Вона передбачає поновлення порушених прав платника податків. Тобто йдеться про повернення завищених грошових зобов'язань, видачу документів і скасування податкових повідомлень-рішень.

Окремі учені вважають, що зменшення кількості скарг на рішення адміністративних органів можна досягти завдяки застосуванню медіації як альтернативного механізму адміністративному оскарженню за сукупністю таких умов: «конфлікт (спір) має бути медіабельним; адміністративний орган повинен мати належні повноваження для того, щоб взяти участь у медіації та виконувати медіаційну угоду, яка укладена за результатами медіації; також обов'язковою є наявність взаємного волевиявлення на перегляд адміністративного акта за допомогою медіації» [308, с. 160]. Тільки за наявності цих трьох умов, зазначає О. Маркова, медіація може бути використана в адміністративній процедурі. Переваги застосування медіації, на думку вченої, «є очевидними: по-перше, в учасників адміністративної процедури з'явиться додаткова можливість обирати спосіб захисту своїх прав

та інтересів у відносинах з адміністративним органом; по-друге, відбудеться наближення до європейських стандартів у відносинах адміністративних органів та приватних осіб, відповідно до Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи Rec (2001), державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами» [308, с. 160–161].

Проте інші вчені зауважують, що «медіатор не є суб'єктом, наділеним владними повноваженням, тому доцільність процедури медіації», на їх думку, є недоцільною у вирішенні публічно-правових спорів. Проте вони зауважують, що практика застосування медіації під час вирішення публічно-правових спорів є недостатньою. Водночас учені сходяться у тому, що є необхідним внесення змін у Закон України «Про медіацію» [309] в частині удосконалення процедури медіації, пропонують визначити «порядок: реєстрації заяви про вирішення спору засобом медіації (запровадження реєстру звернень до медіатора); заключення договору на проведення медіації; відкриття медіатором провадження у справі; зібрання та оцінки доказів у справі; проведення переговорів та інших процедурних дій, спрямованих на вирішення спору; прийняття рішення в результаті розгляду справи; забезпечення виконання прийнятого рішення»

В іншому випадку процедура медіації, на їх думку, не матиме належного розвитку під час позасудового вирішення спорів, оскільки Закон є базовим і закладає лише правові основи медіації, а не регламентує її процедуру [310, с. 541].

Вважаємо, що потрібно також здійснити аналіз функцій і повноважень ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями на предмет дублювання; чітко виписати спеціалізацію кожного органу щодо проведення перевірок підконтрольних суб'єктів; виключити паралелізм у роботі цих органів; налагодити механізм взаємодії між ОДФК. Окремої уваги заслуговує перегляд норм КУпАП в частині посилення відповідальності

посадових осіб ОДФК, які наділені адміністративними повноваженнями за їх дії або бездіяльність.

Дієвість гарантій законності реалізації адміністративних юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю як основи забезпечення виконання всіма суб'єктами публічних відносин їх встановлених законодавством обов'язків. У підрозділі 2.4 нашого дослідження нами визначено умови, за яких є можливим дотримання гарантій законності органів державного фінансового контролю під час реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень. Дієвість гарантій законності напряму залежіть від дотримання визначених нами умов.

Діджиталізація діяльності ОДФК і подальший розвиток її правової основи. Активний розвиток інформаційно-цифрових технологій у світі і в Україні зокрема, особливо у бізнес-середовищі, обумовлює потребу в оновленні системи управління ОДФК із обов'язковим запровадженням інформаційно-цифрових технологій. Такі процеси отримали назву «діджиталізація», що в перекладі з англійської мови (digitalization) означає «оцифрування» або переведення інформації у цифрову форму. На сьогодні його використовують значно ширше – для позначення змін в усіх сферах суспільного життя, які пов'язанні з використанням інформаційно-цифрових технологій.

Дж. Скот Бреннен та Д. Крейс визначають діджиталізацію як спосіб реструктуризації багатьох сфер суспільного життя за допомогою цифрових, комунікаційних і медіаінфраструктур [311]. Діджиталізація – «запровадження або збільшення використання цифрових або комп'ютерних технологій організаціями, галуззю, країною тощо» [312]. Можна навести ще багато визначень понять, запропонованих ученими. Проте і досі тривають численні дискурси щодо його змісту, і варто зазначити, що у жодному нормативно-правовому акті також не розкрито його зміст. Водночас під «діджиталізацією прийнято розуміти «цифрову трансформацію» суспільства та економіки, проникнення інформаційних і цифрових технологій (Big Data, інтернет-речі, хмарні технології, 3D-друк тощо) в усі бізнес-процеси та сфери

життя суспільства з метою їх оптимізації та автоматизації, підвищення продуктивності й покращення комунікаційної взаємодії зі споживачами» [313].

До речі відмітимо, що хмарні технології скорочують витрати на ІТ. Завдяки хмарі проєктам більше не потрібно витрачати час і кошти на локальне обладнання та програмне забезпечення, оскільки ІТ-системи розміщені в захищених віддалених дата-центрах [314].

Як слушно зазначають українські дослідниці А. Гейдор і К. Багацька, використання цифрових інструментів стає ключовим пунктом, за яким успішні бізнеси на етапі розвитку відрізняються від тих, що втрачають довіру клієнтів і присутність на ринку. Учені апелюють до матеріалів «Forum Digital: цифрові інструменти для бізнесу», що відбувся 6 лютого 2019 р. у Києві, вказуючи на те, що «проривом у цифрових технологіях найближчим часом стане те, що вартісні «монолітні» ІТ-рішення замінять на хмарні сервіси й системи, які взаємодіють між собою» [315, с. 23–24].

За оцінками експертів, понад 60 % найбільших компаній світу вже працюють над стратегією цифрової трансформації. За даними індексу оцифрування промисловості Глобального інституту МакКінсі, сьогодні Європа має 12 % свого цифрового потенціалу, а США – 18 %. Німеччина – 10 %, тоді як Великобританія майже зрівнялася із США – 17 %. Це чітко показує, що компанії навіть у промислово розвинених країнах не можуть повною мірою використати весь свій потенціал для оцифрування за високої вартості. Україна використовує менше 1 % свого цифрового потенціалу [316].

Проте це питання часу, а ефективність роботи, зокрема й ОДФК, залежатиме у найближчому майбутньому від застосування інформаційно-цифрових технологій у своїй діяльності. Варто зазначити, що діджиталізація спрямована на суттєву трансформацію робочого процесу в умовах оцифрування. А це дозволить більш швидко і «безконтактно» (упереджуючи корупційні ризики) приймати обґрунтовані рішення за результатами перевірки.

Потрібно відмітити, що перші кроки вже зроблено. У січні 2018 р. було затверджено Концепцію розвитку цифрової економіки та суспільства України

на 2018–2020 роки [317]. Основною метою визначено реалізацію «прискореного сценарію цифрового розвитку як найбільш релевантного для України з точки зору викликів, потреб та можливостей». Проте визначені напрями у Концепції досить повільно упроваджуються в державі. Окремі фахівці вважають, що для розвитку та запровадження діджиталізації необхідно вжити заходів у певних напрямах: розробка технічних і економічних вимог до інформаційно-комунікаційних технологій і засобів їхньої реалізації; фінансове та ресурсне забезпечення щодо впровадження нововведень; збільшення клієнтської бази та підвищення якості інформування їх і персоналу; розвиток доступу до міжнародних інформаційних ресурсів з метою глобального планування стратегії розвитку суб'єкта; введення нових структур для інформування та зворотного зв'язку; підготовка персоналу [316].

Усе наведене вище стосується і нашої сфери дослідження. Також вважаємо, що доцільним буде внесення змін в організаційну структуру ОДФК. Варто створити окремі департаменти в ОДФК, на які покласти функції розробки стратегії цифрової трансформації та запровадження інформаційно-цифрових технологій у діяльність цих органів.

На нашу думку, діджиталізацією в ОДФК є:

– використання сучасних технологічних новацій для підвищення ефективності роботи ОДФК;

– створення єдиної системи накопичення й аналізу великих даних (з метою контролю та управління) на всіх етапах операційної діяльності ОДФК;

– створення платформ, які об'єднують бізнес і ОДФК, покращення взаємодії, підвищення швидкості реагування на потреби бізнесу;

– перехід в онлайн усієї комунікаційної (інформаційної) діяльності ОДФК;

– підвищення прозорості у діяльності ОДФК (зокрема, відеооснащення та відеофіксація).

Взаємодія з громадськістю, ЗМІ на засадах партнерства, відкритості та гласності у процесі реалізації ОДФК адміністративно-юрисдикційних повноважень. Взаємодія є однією із основних умов ефективної діяльності щодо виявлення проблем у діяльності ОДФК і, відповідно, пошуку засобів щодо їх вирішення. Вона дозволяє об'єднувати наявні ресурси усіх суб'єктів діяльності, визначати сферу специфіки кожного суб'єкта, підвищувати ефективність роботи, оптимізувати діяльність та уникати її дуплікації. Також сприяє гармонізації та уніфікації стандартів, виявленню кращих практик, технологій і методик та їх поширенню для подальшого впровадження.

Досліджуючи напрями взаємодії громадськості із державними органами, І. В. Чеховська виокремила такі: спільна робота над формуванням державних документів; проведення аналізу законодавства, виявлення колізій, суперечностей; лобіювання прийняття розроблених документів з необхідним фінансуванням для їх реалізації, моніторингу й оцінки; делегування надання послуг з боку держави громадським організаціям; співучасть у роботі дорадчих органів, в обласних радах, урядових комісіях; співучасть у міжнародних програмах, у розробці міжнародних нормативно-правових актів [291, с. 240].

Враховуючи специфіку діяльності ОДФК у частині реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень, варто відмітити доцільність такої взаємодії з громадськими інституціями, особливо в контексті євроінтеграційних процесів, і роботу бізнесу в Україні в умовах воєнного стану. Йдеться насамперед про мінімізацію тиску на бізнес, обмеження перевірок, довіру до бізнесу, зменшення частки примусово-каральних заходів тощо.

