

Олександр Любомирович ШАШКЕВИЧ

кандидат економічних наук, доцент,
Тернопільський національний економічний університет

СУСПІЛЬНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: ЕКЛЕКТИКА ТЕОРЕТИЧНИХ ПІДХОДІВ

Шашкевич, О. Л. Суспільний фінансовий контроль: еклектика теоретичних підходів [Текст] / Олександр Любомирович Шашкевич // Український журнал прикладної економіки. – 2018. – Том 3. – № 4. – С. 162–174. – ISSN 2415-8453.

Анотація

Вступ. У даний час дослідження проблематики фінансового контролю перебувають у стані стагнації. Про це говорять незначна кількість і спрямованість наукових публікацій, мізерна кількість докторських дисертацій, а кандидатські дослідження, як правило, пов'язані з бухгалтерським обліком або відносяться до юридичних чи управлінських наук.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних підходів до визначення фінансового контролю та введення у понятійний апарат фінансової науки дефініції «суспільний фінансовий контроль», аналіз діалектики розвитку досліджень фінансового контролю, розробка пропозицій щодо формування нових напрямків наукових досліджень з урахуванням вітчизняного досвіду.

Висновки. Потенціал досліджень діяльності виключно суб'єктів фінансового контролю, які в рамках своєї діяльності безпосередньо проводять фінансовий контроль (контролерів, підрозділів і органів фінансового контролю, а також аудиторських фірм), значно себе вичерпав. Подальший розвиток досліджень у цій царині залежить від розмежування понять «фінансовий контроль» і «контрольна діяльність» і подальших наукових розвідок закономірностей розвитку інституту стейкхолдерів. Отож можна виокремити новий напрямок досліджень фінансового контролю. Якщо організація і здійснення контрольної діяльності досить добре вивчені і, як уже зазначено, знаходяться в стагнації, то поведінка стейкхолдерів, формування їх суспільних запитів і багато інших аспектів потребують подальшого розгляду.

Ключові слова: суспільний фінансовий контроль, стейкхолдери, еклектика, контрольна діяльність, фінансовий контроль.

Oleksandr Lubomyrovych SHASHKEVYCH

PhD in Economics, associate professor,
Ternopil National Economic University

SOCIAL FINANCIAL CONTROL: ECLECTICS OF THEORETICAL APPROACHES

Abstract

Introduction. At present, the studies of issues of financial control are in a state of stagnation. This is evidenced by the insignificant number and direction of scientific publications, the scant number of doctoral dissertations, and candidate studies are usually related to accounting or relate to legal or managerial sciences.

The purpose of the study is to synthesize theoretical approaches to the definition of financial control and the introduction of the definition of «public financial control» in the conceptual apparatus of financial science, the analysis of the dialectics of the financial control studies development, the working of proposals for the formation of new areas of scientific research, taking into account national experience.

Conclusions. The potential of research activities solely for financial control entities that directly

© Олександр Любомирович Шашкевич, 2018

carry out financial control within their activities (controllers, units and financial control bodies, as well as audit firms) has significantly exhausted itself. The further development of research in this area depends on the delineation of the concepts of «financial control» and «control activities» and further scientific research of the laws of the development of the stakeholder's institute. So, you can distinguish a new direction in the research of financial control. If the organization and implementation of control activities are well understood and, as already mentioned, are in stagnation, then the behavior of stakeholders, the formation of their public queries, and many other aspects need further consideration.

Keywords: public financial control, stakeholders, eclectic, control activities, financial control.

JEL classification: E 62; G 28

Вступ

В даний час дослідження проблематики фінансового контролю перебувають у стані стагнації. Про це говорять незначна кількість і спрямованість наукових публікацій, мізерна кількість докторських дисертацій, а кандидатські дослідження, як правило, пов'язані з бухгалтерським обліком або відносяться до юридичних чи управлінських наук.

Наукові дослідження у сфері фінансового контролю на сучасному етапі є, як правило, несистемними та вибірковими. Однією з основних причин такого підходу до дослідження закономірностей функціонування фінансового контролю є практично повна відмова від історичного досвіду вітчизняного фінансового контролю і зведення досліджень переважно до спроб імплементації зарубіжної практики на українському ґрунті.

Очевидно, що в наші дні вітчизняній науці бракує сучасної концепції, яка б об'єднала результати різних досліджень в області фінансового контролю в логічну і зрозумілу систему, що дозволило б визначитися з подальшими можливостями вивчення проблем теорії і практики у цій сфері.

Досвід засвідчує, що відсутність єдиної наукової концепції фінансового контролю, підпорядкування досліджень несистемній дискреційній політиці органів виконавчої влади негативно впливають на методологію організації та здійснення фінансового контролю.

Ці та інші проблеми змусили шукати нові підходи до розуміння сутності фінансового контролю. У статті використано традиційні теоретичні методи наукового дослідження: аналіз, синтез, узагальнення, аналогія, історичний підхід.