Варто зазначити, що у січні 2024 року громадським рухом «Маніфест 42» було ініційовано попереджувальну акцію протесту проти свавілля тилових силовиків щодо бізнесу, яку згодом було скасовано у зв'язку із зустріччю представників бізнес-структур із Президентом України і скликання Ради національної безпеки і оборони України 23.01.20204, на засіданні якої

було схвалено рішення «Про невідкладні заходи щодо гарантування економічної безпеки на період дії правового режиму воєнного стану», яке набуло чинності згідно з Указом Президента України № 21/2024 [318]. Зокрема, було рекомендовано «Президентові України утворити Раду з питань підтримки підприємництва в умовах воєнного стану; Кабінету Міністрів України внести на розгляд Верховної Ради України законопроєкти про внесення змін до:

Закону України «Про Бюро економічної безпеки України» щодо посилення механізмів функціонування Бюро економічної безпеки України;

Кримінального процесуального кодексу України, законів України «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» щодо встановлення додаткових гарантій захисту законних інтересів підприємництва під час здійснення кримінального провадження та забезпечення консолідації повноважень органів правопорядку щодо протидії правопорушенням, що посягають на економіку держави, в єдиному органі – Бюро економічної безпеки України;

Офісу Генерального прокурора спільно зі Службою безпеки України, Державним бюро розслідувань, Національною поліцією України, Бюро економічної безпеки України виробити ефективні механізми забезпечення захисту підприємництва від можливих зловживань з боку правоохоронних органів, зокрема під час проведення окремих слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій, у ході яких обмежуються права чи законні інтереси відповідних суб'єктів господарювання» [318].

Відтак така взаємодіє є ефективною, оскільки дозволяє приймати конструктивні рішення, спрямовані на збалансування взаємовідносин бізнесу і контролюючих органів.

Ця взаємодія може бути реалізована у таких формах, як: участь у розробленні й обговоренні проєктів нормативно-правових актів з питань

ДФК; здійснення громадського контролю (аудиту); утворення спільних консультативно-дорадчих та експертних органів, рад, комісій, груп для забезпечення врахування громадської думки у формуванні й аналізі діяльності ОДФК у частині реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень; взаємообмін інформацією; створення платформ, які об'єднують бізнес і ОДФК, покращують взаємодію, сприяють підвищенню швидкості реагування на потреби бізнесу тощо.

Моніторинг, оцінка ефективності реалізації ОДФК адміністративно-юрисдикційних повноважень. Моніторинг – процес регулярного збору та аналізу інформації про діяльність ОДФК у частині реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень, що повинен містити механізм реагування на можливі та реальні загрози і відхилення від мети і завдань цих органів. Моніторинг має складатись з інформаційної, аналітичної та оперативної підсистем. В основу такого моніторингу варто закласти систему індикаторів.

Зібрану інформацію необхідно проаналізувати, а саме типи і характер помилок, відхилень, їх вплив на досягнення мети. На підставі цього потрібно розробити рекомендації для їх усунення, внесення змін у структуру, повноваження ОДФК. Також є доцільним впровадження системи оцінки (KPI) посадових осіб ОДФК. Результати моніторингу сприятимуть прогнозуванню наслідків впливу ОДФК на ефективність їх роботи.

Оцінкою реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень ОДФК є сукупність способів вивчення та вимір фактичних результатів їх діяльності, що потрібно застосовувати з метою її удосконалення. Оцінка – це збір та аналіз інформації про кінцеві або проміжні результати, визначення змін і сучасного стану, оцінка вигод і затрат. На відміну від моніторингу вона проводиться у разі потреби, має разовий характер. Сенс оцінки полягає у можливості удосконалити адміністративно-юрисдикційні повноваження ОДФК і визначити її результати. Така оцінка повинна складатись із таких її елементів: оцінка процесу реалізації ОДФК своїх адміністративно-

юрисдикційних повноважень; оцінка рівня задоволеності підконтрольних суб'єктів їх діяльністю; оцінка інструментів, методів реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень.

Крім того, потрібно також оцінювати: витрати на реалізацію адміністративно-юрисдикційних повноважень ОДФК, наслідки здійснюваних заходів, результати виконання.

Зазвичай оціночні дослідження поділяють на дві групи: наукові дослідження (соціологічні опитування, спостереження, експертні оцінки, моделювання, проведення експериментів) і традиційні (звіти, аудит тощо).

Після проведення оцінки й отримання її результатів необхідно приймати відповідні рішення: вносити зміни у структуру, повноваження ОДФК; не вносити зміни або повністю реформувати ці органи (змінити їх організаційну модель і повноваження).

Висновки до розділу 3

2. Модель адміністративно-юрисдикційної діяльності ОДФК Канади передбачає наявність процесуальної форми для з'ясування обставин вчиненого правопорушення й ухвалення рішення щодо вини посадової особи. Виявлення та документування ознак правопорушення віднесене до компетенції Офісу генерального аудитора Канади, розгляд справи до компетенції Трибуналу із захисту викривачів публічних службовців. Окремо звертаємо увагу на те, що правопорушенням визнається не лише вчинення протиправної дії, а й організація, підбурення та пособництво особі у її вчиненні. У системі виявлення порушень у фінансовій сфері значна увага приділена роботі з викривачами. Їх повідомлення можуть бути підставою для проведення адміністративного розслідування та заходів ДФК.

3. Встановлено, що у країнах ЄС ОДФК наділені обмеженим обсягом адміністративно-юрисдикційних повноважень, основною метою їх діяльності

є виявлення недоліків у застосуванні фінансового законодавства, ефективності витрачання бюджетних коштів та надання рекомендації щодо їх усунення. За значні порушення застосовується кримінальна відповідальність, за інші види порушень – дисциплінарна. Порівняно із США, Канадою та Сінгапуром ОДФК країн-членів ЄС є, ймовірніше, державними аудиторами, ніж органами влади, що володіють юрисдикційними повноваженнями.

4. Обґрунтовано доцільність внесення змін в організаційну структуру Державної казначейської служби України засобом щодо створення у ній Офісу Генерального інспектора Казначейства. Запропоновано наділити посадових осіб Офісу адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю.

5. Доведено неналежне застосування інституту дисциплінарної відповідальності державних службовців до посадових осіб ОДФК, зокрема з боку посадових осіб (керівників) таких органів, що сприяє порушенням норм законів України «Про державну службу», «Про звернення громадян», постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку здійснення дисциплінарного провадження», наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» та інших нормативно-правових актів, що регламентують застосування дисциплінарного стягнення до посадових осіб ОДФК. Запропоновано створити спеціальний суд (Трибунал) для розгляду таких справ.

6. Виокремлено основні форми взаємодії громадськості, ЗМІ з органами державного фінансового контролю в Україні: участь у розробленні та обговоренні проєктів нормативно-правових актів з питань державного фінансового контролю; здійснення громадського контролю (аудиту); утворення спільних консультативно-дорадчих та експертних органів, рад, комісій, груп для забезпечення врахування громадської думки у формуванні й аналізі діяльності ОДФК у частині реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень; взаємообмін інформацією; створення

платформ, які об’єднують бізнес та ОДФК, покращують взаємодію, сприяють підвищенню швидкості реагування на потреби бізнесу тощо.

7. Обґрунтовано доцільність перегляду процедури оскарження дій / бездіяльності посадових осіб ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями. Запропоновано узгодити окремі положення Податкового кодексу України із положеннями Закону України «Про адміністративну процедуру» в частині визначення адміністративного акта і процедурного рішення, яким починається певне провадження; збільшення терміну виділення платнику податків для оскарження з 10 до 30 днів; створення комісії, яка має розглядати заперечення та пояснення до актів перевірок, її складу (кількісного, якісного), повноважень членів такої комісії, вимог до їх кваліфікації.

ВИСНОВКИ

У висновках сформульовано основні результати дослідження, наведено наукові положення та результати, що вирішують важливе наукове завдання, яке полягає у визначенні змісту й особливостей адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні.

1. На підставі аналізу сутності адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю виокремлено, завдяки застосуванню наукового підходу «від загального до конкретного», такі групи досліджень: 1. Група досліджень основних понять (категорій «юрисдикція», «адміністративна юрисдикція»); 2. Група дослідження повноважень («адміністративно-юрисдикційна діяльність», «адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю»).

Проаналізовано особливості адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. До них віднесено: 1) спрямованість на забезпечення режиму законності; фінансової дисципліни під час здійснення операцій з бюджетними коштами; збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; балансу фінансових інтересів держави і бізнесу; запобігання правопорушенням; 2) здійсненність уповноваженими суб'єктами в межах регламентованих законодавством прав і обов'язків; 3) є підзаконною, правозастосовною і правоохоронною; 4) має виключно державно-владний характер і здійснюється тільки в офіційному порядку; 5) наявність спеціалізації через потребу в якісному, професійному вирішенні поставлених завдань; 6) обов'язковість ухвалення рішення у вигляді юридичного акта; 7) вирішення адміністративно-правових спорів, а також здійснення інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень; 8) відкриття проваджень у справі у разі виявлення ознак правопорушень.

2. Здійснено аналіз наукових поглядів щодо змісту понять «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль». Виокремлено ознаки фінансового контролю: а) цілеспрямована та комплексна фінансово-правова діяльність уповноважених органів фінансового контролю або їх структурних підрозділів; б) така діяльність регламентована актами чинного законодавства; в) діяльність уповноважених органів фінансового контролю або їх структурних підрозділів спрямована на підконтрольний об'єкт; г) метою такої діяльності є аналіз дотримання фінансової дисципліни, контроль за розподілом централізованих і децентралізованих грошових фондів, дотримання режиму законності; д) моніторинг діяльності підконтрольних об'єктів.

Встановлено, що державний фінансовий контроль в Україні реалізується через певну систему державних органів, які наділені відповідними повноваженнями. Ця система є частиною фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику і вона є елементом загальної структури контрольних органів держави, на які покладено здійснення державного фінансового контролю і які наділені різними повноваженнями щодо обсягу його здійснення.

Доведено, що адміністративно-юрисдикційна діяльність є лише частиною діяльності органів державного фінансового контролю. Основне призначення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю полягає у наданні правової оцінки відповідності дій підконтрольних суб'єктів вимогам, що встановлені на рівні відповідних нормативно-правових актів; вирішенні адміністративно-правових спорів; виявленні порушень у сфері державного фінансового контролю; відкритті проваджень у справі у разі виявлення і накладенні адміністративних стягнень, а також у здійсненні інших адміністративно-юрисдикційних дій забезпечувального характеру в межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства.

3. Генезис правового статусу органів державного фінансового контролю в Україні як суб'єктів адміністративно-юрисдикційної діяльності

дозволив виокремити сім періодів і три підперіоди їх формування і становлення:

перший період – *зародження ОФК на українських землях і формування правової основи їх діяльності (IX–XII століття);*

другий період – *подальше формування правової основи діяльності ОФК у період феодальної роздрібненості українських земель (XIII–XVI століття);*

третій період – *формування ОФК у період становлення Української козацької держави (XVII–XVIII століття);*

четвертий період – *органи ФК під час перебування українських земель під окупацією (кінець XVIII століття до 1917 року);*

п'ятий період – *формування ОФК українських урядів (Центральної Ради, Гетьманату, Директорії) (1917–1919 рр.);*

шостий період – *формування і становлення ОФК за часів радянської влади (1920–1990 рр.);*

сьомий період – *формування і становлення ОФК за часів незалежності (від 1991 р. донині):*

перший підперіод – функціонування ОФК радянського типу і пошуку нової моделі формування системи ОФК незалежної України (1991–1996 рр.);

другій підперіод – становлення системи ОФК незалежної України (1997–2011 рр.);

третій підперіод – реформування системи ОФК (пошук оптимальної моделі функціонування ОДФК) незалежної України (від 2011 р. донині).

4. На основі аналізу наукових поглядів сформульовано визначення поняття «принципи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю», якими є основоположні засади здійснення державного фінансового контролю з метою правової оцінки відповідності поведінки підконтрольних суб'єктів у фінансовій сфері нормативним вимогам, а також розгляду справ про виявлені правопорушення, винесення щодо них рішень із застосування санкцій та виконання прийнятих рішень.

Обґрунтовано потребу у створенні єдиної концепції принципів діяльності органів державного фінансового контролю та їх законодавчого закріплення. З огляду на зазначене пропонується доповнити Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» нормою, де закріпити основні принципи діяльності органів державного фінансового контролю, а саме: верховенство права; гласність і відкритість; об'єктивність; стратегічну спрямованість; системність; незалежність; координацію; всебічний, повний та об'єктивний розгляд справи; пропорційність міри відповідальності вчиненому правопорушенню; взаємодію з іншими органами влади та громадськістю.

5. Правові форми адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю, залежно від здійснюваних функцій, класифіковано на: правозастосовні (видання та подальше застосування під час реалізації повноважень підзаконних нормативно-правових актів з метою закріплення змісту та порядку реалізації відповідних процедур у процесі здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності органами державного фінансового контролю, визначення конкретних завдань і порядку їх виконання, реалізації інших аспектів адміністративно-юрисдикційних повноважень); правоохоронні (дотримання режиму законності у сфері державного фінансового контролю, фінансової дисципліни у процесі здійснення операцій з бюджетними коштами; збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; досягнення економії бюджетних коштів, а також здійснення інших дій у межах повноважень цих органів із забезпечення дотримання фінансового законодавства); правозахисні (у разі виявлення порушень законодавства у фінансовій сфері вжиття певних заходів, зокрема винесення щодо них рішень із застосування до правопорушників адміністративних санкцій).

Обґрунтовано позицію стосовно того, що адміністративно-юрисдикційна діяльність повинна розумітися не лише як каральна діяльність, а насамперед як діяльність, спрямована на забезпечення охорони та вчасне

коригування використання і збереження державних фінансових ресурсів, охоплюючи правовий захист прав учасників таких відносин.

6. Здійснено класифікацію методів адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю за такими критеріями: а) суб'єкти, які їх реалізують (методи, притаманні органам загальної компетенції; методи, які застосовують органи спеціальної компетенції); б) за функціональним змістом і цілями їх застосування (методи, спрямовані на припинення протиправної поведінки; методи, спрямовані на застосування до винних осіб заходів відповідальності; методи, спрямовані на виявлення й усунення причин та умов, які сприяли вчиненню фінансового правопорушення; методи, спрямовані на попередження фінансових правопорушень); в) за видом юрисдикційного провадження (застосовуються під час розгляду та вирішення скарг громадян чи юридичних осіб щодо рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів або їх посадових осіб; застосовуються у процесі здійснення дисциплінарного провадження; застосовуються під час здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення щодо порушення фінансового законодавства); г) за видом владного впливу (переконання; примус).

7. Визначено умови, за яких можливим є дотримання гарантій законності органів державного фінансового контролю у процесі реалізації ними адміністративно-юрисдикційних повноважень. До таких умов віднесено наявність: єдиної організаційної структури органів державного фінансового контролю із чіткою вертикаллю підпорядкування; розмежування функцій і повноважень; дискреційних повноважень органів державного фінансового контролю; єдиних стандартів і процедур проведення фінансового контролю; процесуального регулювання діяльності органів державного фінансового контролю; санкцій за неправомірне втручання у діяльність контрольованих осіб; порушення режиму законності; фінансової дисципліни; запобігання і припинення правопорушенням у фінансовій сфері; ефективного громадського контролю за діяльністю органів державного фінансового

контролю; дієвого моніторингу за діяльністю органів державного фінансового контролю.

На підставі аналізу судової практики виокремлено порушення, які найбільш часто зустрічаються у практиці адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. До них віднесено: порушення, пов'язані з неякісною підготовкою актів індивідуальної дії; перевищення повноважень щодо підконтрольних суб'єктів посадовими особами органів державного фінансового контролю.

Запропоновано внести зміни у Розділ 3 «Органи, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення» Главу 17 «Підвідомчість справ про адміністративні правопорушення» КУпАП, додавши ст. 234, яку викласти у запропонованій автором редакції, а також додати ст. 188-40 під назвою «*Невиконання законних вимог уповноважених посадових осіб Рахункової палати та інших органів державного фінансового контролю»*, у якій передбачити відповідні санкції у Главі 15 «Адміністративні правопорушення, що посягають на встановлений порядок управління» Розділу 2 КУпАП.

8. На основі аналізу зарубіжного досвіду виокремлено основні напрями удосконалення правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні: 1) посилення ролі інституту викривачів у виявленні порушень фінансового законодавства (США, Канада); 2) запровадження особливого правового режиму інформації, отриманої з пояснень осіб під час проведення заходів державного фінансового контролю (Сінгапур); 3) надання права Державній аудиторській службі України визначати єдині стандарти проведення фінансового аудиту юридичних осіб публічного права (США, Данія); 4) надання можливості органам державного фінансового контролю використовувати під час реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень висновків недержавних аудиторів (Данія); 5) вдосконалення підходів до визначення змісту і спрямованості адміністративно-юрисдикційної діяльності

державного фінансового контролю, а також широкої поінформованості громадськості про результати цієї діяльності (Швеція, Швейцарія); 6) встановлення гарантій швидкої та оперативної взаємодії органів державного фінансового контролю з керівниками органів публічної адміністрації та правоохоронними органами (США); 7) забезпечення можливості стягнення з особи, визнаної винною у порушенні фінансового законодавства, суми нанесених державі збитків (Сінгапур).

9. Обґрунтовано перспективні напрями формування ефективного правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю:

– трансформація інституційної складової ОДФК, формування моделі організаційної структури ОДФК, які наділені адміністративно-юрисдикційними повноваженнями;

– удосконалення нормативно-правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю;

– дієвість гарантій законності реалізації адміністративних юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю як основи забезпечення виконання всіма суб’єктами публічних відносин їх встановлених законодавством обов’язків;

– діджиталізація діяльності ОДФК і подальший розвиток її правової основи;

– взаємодія із громадськістю, ЗМІ на засадах партнерства, відкритості та гласності у процесі реалізації ОДФК адміністративно-юрисдикційних повноважень;

– моніторинг, оцінка ефективності реалізації ОДФК адміністративно-юрисдикційних повноважень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970–1980) : в 11 томах. Том. 11. К., 1980. С. 615. URL : http://sum.in.ua/s/jurysdykcija

2. Словник UA / Портал української мови та культури. URL : https://slovnyk.ua/

3. Етимологічний словник української мови : у 7 т. / редкол. О. С. Мельничук (голов. ред.) та ін. К. : Наук. думка, 1983. Т. 6 : У–Я / уклад. : Г. П. Півторак та ін. 2012. 568 с. URL : http://litopys.org.ua/djvu/etymolog_slovnyk.htm

4. Юридичний словник / за ред. Б. М. Бабія та ін. ; уклад. : І. П. Бутко, Р. І. Гричук. 2-ге вид., переробл. та доповн. К. : Головна редакція УРЕ, 1983. 872 с.

5. Адміністративно-юрисдикційна діяльність міліції громадської безпеки : навч. посіб. / за заг. ред. С. М. Алфьорова. Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. у-т внутр. справ, 2012. 231 с.

6. Пінчук В. Поняття, ознаки та основні форми адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Підприємництво, господарство і право.* 2021. № 3. С. 191–195.

7. Популярна юридична енциклопедія / кол. авт. : В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський (кер.) та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2002. 528 с.

8. Адміністративно-юрисдикційна діяльність Національної поліції України : навчальний посібник / за заг. ред. заслуженого юриста України В. А. Глуховері. Дніпро : Дніпроп. держ. у-т внутр. справ, 2016. 264 с.

9. Адміністративно-юрисдикційна діяльність поліції : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 336 с.

10. Безпалова О. І. Особливості адміністративно-юрисдикційної діяльності поліції. Харків, 2019. URL : https://library.pp-ss.pro/index.php/ndippsn_20191210/article/download/bezpalova/pdf/237

11. Безпалова О. І. Загальна характеристика адміністративно-юрисдикційної діяльності поліції. *Вісник Пенітенціарної асоціації України*. 2019. № 3(9). С. 139–147. DOI : https://doi.org/10.34015/2523-4552.2019.3.10

12. Комiссаров С. Сутність адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України.* 2015. № 3. С. 100–107.

13. Юридична енциклопедія : в 6 т. Т. 1. К., 1999. 744 с.

14. Зьолка В. Л. Сучасні підходи до розуміння адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державної прикордонної служби України. *Держава і право.* 2010. № 47. С. 216–222.