Теоретичні підвалини фінансового контролю в Україні закладалися на зорі незалежності України ґрунтуючись на іноземних наукових дослідженнях, переважно на теорії аудиту, і впровадження їх до традиційних радянських методик фінансового контролю.

Мета та завдання статті

Метою дослідження є узагальнення теоретичних підходів до визначення фінансового контролю та введення у понятійний апарат фінансової науки дефініції «суспільний фінансовий контроль», аналіз діалектики розвитку досліджень фінансового контролю, розробка пропозицій щодо формування нових напрямків наукових досліджень з урахуванням вітчизняного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження

Питанням фінансового контролю надавалося вагоме значення з часів формування усіх державних утворень. Так першим у вітчизняній науці поняття «фінансовий контроль» використав український правознавець і громадський діяч німецького походження Отто Ейхельман у своєму проекті конституції УНР (1920). Фінансовий

контроль він виділяв як одну з чотирьох самостійних гілок державної влади [1]. Окрім того проектом передбачалося забезпечення повної незалежності фінансового контролю від виконавчої влади та Парламенту. Українські уряди часів революційної доби 1917-1920 рр. обов'язково мали у складі установи державного контролю, які наслідували державний контроль Російської імперії, проте, за історичними обставинами, практично були недієздатними.

Вагоме значення фінансовому контролю надавав лідер російських більшовиків В. І. Ленін, який поділяв його на партійний, державний, народний (громадський) та робітничий (внутрішній). Багато робіт Леніна 1917-1923 рр. присвячені саме розбудові цих видів контролю в Радянській Росії та СРСР [2].

Так у радянський період основи фінансового контролю були закріплені в Положенні про робітничий контроль [3], яке встановлювало, що «робітничий контроль здійснюють всі робітники і службовці підприємства або безпосередньо, якщо підприємство є малим, і це є можливим, або через своїх виборних представників, які повинні бути обрані негайно на загальних зборах...».

Робітничий контроль за виробництвом, збереженням, купівлею-продажем продуктів і сировини вводився у всіх промислових, торгівельних, банківських, сільськогосподарських та інших підприємствах з чисельністю працівників не менше п'яти осіб та оборотом не менше 10 тис. рублів у рік.

Надалі положення про те, що контроль здійснюється власником майна в особі народу, розвивалося і захопило всі сфери народного господарства як на мікро-, так і на макроекономічному рівні.

Останній Закон про народний контроль в СРСР, виданий 30 листопада 1979 р., передбачав, що «право контролю належить самому народу як єдиному господарю своєї країни. Поширюючись на господарське життя і соціально-культурне будівництво, на сфери виробництва і розподілу, на діяльність державного апарату, народний контроль відіграє важливу роль у вирішенні завдань і функцій Радянської соціалістичної всенародної держави» [4].

Радянські вчені того часу стверджували, що в основу цього документа покладено ідеї Леніна про народний контроль і принципи його організації, програмні установки КПРС і положення Конституції СРСР.

Як бачимо, за усіх суспільно-історичних формацій та політичних режимів контроль займав вагоме місце, адже він є тим унікальним явищем, що супроводжує будь-яку організаційну структуру, яка за відсутності контролю є некерованою.

Однак радянська наукова школа була відкинута, оскільки з початку здобуття Україною незалежності та початком ліберально-економічних реформ в країні саме слово «контроль» асоціювалося не інакше як з тоталітаризмом, притисненням свободи і демократії.

Іноземні вчення в останні десятиріччя значно збагатили вітчизняну економічну і фінансову науку, особливо якщо врахувати фактичну відсутність у наших вчених досвіду вивчення ринкових відносин. Але перед нами стоїть завдання знайти еkleктичне поєднання і способи взаємодії різних наукових течій, що дозволить розвивати дослідження фінансового контролю в ринкових умовах як на мікро-, так і на макроекономічному рівні.

Сучасна фінансова наука, на даний час, не дійшла згоди, що ж таке фінансовий контроль. Так, ми проаналізували біля 30 різних визначень, кожне з яких так чи інакше розкриває певну закономірність або сутнісну характеристику фінансового контролю.

Аналіз наведених позицій науковців стосовно визначення сутності категорій «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль», «бюджетний контроль» дозволяє систематизувати ці підходи за чотирма напрямками: процесний, інституційний, системний та функціональний.

Так представники процесного підходу, у рамках якого фінансовий контроль досліджується як елемент управлінського процесу, розглядають фінансовий контроль як вид контрольної діяльності органів державної влади та управління, суб'єктів господарювання, їх структурних підрозділів, незалежних аудиторів щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності при мобілізації, розподілі і використанні централізованих і децентралізованих грошових фондів та пов'язаних з ними матеріальних ресурсів, використання державної і муніципальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення і запобігання недолікам у роботі підконтрольних об'єктів. Такої думки притримуються Воронова Л. К., Кучерявенко М. П. [5], Плєскач В. Л. [6], Вітвицька Н. С. [7], Воронін Ю. [9], Савченко Л. А. [10], Погосян Н. Д. [11], Стефанюк І. Б. [12], Білуха М. Т. [13].