15. Sugasty A. The Contentious-Administrative Jurisdiction Process of Human Rights and its Differences with the Lawsuits for Full Jurisdiction and Nullity. URL : https://quijano.com/the-contentious-administrative-jurisdiction-process-of-human-rights-and-its-differences-with-the-lawsuits-for-full-jurisdiction-and-nullity/

16. Іщук О. С. Поняття адміністративної юрисдикції: проблеми дефініції. *Форум права.* 2011. № 1. С. 419–424.

17. Анохіна Л. С. Суб'єкти адміністративної юрисдикції в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Національний університет внутрішніх справ. Х., 2001. 15 с.

18. Поняття, ознаки та зміст адміністративно-юрисдикційної діяльності, URL : http://4ua.co.ua/pravo/politseyske/ponyattya-oznaki-zmist-administrativno-yurisdiktsiynoyi-diyalnosti.html

19. Гусаров С. М. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів внутрішніх справ : дис. д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Інститут законодавства ВРУ. К., 2009. 432 с.

20. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text

21. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text

22. Лист Рахункової палати щодо результатів аудиту від 28.01.2021. URL : http://www.rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/28-1_2020/18-213.pdf

23. Про розгляд Звіту про результати аудиту ефективності використання коштів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, спрямованих на розвиток системи екстреної медичної допомоги : рішення від 27 жовтня 2020 року № 28-1. URL : http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/28-1_2020/R_RP_28-1_2020.pdf

24. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text

25. Звіт Рахункової палати від 27.10.2020 № 28-1. URL : https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Collegium/2020/28

26. Порядок складання та направлення до суду протоколу про адміністративне правопорушення : рішення Рахункової палати від 29.01.2019 № 3-6. URL : https://ips.ligazakon.net/document/FN053299

27. Калаянов Д. П. Административно-юрисдикционная деятельность органов внутренних дел Украины : учеб. пособ. Одесса, 2000. 187 с.

28. Панов І. О. Адміністративно-юрисдикційна діяльність дільничного інспектора міліції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Харківській університет внутрішніх справ. Харків, 2004. 20 с.

29. Шильник В. Ю. Адміністративні юрисдикційні провадження та їх здійснення органами внутрішніх справ : дис. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Харківській університет внутрішніх справ. Харків, 2005. 198 с.

30. Пилипенко А. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів виконавчої влади: питання теорії. *Право України.* 2004. № 2. С. 26–31.

31. Шопіна І. М. Поняття адміністративно-юрисдикційної діяльності органів контролю. *Інтернаука. Серія : «Юридичні науки».* 2023. № 11. URL : https://www.inter-nauka.com/uploads/public/17018530169234.pdf

32. Атаманчук Н. І. Органи державного фінансового контролю в Україні: особливості правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Нове українське право*. 2023. Випуск 4. С. 46–51. DOI : https://doi.org/10.51989/NUL.2023.4.6

33. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 277. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0% BF#Text

34. Юридичний словник. URL : https://kodeksy.com.ua/dictionary/%D0% 9A.htm

35. Авер'янов В. Б. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики. К. : Факт, 2003. 384 с.

36. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : Центр учбової літератури, 2009. 424 с.

37. Адміністративне право України (загальна частина) : навчальний посібник / О. І. Остапенко, М. В. Ковалів, Л. І. Гулак та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 616 с.

38. Петричук М. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал* : електронне наукове фахове видання. 2022. № 11. С. 476–479.

39. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник. К. : НІОС, 2002. 608 с.

40. Васільєва Л. М., Дацій Н. В., Залізнюк В. П. Ефективність фінансового контролю в системі державного управління. *Державне управління: удосконалення та розвиток.* URL : http://www.dy.nayka.com.ua/ pdf/3_2020/5.pdf

41. Чумакова І. Ю., Шульга Н. В. Державний фінансовий контроль : підручник. К. : КНЕУ, 2013. 412 с.

42. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Київ. нац. ун-т імені Тараса Шевченка, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К. : Імекс-ЛТД, 2007. 304 с.

43. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

44. Гладченко Л. П. Державні фінанси в умовах інституційних трансформацій суспільства. *Фінанси, облік та аудит.* 2014. Вип. 2. С. 20–33.

45. Горий В. В., Кібець В. О. Адміністративно-правовий механізм здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: юридичні науки.* 2020. Т. 31 (70), № 3. С. 102–106. URL : https://juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/3_2020/20.pdf

46. Органи державного фінансового контролю в Україні. URL : https://pidru4niki.com/1854051636664/ekonomika/organi_derzhavnogo_finansovogo_kontrolyu_ukrayini

47. Дяченко М. Державний фінансовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2014. Вип. 1. С. 99–104.

48. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text; https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#top

49. Петренко П. С. Корупція в Україні: Рахункова палата потребує зміцнення механізмів правової держави. *Економіка і суспільство.* 2018. Випуск 16. С. 201–209.

50. Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно-правового забезпечення. *Регіональна економіка.* 2014. № 4. С. 194–204.

51. Уткіна М. С. Адміністративно-правові засади функціонування фінансової системи України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2018. 221 с.

52. Савченко Л. А. Правовий статус Рахункової палати України : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2002. 504 с.

53. Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). К. : Знання України, 2006. 280 с.

54. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21.09.2006 № 185-V. URL : zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16

55. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1996. № 30. Ст. 141. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text

56. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 10.09.2014 № 422. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF#Text

57. Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави : Указ Президента України від 08.11.2019 № 837. URL : https://www.president.gov.ua/documents/8372019-30389

58. Про посилення контролю за надходженням податків та інших обов'язкових платежів до Державного бюджету України і внесків до державних цільових фондів : Указ Президента України від 17.11.1994 № 677/94. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/677/94#Text

59. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : Указ Президента України від 25.12.2002 № 1251/2001. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001#Text

60. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text

61. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2011 № 2456-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text

62. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби : постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 № 266. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF#Text

63. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-X. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text

64. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text

65. Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 213–330). URL : https://radnuk.com.ua/pravova-baza/kodeks-ukrainy-pro-administratyvni-pravoporushennia-statti-213-330

66. Інструкція з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення : наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2016 № 566. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16#Text

67. Атаманчук Н. І. Адміністративно-юрисдикційна діяльність податкових органів в Україні: сучасний стан та перспективи реформування в умовах вступу до Європейського Союзу. *Нове українське право.* 2023. Вип. 3. С. 53–61. DOI : https://doi.org/10.51989/NUL.2023.3.8

68. Руснак Ю. І. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державної податкової служби України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 18 с.

69. Настюк А. А. Фінанси Київської Русі після прийняття християнства. *Часопис Київського університету права*. 2015. № 3. С. 37–40.

70. Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.). Київ, 2004. 430 с.

71. Шевердін М. М. Становлення та розвиток прямого оподаткування в Київській Русі (IX–XIII стст.). *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО.* 2013. Випуск 22, частина II, том 1. С. 120–123.

72. Ревегук В. Я. Фінансові системи України в 1917–1921 роках: історичний контекст. *Історична пам'ять.* 2012. № 28. С. 100–110.

73. Середа А. М. Становлення та розвиток фінансової системи за доби Центральної Ради. *Вісник Запорізького національного університету*. 2009. № 2. С. 21–27.

74. Булгакова С., Колодій О. Фінансова система України у повоєнний період. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 1. С. 95–102.

75. Голубка С. З історії фінансів української державності від Київської Русі до Гетьманщини. *Незалежний аудитор*. 2014. № 2 (25). С. 110–117.

76. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посіб. Київ, 2002. 495 с.

77. Вороніна В. В. Історія виникнення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. *Серія : Юридичні науки.* 2015. Вип. 3(2). С. 67–72.

78. Козаченко А. Ю. Історичні етапи становлення і розвитку внутрішньогосподарського контролю. *Вісник Хмельницького національного університету.* 2021. № 4. С. 14–20.

79. Попелюк В. П. Генезис інститутів фінансового контролю в період становлення України (до 90-х рр. XX ст.). *Правова держава.* 2003. № 6. URL : http://dspace.onu.edu.ua:8080/handle/123456789/6770

80. Ярошенко Ф. О., Павленко В. В., Павленко В. П. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. А. М. Подоляки. К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.

81. Орлик В. М., Молчанов В. Б. Податкова політика Російської імперії в Україні в дореформений період. *Український історичний журнал.* 2009. № 4. С. 214–218.

82. Голубка С. М. Фінансова політика національного державотворення за часів Центральної Ради. *Фінанси України*. 2011. № 12. С. 111–117.

83. Chatfield M. A. History of Accounting Thought. R. E. Krieger Pub. Co. (Huntington, N.Y.), 1977. 316 p.

84. Петричук М. В. Генезис розвитку органів державного фінансового контролю в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал* : електронне наукове фахове видання. 2022. № 7. С. 270–274.

85. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с.

86. Толочко А. Краткая редакция Правды Русской: происхождение текста. URL : http://history.org.ua/JournALL/ruthenica/ruthenica_2009_suppl2/ruthenica_2009_suppl2.pdf

87. Ставерська Т. О., Іванюта О. М. Історія фінансів : навч. посіб. Харків, 2013. 83 с.

88. Правда Руська. Ізборник [Переклад зроблено за виданням: Правда руська. Тексти на основі 7 списків та 5 редакцій. Склав та підготував до друку проф. С. Юшков. К. : ВУАН, 1935. Редакція IV. С. 137–144 (На основі тексту Архівної комісії АН СРСР, № 240, Новгородський 1-й літопис XV ст.)]. URL : http://litopys.org.ua/oldukr2/oldukr51.htm

89. Історія держави і права України : конспект лекцій у 2-х частинах. Ч. 1 / укладач В. М. Власенко. Суми : Вид-во СумДУ, 2008. 166 с.

90. Енциклопедія історії України : у 10 т. Т. 10 : Т–Я / редкол. : В. А. Смолій та ін. Київ : Наукова думка, 2013. 253 с.

91. Казначейська справа : інтегр. посіб. У 2-х т. / Петрашко П. Г., Чечуліна О. О., Александров В. Т., Булгакова С. О., Огданський К. М., Назарчук О. І., Сушко Н. І. Т. 1. Київ : НВП «АВТ», 2004. 288 с.

92. Договори і постанови прав і свобод військових між Ясновельможним Його Милості паном Пилипом Орликом, новообраним гетьманом Війська Запорізького і між генеральними особами, полковниками і тим же Військом Запорізьким з повною згодою з обох сторін. Затверджені при вільному обранні формальною присягою від того ж Ясновельможного Гетьмана. Підтверджені 5 квітня 1710 року від Різдва Христового. URL : http://static.rada.gov.ua/site/const/istoriya/1710.html

93. Перша Конституція України гетьмана Пилипа Орлика (1710 р.) (переклад і рукопис конституції Пилипа Орлика з фото сторінок). URL : http://web.archive.org/web/20130126083633/ ; http://nbuv.gov.ua/articles/history/1710cnst.htm

94. Пиртко М. С. Державно-правові реформи в Австрії у 40–90 роках XVIII ст. Львів, 2021. URL : https://lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/08/dis_pyrtko.pdf

95. Uniwesał, z okoliczności odbiewania od kmieciów rocznych podatków, 18 kwietnia 1775 roku. Continuatio edictorum et mandatorum universalium a die 1 mensis Januar ad ultimam Decembris anno 1775 promulgata. Leopoli : Typis Viduae Josephae Piller, 1775. S. 37.

96. Timofejew DRozporządnia językowe Józefa II dla Galicji (1780–1790). *Postscriptum polonistyczne.* 2015. No 1(15). P. 59–72.

97. Нечай А. А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2005. 578 с.

98. Булгакова С. О. Лекції по державному фінансовому контролю. 2011. URL : https://bib.convdocs.org/v31604/булгакова_с.о._ред_лекції_по_державному_фінансовому_контролю

99. Министерство финансов 1802–1902. Ч. 1. / Энциклопедия заготовления государственных бумаг. 1902. 717 с.

100. Баранова В. Г., Волохова І. С., Хомутенко В. П. Фінанси : навч. посіб. : у 2-х ч. Ч. 1. Одеса, 2015. 344 с.

101. Походзіло Ю. М. Правове регулювання інституту фінансового контролю в російській імперії другої половини XIX століття. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2. С. 59–66.

102. Марцеляк О. В., Коломієць Ю. М., Зубенко Г. В. Спеціалізовані органи парламентського контролю в Україні: статус і функціонування : моногр. / Харк. нац. ун-т внутр. справ. Х. : ТОВ «ПРОМЕТЕЙ-ПРЕС», 2006. 268 с.

103. Українська Центральна Рада. Документи і матеріали. Т. 1. 4 березня – 9 грудня 1019 р. К. : Наукова думка, 1996.

104. Васютинська Л. А., Слатвинська М. О., Дубовик О. Ю. Бюджетна система України: проблемні питання : монографія. Одесса : ВОИ СОИУ «Атлант», 2013. 252 с.

105. Гай-Нижник П. П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української Держави, УСРР (1917–1930 рр.). К., 2006. 303 с.

106. Вістник Генерального Секретаріяту Української Народньої Республіки. 1917. № 6. 21 грудня.

107. Гай-Нижник П. П. Народне Міністерство фінансів УНР: проблеми становлення (січень-квітень 1918 р.). *Український історичний журнал.* 2008. № 1. С. 59–74.

108. IV Універсал Центральної Ради від 9 січня 1918 р. / Офіційний вебсайт Верховної Ради України. URL : http://gska2.rada.gov.ua/site/const/universal-4.html

109. Петрук О. Міністерство фінансів УНР (за документами Центрального державного архіву вищих органів влади та управління України). *Архіви України.* 2009. № 5 (265). С. 84–97.

110. Голубка С. М. Фінансово-економічна політика Української держави доби Гетьманату. *Економіка і регіон.* 2011. № 4 (31). С. 67–72.

111. Гай-Нижник П. П. Фінансова політика уряду Директорії Української Народної Республіки (грудень 1918–1921 рр.). *Гілея*. 2013. Вип. 77. С. 48–57.

112. Гай-Нижник П. П. УНР та ЗУНР: становлення органів влади і національне державотворення (1917–1920 рр.). К. : ЩеК, 2010. 304 с.

113. Гай-Нижник П. П. Податкова політика більшовиків в УСРР за часів воєнного комунізму. *Історія торгівлі, податків та мита* : збірник наукових праць. Дніпропетровськ : АМСУ, 2011. Випуск 2. С. 96–106. URL : https://hai-nyzhnyk.in.ua/doc/2012doc.php

114. Головінський Є. Фінанси У.С.С.Р. Варшава : Український науковий інститут, 1938.

115. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. К. : Вісник податкової служби України, 2002. 144 с.

116. Міняйло С. Посилення податкового тягаря селянству УСРР під час проведення податкової реформи 1932–1933 рр. Актуальні проблеми історії України, росії та країн Європи (1917 р. – початок XXI ст). С. 369–372. URL : http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/39944/74-Minyalo.pdf?sequence=1

117. Народний комісаріат фінансів / Вікіпедії – вільна енциклопедія. URL : https://uk.wikipedia.org/wiki/Народний_комісаріат_фінансів

118. Дікань Л. В., Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Державний аудит : підручник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.

119. Про перебудову діяльності й організаційної структури Міністерства фінансів УРСР : Постанова Ради Міністрів Української РСР від 22.07.1988 № 193 / Верховна Рада України. URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/193-88-%D0%BF

120. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. URL : http://zakon3.rada.gov.ua

121. Уткіна М. С. Адміністративно-правові засади функціонування фінансової системи України. URL : https://core.ac.uk/download/pdf/231761131.pdf

122. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 № 315. URL : http://zakon3.rada.gov.ua

123. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 22.08.1996 № 760/96 / Верховна Рада України. URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/760/96

124. Питання державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 30.10.1996 № 1013/96 / Верховна Рада України. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1013/96

125. Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України : постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2007 № 884. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/884-2007-%D0%BF#Text

126. Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи : Указ Президента України від 27.08.2000 № 1031. URL : https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/1031/2000#Text

127. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010#Text

128. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (редакція назви від 16.10.2012). URL : http://zakon3.rada.gov.ua

129. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. *Урядовий портал.* URL : https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/247549371

130. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

131. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/310-2018-р

132. Про затвердження Положення про Офіс фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2020 року № 184. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-п#Text

133. Деякі питання органів фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2020 року № 388. URL : https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-organiv-finansovogo-a388

134. Владімірова Н. П. Реформування державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання : дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. Харків, 2017. 324 с.

135. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977. IX Конгрес Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI). URL : https://regulation.gov.ua/documents/id209768

136. Пустовіт Ю., Тімашов В., Берхер А. Принципи державного фінансового контролю України в умовах європейської інтеграції. *Балтійський журнал економічних досліджень.* 2018. № 4 (1). С. 293–303. DOI : https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-1-293-303

137. Прасюк В. М. Принципи державного фінансового контролю: загальна характеристика. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2019. Вип. 4(29), ч. 2. С. 155–160.

138. Неугодніков А. О. Трансформація принципів адміністративного контролю. *Наука та суспільне життя України в епоху глобальних викликів людства у цифрову еру (з нагоди 30-річчя проголошення незалежності України та 25-річчя прийняття Конституції України)* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 21 трав. 2021 р. : у 2 т. Т. 2 / за заг. ред. С. В. Ківалова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2021. С. 20–23.

139. Ярмак І. М. Поняття принципів фінансового контролю. *Європейські перспективи.* 2013. № 11. С. 184–191.

140. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.

141. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис. … д-ра екон. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

142. Чернадчук Т. О. Концептуальні засади здійснення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування. *Приватне та публічне право.* 2022. № 1. С. 73–78. DOI 10.32845/2663-5666.2022.1.16

143. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2020. 227 с.

144. Синюгіна Н. В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 3. С. 106–111.

145. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю : проєкт Закону України від 17.09.2018 № 9086. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601

146. Настенко М. О. Правове регулювання фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 208 с.

147. Бортняк В. А. Державний фінансовий контроль: система, принципи та особливості структурної ієрархії. *Форум права.* 2014. № 3. С. 29–34. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2014_3_7

148. Бортник Н. П., Єсімов С. С. Принципи фінансового контролю в системі інвестиційно-правової політики. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2015. № 824. С. 14–20.

149. Іщенко Л. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність поліції в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2020. 216 с.

150. Братасюк М., Росоляк О. Співвідношення принципу верховенства права та принципу законності. *Актуальні проблеми правознавства.* 2018. № 1(13). С. 11–17.

151. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#top

152. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні : навч. посібн. / колектив авторів ; за ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2018. 214 с.

153. Войтенко В. В. Види і принципи фінансового контролю в системі державного управління. *Державне управління: удосконалення та розвиток.* 2018. № 8. URL : http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1560

154. Колісник А. С. Принципи державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. URL : https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/16.11.2020/16.11.2020_10.pdf

155. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та план заходів з її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#top

156. Красношапка В. В., Моргун О. В. Фінансові стратегії у контексті антикризового управління. *Ефективна економіка.* № 2. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1834

157. Касперович Ю. В., Дешко А. Л. Щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні / Національний інститут стратегічних досліджень. 2021. URL : https://niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/schodo-pidvischennya-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu-v

158. Максімова В. Ф. Організація державного фінансового контролю : навчальний посібник. Одеса : ОНЕУ, 2012. 276 с.

159. Любенко А. М. Стандартизація взаємодії суб'єктів фінансового контролю. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2015. Випуск 10, частина 3. С. 187–190.

160. Сарана С. В. Фінансове право України : навч. посіб. Полтава : Полтавський інститут економіки і права ; Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», 2008. 567 с.

161. Мельник О. П., Корнійчук С. Л. Принцип незалежності у сфері фінансового контролю. *Актуальні проблеми держави і права.* 2021. № 92. С. 59–64. DOI : https://doi.org/10.32837/apdp.v0i92.3262

162. Коломийчук Н. М. Координація та формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі. *Інвестиції: практика та досвід.* 2015. № 10. С. 45–47.

163. Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення : наказ Держаудитслужби від 01.12.2016 № 168. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16#Text

164. Лученко М. М. Принцип пропорційності та принципи адміністративного судочинства: чи можливим і доцільним є співвідношення? *Приватне та публічне право.* 2019. № 3. С. 92–96. DOI : https://doi.org/10.32845/2663-5666.2019.3.20

165. Усі факти щодо розкрадання коштів під час відбудови Гостомеля вже передано правоохоронцям / Державна аудиторська служба України. 2023. URL : https://dasu.gov.ua/ua/news/5046

166. Словник української мови : в 11 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні ; редкол. : І. К. Білодід (голова) та ін. Київ : Наук. думка, 1970–1980. Т. 1 : А–В / ред. тому : П. Й. Горецький та ін. 1970. XXVII, 799 с.

167. Нашинець-Наумова А. Реалізація адміністративно-правових форм у сфері забезпечення інформаційної безпеки корпорацій. *Підприємництво, господарство і право.* 2015. № 8. С. 46–48.

168. Актуальні питання забезпечення фінансової безпеки держави в умовах глобалізації : зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 17 лютого 2022 р. / МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ, Наук. парк «Наука та безпека». Харків : ХНУВС, 2022. 224 с.

169. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. *Академічні візії.* 2022. Випуск 13. URL : https://academy-vision.org/

index.php/av/article/download/98/90 ; https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/98

170. Тихомиров Д. О. Співвідношення категорій державної діяльності, державного управління та державної політики. *Підприємництво, господарство і право.* 2020. № 5. С. 201–207. DOI : https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.5.36

171. Пирожкова Ю. В. Адміністративно-правове регулювання у сфері автомобілебудування в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2007. 24 с.

172. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник. У 2 т. Т. 1 : Загальна частина / ред. кол. : В. Б. Авер'янов (голова). К. : Юрид. думка, 2004. 584 с.

173. Ємець Л. Адміністративно-правові форми управління у сфері забезпечення екологічної безпеки держави. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 7. С. 62–67.

174. Білей М. В. Організаційні форми реалізації державного управління. *Державне управління: удосконалення та розвиток.* 2016. № 7. URL : http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=986

175. Левченко О. М., Горбунов О. В., Шалімова Н. С. Інституційна та організаційна складова державного фінансового контролю та аудиту місцевих бюджетів: сучасний стан і напрями удосконалення (підрозділ 6.3). Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики : монографія / за заг. ред. О. А. Шевчук, А. В. Лісового ; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь : УДФС України, 2020. С. 300–327.

176. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України. К. : ЮрінкомІнтер, 2003. 544 с.

177. Порядок особистого прийому громадян у Рахунковій палаті : наказ Голови Рахункової палати від 25.02.2019 № 13. URL : http://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_2.pdf

178. Порядок складання та направлення до суду протоколу про адміністративне правопорушення : рішення Рахункової палати від 29.01.2019 № 3-6. URL : http://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/Por_adm_pr.pdf

179. Про затвердження Порядку організації та проведення особистого прийому громадян посадовими особами Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 01.02.2019 № 41. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0208-19#Text

180. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#n233 ; https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text

181. Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах : наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2020 № 297. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0969-20#Text

182. Про затвердження Інструкції з оформлення податковими органами матеріалів про адміністративні правопорушення : наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2016 № 566. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16#Text

183. Осауленко О. І. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. К. : Істина, 2007. 336 с.

184. Пунько О. В. Структурна побудова правозастосовних актів. *Юридичний вісник.* 2014. № 4 (33). С. 36–40.

185. Атаманчук Н. І. Адміністративно-юрисдикційна діяльність Рахункової палати України: сучасний стан і перспективи реформування на шляху до вступу до Європейського Союзу. *Нове українське право.* 2023. Вип. 5. С. 46–52. DOI : https://doi.org/10.51989/NUL.2023.5.7

186. Волуйко О., Дручек О. Поняття правоохоронної діяльності та правоохоронних органів у світлі концепції національної безпеки України.

Підприємництво, господарство і право. 2020. № 10. С. 95–100. DOI : https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.10.16

187. Гірич В. М. До проблеми визначення базових понять у контексті реформування правоохоронних органів / Національний інститут стратегічних досліджень. URL : https://niss.gov.ua/doslidzhennya/nacionalna-bezpeka/do-problemi-viznachennya-bazovikh-ponyat-u-konteksti-reformuvannya

188. Правоторова О. М. Форми адміністративної діяльності публічної адміністрації в механізмі адміністративно-правової охорони. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2019. № 5. С. 123–127.

189. Голоядова Т. О. Правове регулювання державного фінансового аудиту в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис.* 2016. № 1. С. 55–58.

190. Рябчук О. Г. Необхідність розвитку та вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні. *Малий і середній бізнес (Право, держава, економіка).* 2016. № 3–4. С. 94–98.

191. Правове регулювання фінансового контролю в Україні : навч. посібн. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.

192. Шевчук О. Д., Здирко Н. Г. Стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту як ефективного інструменту боротьби з фінансовими порушеннями. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2019. № 6. С. 142–153. DOI 10.37128/2411-4413-2019-6-16

193. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). URL : https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards

194. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія:*

Міжнародні економічні відносини та світове господарство / головн. ред. М. М. Палінчак. Ужгород, 2019. Вип. 25, ч. 1. С. 44–48.

195. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-червень 2023 року / Державна аудиторська служба України. 2023. URL : https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3517

196. Здирко Н. Г. Аудит відповідності публічних закупівель: теоретичні та практичні аспекти. *Облік і фінанси.* 2021. № 1 (91). С. 90–100. URL : http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/28220.pdf

197. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 № 361-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text

198. Рекуненко І. І., Кобець Ж. О., Швидько І. О. Особливості формування та застосування системи фінансового моніторингу в Україні. *Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка.* 2020. № 1. С. 104–117. DOI 10.21272/1817-9215.2020.1-11

199. Доценко Т. В. Удосконалення системи фінансового моніторингу як інструмент забезпечення економічної безпеки національної економіки : дис. ... д-ра філософії : 051. Суми, 2021. 305 с.

200. Звіт Державної служби фінансового моніторингу України за 2022 рік. Київ, 2023. 32 с. URL : https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/0350/zvity/zvit2022ukr.pdf

201. Україна посіла перше місце в Рейтингу прозорості публічних закупівель. URL : https://prozorro.gov.ua/news/ukrayina-posila-pershe-misce-v-reytyngu-prozorosti-publichnyh-zakupivel

202. Постанова Верховного Суду у справі № 160/5890/22 від 28.11.2022 про результати моніторингу процедури закупівлі / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/107625696

203. Постанова Верховного Суду у справі № 420/3390/22 від 09.01.2023 про визнання протиправним і скасування висновку про результати

моніторингу процедури закупівлі / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/108294052

204. Модернізація вітчизняної правової системи в умовах світової інтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 22–23 березня 2023 р. / за заг. ред. О. Р. Антонова, С. І. Москаленко. Кропивницький : ЛА НАУ, 2023. 368 с.

205. Давиденко Н., Ключка О. Оцінка впливу державного фінансового контролю на рівень економічної безпеки України. *Фінанси, економіка, право vs війна* : збірник тез Міжнародного конгресу, м. Ірпінь, 27 квітня 2022 р. [Електронне видання]. Ірпінь : Державний податковий університет, 2022. 930 с.

206. Організаційно-правовий механізм державного фінансового контролю в Україні / Дубовик К. Є., Горник В. Г., Шпачук В. В., Кравченко С. О. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики.* 2019. Том 3, № 30. С. 340–350.

207. Бірта Г. О., Бургу Ю. Г. Методологія і організація наукових досліджень : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2014. 142 с.

208. Адміністративне право України : підручник /за ред. проф. Ю. П. Битяка. Харків : Право, 2003. 576 с.

209. Андрієвський К. В. Деякі особливості методу правового регулювання у податковому праві України. *Правовий вісник Української академії банківської справи.* 2013. № 1 (8). С. 25–30.

210. Шатіло В. А. Принципи діяльності державної влади і методи їх здійснення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Юридичні науки».* 2014. № 1(99). С. 66–70.

211. Гронський С. В. Щодо методів взаємодії Державної прикордонної служби України з іншими правоохоронними органами. *Форум права.* 2014. № 1. С. 130–135.

212. Гулько В. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні в контексті євроінтеграційних процесів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2012. 210 с.

213. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. *Інвестиції: практика та досвід.* 2017. № 22. С. 103–108.

214. Правотворова О. М. Методи адміністративної діяльності публічної адміністрації в механізмі адміністративно-правової охорони. *Актуальні проблеми держави і права* : зб. наук. пр. / редкол. : Г. І. Чанишева (голов. ред.) та ін. Одеса : Гельветика, 2019. Вип. 83. С. 195–201. DOI : https://doi.org/10.32837/apdp.v0i83.132

215. Коваленко В. В. Курс адміністративного права України : підручник / Національна академія внутрішніх справ. Київ : Юрінком Інтер, 2012. 808 с.

216. Адміністративне право України. Академічний курс : підруч. Том 2. Особлива частина / відпов. ред. В. Б. Авер'янов. Київ : Юрид. думка, 2005. 624 с.

217. Шашенок Я. В. До питання щодо методів державного фінансового контролю. *Правова держава.* Випуск 28. С. 527–534.

218. Про затвердження Положення про відомчі заохочувальні відзнаки Державної аудиторської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 05.04.2021 № 197. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-21#top

219. Тодощак О. В. Дискреційні повноваження суб'єктів публічної адміністрації. *Правове життя сучасної України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Одеса, 15 трав. 2020 р. : у 3 т. Т. 2 / відп. ред. М. Р. Аракелян. Одеса : Гельветика, 2020. С. 17–20.

220. Бойко В. С., Петренко Г. О. Щодо повноважень органів державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса.* 2022. С. 77–82.

221. Справа з приводу реалізації державної політики у сфері економіки та публічної фінансової політики, зокрема щодо процедур здійснення контролю Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою України,

державного фінансового контролю : постанова Верховного Суду від 06.08.2020 № 826/6254/17. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/90951282

222. Звіт Державної аудиторської служби за 2022 рік. 2023. URL : https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2022/Zvit_audit_2022.pdf

223. Малишев Б. В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. Київ : Реферат, 2010. 260 с.

224. Адміністративна діяльність : посібник/ за заг. ред. д-ра юрид. наук, професора О. І. Остапенка. 2-е вид. Львів : ЛьвДУВС, 2006. 295 с.

225. Рабінович П. М., Хавронюк М. І. Права людини та громадянина : навч. посіб. К., 2003. 376 с.

226. Рабінович П. Гарантії законності. Міжнародна поліцейська енциклопедія : у 10 т. Т. 1 / відп. ред. Римаренко Ю. І., Кондратьєв Я. Ю., Тацій В. Я., Шемшученко Ю. С. К. : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. 1232, [217] с.

227. Васін Є. Ю. Гарантії законності у правозастосовній діяльності. *Право і суспільство*. 2012. № 4. С. 33–37.

228. Никитченко Н. В. Забезпечення законності у сфері здійснення фінансового контролю. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 32–35.

229. Музичук О. М. Поняття та зміст законності діяльності публічної адміністрації. *Право і Безпека*. 2010. № 1 (933). С. 48–51.

230. Марушій О. А. Сутність законності у сфері державного управління та гарантії її дотримання. С. 65–70 URL : https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/may/2134/vnulpurn20158241310.pdf

231. Марушій О. А. Генеза розуміння законності як основоположного принципу діяльності органів державного управління. С. 70–74. URL : http://science2016.lp.edu.ua/sites/default/files/Full_text_of_%20papers/vnulpurn_2016_850_13.pdf

232. Законність: поняття, нормативно-правова основа, система гарантій. URL : https://studies.in.ua/teorija-derzhavy-ta-prava-lekcii/4411-zakonnst-ponyattya-normativno-pravova-osnova-sistema-garanty.html

233. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підруч. К. : Юрінком Інтер, 1999. 736 с.

234. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доповн.) / уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

235. Кельман М. С., Мурашин О. Г., Хома Н. М. Загальна теорія держави та права : підручник. Львів : Новий світ, 2003. 609 с.

236. Соловйов В. М. До питання про гарантії забезпечення законності у державному управлінні України. *Університетські наукові записки*. 2005. № 1–2 (13–14). С. 263–267.

237. Доценко О. С. Юридичні гарантії законності у сфері запобігання організованій злочинності в Україні. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 3 (104). С. 231–240.

238. Бойко О. В. Поняття та види гарантій забезпечення законності надання публічних послуг в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 6. С. 238–240. URL : http://www.lsej.org.ua/6_2019/59.pdf

239. Невзоров И. Л. Принцип законности в правоприменительной деятельности : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Харьков, 2002. 196 с.

240. Околіта С. В. Справедливість та законність як принципи державно-правового регулювання : дис. … канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. К., 2000. 178 с.

241. Глух М. В., Мельник О. П. Функціонально-процесуальні гарантії діяльності органів державного фінансового контролю. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія і практика).* 2018. Вип. 3–4 (12–13). С. 95–101.

242. Петричук М. В. Гарантії законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю.

Юридичний науковий електронний журнал : електронне наукове фахове видання. 2023. № 12. С. 280–282.

243. Регламент Рахункової палати : рішення Рахункової палати від 28.08.2018 № 22-7. URL : http://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_1_new.pdf

244. Influence of state financial control on state authorities functioning: El impacto del control financiero estatal en el funcionamiento de las autoridades públicas / Petrychuk, M., Chekhovska, I., Rudaia, M., Koval, O., Yatskovyna, V. *Political Questions*. 2022. 40(74), 347–362.

245. Целлер Е., Куйбіда Р., Мельник Р. Дискреція адміністративних органів і судовий контроль за її реалізацією : проєкт звіту. 2020. 54 с.

246. Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи : наказ Міністерства юстиції України від 24.04.2017 № 1395/5. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1395323-17#n8

247. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права : навч. посібник / за заг. ред. Р. О. Куйбіди, В. І. Шишкіна. 2006. 576 с.

248. Категорія справи № 810/302/15: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них: податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), зупинення реєстрації податкових накладних). URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/80580348

249. Категорія справи № П/811/217/17: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них: податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, податку на додану вартість із ввезених на митну територію України

товарів (продукції), зупинення реєстрації податкових накладних). URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/79956733

250. Категорія справи № 810/2202/16: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них: податку на доходи фізичних осіб. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/91643085

251. Категорія справи № 520/4829/19: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них: податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), зупинення реєстрації податкових накладних). URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/90951376

252. Категорія справи № 440/3779/18: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них: податку на прибуток підприємств. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/92787333

253. Микитюк І. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю. *Світ фінансів*. 2006. Випуск 2 (97). С. 109–113.

254. Постанова Верховного Суду від 14 грудня 2020 року у справі № 200/7584/19-а. URL : https://verdictum.ligazakon.net/document/93541603

255. Категорія справи № 260/1664/19: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу реалізації державної політики у сфері економіки та публічної фінансової політики, зокрема щодо процедур здійснення контролю Рахунковою палатою, Державною аудиторською

службою України, державного фінансового контролю : постанова Верховного Суду від 23.04.2021. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/96498234

256. Постанова Верховного Суду від 02.12.2021 у справі № 320/4611/19. URL : https://ips.ligazakon.net/document/C020645

257. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини та 65 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 5 частини першої статті 3, абзацу третього частини третьої статті 45 Закону України «Про запобігання корупції», пункту 2 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо особливостей фінансового контролю окремих категорій посадових осіб» : справа № 1-231/2018 (2980/18, 3728/18) від 06.06.2019 № 3-р/2019. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-19#Text

258. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text

259. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text ; https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#n86

260. Про службу в органах місцевого самоврядування : Закон України від 07.06.2002 № 2493-III. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2493-14#Text

261. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики : постанова Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 № 996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF#Text

262. Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 27.09.2022 № 1119. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1119-2022-%D0%BF#Text

263. Про Державну службу фінансового моніторингу України : постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2015 № 537. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#Text

264. Про Держфінмоніторинг / Вебсайт. 2020. 28 липня. URL : https://fiu.gov.ua/pages/pro-sluzhbu/zagalni-vidomosti/pro-derzhfinmonitoring.html

265. Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування : постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2022 № 1178. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#Text

266. S&P Global Ratings. URL : https://www.spglobal.com/ratings/en/research-insights/credit-conditions (дата звернення: 08.07.2023).

267. Research & Analytics. URL : https://www.fitchratings.com/research-analytics (дата звернення: 08.07.2023).

268. Research and Insights. URL : https://www.moodys.com/ (дата звернення: 08.07.2023).

269. Corruption perceptions index. URL : https://www.transparency.org/en/cpi/2022 (дата звернення: 08.07.2023).

270. Index of economic freedom 2023. URL : https://www.heritage.org/index/ (дата звернення: 01.10.2023).

271. Financial Procedure Act. URL : https://sso.agc.gov.sg/Act-Rev/109/Published?DocDate=20120331&ProvIds=P1IA-#pr2A- (дата звернення: 03.08.2023).

272. Penal Code 1871. URL : https://sso.agc.gov.sg/Act/PC1871?ProvIds=pr177-#pr177- (дата звернення 10.08.2023).

273. Auditor General Act: R.S.C. 1985, c. A-17. URL : https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/a-17/page-1.html#h-7058 (дата звернення: 22.08.2023).

274. Financial Administration Act: R.S.C. 1985, c. F-11. URL : https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/F-11/ (дата звернення: 22.08.2023).

275. Public Servants Disclosure Protection Act.: S.C. 2005, c. 46. URL : https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/P-31.9/FullText.html (дата звернення: 22.08.2023).

276. Investigating the use of public money : 31 U.S. Code § 712. URL : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/712 (дата звернення: 02.09.2023).

277. Evaluating programs and activities of the United States Government: 31 U.S. Code § 717. URL : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/31/717 (дата звернення: 02.09.2023).

278. Federal Research Oversight URL : https://www.gao.gov/federal-research-oversight (дата звернення: 03.09.2023).

279. Inspectors general: 5 U.S. Code chapter 4. URL : https://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid%3AUSC-prelim-title5-chapter4&saved=%7CZ3JhbnVsZWlkOlVTQy1wcmVsaW0tdGl0bGU1LXNlY3Rpb240MDE%3D%7C%7C%7C0%7Cfalse%7Cprelim&edition=prelim (дата звернення: 03.09.2023).

280. Inspector general act of 1978: 5a U.S. Code Compiled Act 95–452. URL : https://www.law.cornell.edu/uscode/text/5a/compiledact-95-452

281. Renee Flasher, Syrena Shirley, James P. Higgins. The Structure of State Auditor Functions in the Fight Against Corruption. *Current Issues in Auditing*. 1 March 2022. 16 (1): A18–A26. DOI : https://doi.org/10.2308/CIIA-2020-044

282. On the Swiss Federal Audit Office: Federal Act of the Federal Assembly of the Swiss Confederation of 28 June 1967. URL : https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/gesetz/FKG_2018_e.pdf (дата звернення: 15.08.2023).

283. Петричук М. В. Світовий досвід правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2024. № 1.

284. Sur le Contrôle fédéral des finances: Loi fédérale du 28 juin 1967 (État le 1er septembre 2023). URL : https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1967/1505_1553_1547/fr (дата звернення: 16.08.2023).

285. Principes d'action de la Délégation des finances des Chambres fédérales. URL : https://www.parlament.ch/centers/documents/fr/handlungsgrundsaetze-finanzdelegation-f.pdf (дата звернення: 18.08.2023).

286. Supreme audit institutions in the EU and its member states – an overview. URL : https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/#h-1 (дата звернення: 19.08.2023).

287. The Auditor General Act : Consolidated Act no. 101 of 19 January 2012. URL : https://uk.rigsrevisionen.dk/our-work/legislative-framework/the-auditor-general-act (дата звернення: 19.08.2023).

288. Standards on public-sector auditing and the ISSAIs. URL : https://uk.rigsrevisionen.dk/our-work/standards-on-public-sector-auditing-and-the-issais/ (дата звернення: 19.08.2023).

289. Om revision av statlig verksamhet m.m. : Lag (2002:1022). URL : https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-20021022-om-revision-av-statlig-verksamhet_sfs-2002-1022/ (дата звернення: 21.08.2023).

290. Цикін В. О. Філософія самоорганізації складних систем : монографія. Суми : СДПУ, 2001. 196 с.

291. Чеховська І. В. Адміністративно-правове забезпечення державної сімейної політики в Україні : дис. … докт. юрид. наук. Ірпінь, 2014. 535 с.

292. Кваша О. О. Зміст і значення понять «взаємодія» та «система» у філософських і правових дослідженнях. *Держава і право.* 2012. Вип. 56. С. 32–38.

293. Мельник Р. С. Система адміністративного права України : монографія. Харків : Вид-во Харківського нац. ун-ту внутр. справ, 2010. 398 с.

294. Мацелик Т. О. Суб’єкти адміністративного права: поняття та система : монографія. Ірпінь : Видавництво Національного університету державної податкової служби України, 2013. 342 с.

295. Horn, Hans Detlef: Staat und Gesellschaft in der Verwaltung desPluralismus, DV Bd.25 (1993), S. 545 ff.

296. Державна казначейська служба України. Організаційна структура / Офіційний вебсайт. URL : https://www.treasury.gov.ua/pro-kaznachejstvo/organizacijna-struktura

297. Павлютін Ю. М. Деякі аспекти юрисдикційної діяльності Державної податкової служби України в умовах євроінтеграційного процесу. *Право та державне управління.* 2023. № 3. С. 233–238.

298. Про затвердження Порядку здійснення дисциплінарного провадження : постанова Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 № 1039. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1039-2019-%D0%BF#Text

299. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

300. Про звернення громадян : Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80#Text

301. Іванова І. М. Порушення і покарання. Система відповідальності учасників бюджетного процесу в Україні потребує змін. *Фінансовий контроль*. 2008. № 1(42). С. 47–50.

302. Висновок відповідального комітету / Верховна Рада України. URL : https://ips.ligazakon.net/document/XH70E00Q?an=2

303. Костюк Т. В. Адміністративні процедури в діяльності податкових органів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2021. 26 с.

304. Михайлюк Я. Адміністративне оскарження: сучасний стан та перспективи розвитку. *Юридичний вісник.* 2000. № 4. С. 125–131.

305. Новак А. О. Адміністративне оскарження: поняття та місце в системі адміністративних процедур. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 5. С. 407–409.

306. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 № 2073-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text

307. Кисиль Л. Є. Адміністративне оскарження процедурних рішень, дій чи бездіяльності органів публічної адміністрації. *Часопис Київського університету права.* 2022. № 2–4. С. 42–46.

308. Маркова О. О. Оскарження адміністративного акта в межах адміністративної процедури: порівняльно-правовий аналіз. *Вісник ХНУВС*. 2023. № 2 (101). С. 151–162.

309. Про медіацію : Закон України від 16.11.2021 № 1875-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text

310. Коломоєць Т. О., Миронюк Р. В., Шарая А. А. Сутність та зміст процедури досудового врегулювання адміністративно-правових спорів. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2022. № 12. С. 538–542.

311. Bloomberg J. Digitization, Digitalization and Digital Transformation: Confuse Them At Your Peril / Forbes. Apr 29, 2018. URL : https://www.forbes.com/sites/jasonbloomberg/2018/04/29/digitization-digitalization-and-digital-transformationconfuse-them-at-your-peril/#9e41a532f2c7

312. Brennen S. Digitalization and Digitization. URL : http://culturedigitally.org/2014/09/digitalization-and-digitization/

313. Долбнєва Д. В. Просто про складне. «Діджиталізація як неминучий процес прогресивного розвитку української економіки». URL : https://financial.lnu.edu.ua/news/prosto-pro-skladne-didzhytalizatsiia-iak-nemynuchyy-protses-prohresyvnoho-rozvytku-ukrainskoi-ekonomiky

314. Що таке діджиталізація та які переваги вона надає бізнесу. URL : https://gigacloud.ua/blog/navchannja/scho-take-didzhitalizacija-ta-jaki-perevagi-vona-nadae-biznesu

315. Гейдор А., Багацька К. Бізнес-процеси в умовах діджиталізації економіки. *Вісник КНТЕУ.* 2029. № 5. С. 23–32. URL : http://visnik.knute.edu.ua/files/2019/05/5.pdf

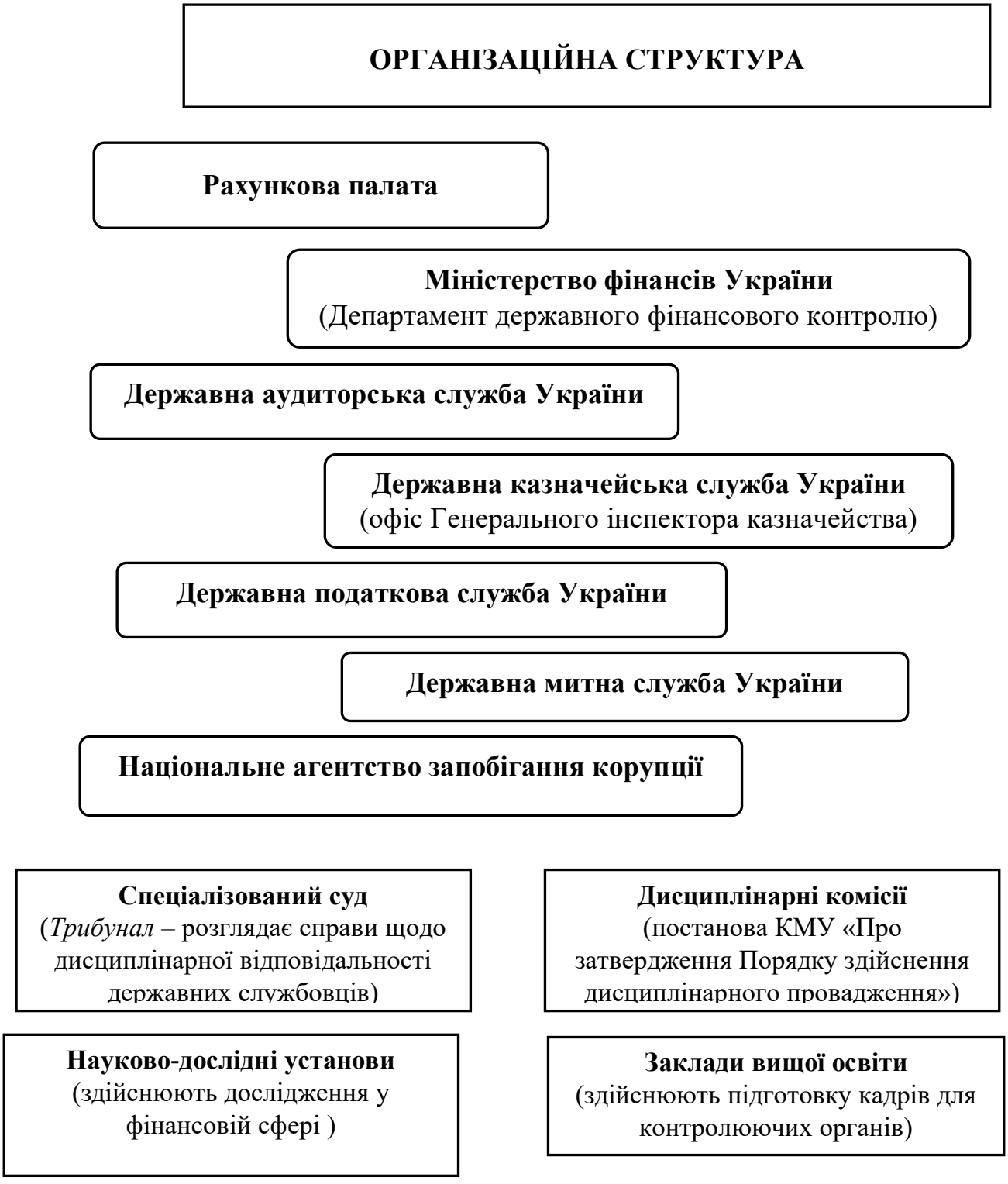
316. Діджиталізація, як інструмент управління підприємством. *Бізнес, інновації, менеджмент: проблеми та перспективи* : збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 22 квітня 2021 року. Київ, 2021. URL : http://confmanagement.kpi.ua/proc/article/view/230452

317. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.01.2018 № 67-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text

318. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 23 січня 2024 року «Про невідкладні заходи із забезпечення економічної безпеки на період дії правового режиму воєнного стану» : Указ Президента України від 23.01.2024 № 21/2024 / Офіційний вебсайт Президента України. URL : https://www.president.gov.ua/documents/212024-49521

Додаток А

МОДЕЛЬ ОГРАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ, ЯКІ НАДІЛЕНІ АДМІНІСТРАТИВНО-ЮРИДИЧНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ



Додаток Б

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Petrychuk M., Chekhovska I., Rudaia M., Koval O., Yatskovyna V. Influence of state financial control on state authorities functioning. *Political Questions*. 2022. 40(74), P. 347–362. URL: https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000880001200019 (Web of Science).

2. Петричук М. В. Генезис розвитку органів державного фінансового контролю в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2022. № 7. С. 270–274. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2022/63.pdf

3. Петричук М. В. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2022. № 11. С. 476–479. URL: http://lsej.org.ua/11_2022/115.pdf

4. Петричук М. В. Методи адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2023. № 10. С. 407–410. URL: http://lsej.org.ua/10_2023/97.pdf

5. Петричук М. В. Гарантії законності реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень органами державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2023. № 12. С. 280–282. URL: http://lsej.org.ua/12_2023/68.pdf

6. Петричук М. В. Світовий досвід правового регулювання адміністративно-юрисдикційної діяльності органів державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал :* електронне наукове фахове видання. 2024. № 1. С. 108-112. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2024/24.pdf

7. Петричук М. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного фінансового контролю. *Ірпінський юридичний часопис :* науковий журнал. Ірпінь, 2020. Випуск 2 (4). С. 270–276. URL: https://dpu.edu.ua/araaa

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Петричук М. В., Чеховська І. В. Зарубіжний досвід у сфері державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні. *IV Всеукраїнські читання, присвячені пам'яті доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України, член-кореспондента Національної академії правових наук України Ніни Романівни Нижник* : збірник матеріалів, 27 жовтня 2020 р. Ірпінь : УДФСУ, 2020. С. 249–252.

9. Петричук М. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів Національної поліції України у сфері забезпечення прав і свобод людини. *Захист прав людини в умовах збройного конфлікту* : збірник тез доповідей Науково-практичної конференції, 15 квітня 2021 р. Київ : ГО «УКРО», 2021. С. 9–10.