Грачова Є. Ю. [14] метою контролю з боку уповноважених державою органів і організацій за законністю дій під час формування, розподілу і використання грошових фондів держави і муніципальних утворень визначає здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян.

Представники інституційного підходу Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. [15] аналізують та досліджують норми, стандарти, процедури та правила організації та здійснення фінансового контролю як комплексну і цілеспрямовану фінансово-правову діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і спрямовану на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин.

Використовуючи системний підхід ми можемо простежити взаємодію та взаємозв'язок суб'єктів, об'єктів, видів, форм, методів та інструментів контролю на всіх рівнях управління. Завдяки цьому підходу ми можемо зрозуміти ієрархію та взаємозалежність складових фінансового контролю.

Системний підхід розглядає фінансовий контроль як частину цілісної системи управління фінансами, яка включає в себе визначення стратегічних цілей, прогноз, планування, реєстрацію даних, складання бюджету і здійснення контролю.

Шохін С. О. та Вороніна Л. І. визначають фінансовий контроль як багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду наділених контрольними функціями суспільних та державних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивної оцінки доцільності господарських і фінансових операцій, законності та виявлення резервів доходів державного бюджету і позабюджетних фондів [16].

На відміну від попередніх підходів, в межах функціонального підходу звертається увага на дослідження функціональних зв'язків та функцій окремих елементів фінансового контролю. Так, професор Дем'янишин В. Г., досліджуючи бюджетний контроль, зазначає що він є об'єктивно зумовленою складовою процесу економічної діяльності та однією з функцій управління бюджетною системою [17].

Родіонова В. М. і Шлейніков В. І. фінансовий контроль розуміють як одну із функцій системи управління фінансовими відносинами, основним завданням якої є відстеження правильності фінансування цих відносин на рівні конкретного керованого об'єкта з метою визначення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень та ступеня їх реалізації, виявлення відхилень, про які доцільно інформувати органи, які здатні вплинути на поліпшення ситуації [18].

Усач Б. Ф. зазначає, що фінансовий контроль є однією з форм управління фінансами, особливою сферою контролю, зумовленою формуванням і використанням

фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави, що передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів роботи [19].

Переважає більшість дослідників визначаючи сутність поняття «фінансовий контроль» мають на увазі саме державний фінансовий контроль. До такого висновку можна дійти зважаючи на коло суб'єктів контролю та використання дефініцій «державні органи», «органи державної влади», «громадські органи», а також направленість їх дій безпосередньо на формування, розподіл і використання централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів, управління державним та муніципальним майном тощо.

Окремі дослідники прямо зазначають те, що фінансовий контроль за своєю природою вже є державним. В табл. 1 наведені основні термінологічні визначення державного фінансового контролю. Наведені визначення понять «фінансовий та державний фінансовий контроль» не є вичерпними.

Факт відсутності загальноприйнятого трактування фінансового контролю як категорії фінансової науки науковці пов'язують з комплексним та інтегральним характером контролю, адже фінансовий контроль – це не лише перевірка дотримання фінансово-господарського законодавства, перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, ліквідація наслідків, попередження та виявлення порушень фінансової дисципліни.

Таблиця 1. Підходи до тлумачення понятійного апарату фінансового контролю

№ з/п	Термінологія	Визначення	Джерело
1	2	3	4
1.	Державний фінансовий контроль	це особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам	Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. [21]
2.	Державний фінансовий контроль	різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України	Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. [15]
3.	Державний фінансовий контроль	це заснована на нормах фінансового права система органів і підприємств по перевірці законності і доцільності дій у сфері утворення, розподілу і використання грошових фондів держави, одна із форм державного контролю, що сприяє забезпеченню законності, охороні державної власності, цільовому, ефективному і економному використанню державних коштів, яка допомагає виявити порушення встановленої державою фінансової дисципліни	Родионова В. М., Шлейников В. И. [18]

Таблиця 1. Продовження

1	2	3	4
4.	Державний фінансовий контроль	одна з найважливіших функцій державного управління, яка спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів	Шутов М. І., Бабенко В. А., Стоянова Н. М. [23]
5.	Державний фінансовий контроль	це діяльність органів державної влади та державного управління, яка полягає в контролі за дотриманням норм, стандартів і принципів управління фінансовими ресурсами держави з метою сприяння економічному, ефективному, результативному, законному та прозорому використанню цих ресурсів	Стефанюк І. Б. [12]
6.	Державний фінансовий контроль	це встановлена чинним законодавством держави діяльність органів державної влади та управління всіх рівнів з виявлення та попередження різноманітних помилок та зловживань в управлінні матеріальними ресурсами, зокрема грошовими, та контроль за використанням об'єктів державної власності у господарській діяльності; порушення фінансового законодавства; недоліків організації системи управління фінансовою та господарською діяльністю державних органів, підприємств, установ, організацій	Панкевич Л. В. [24]
7.	Державний фінансовий контроль	це функція держави, яка має змогу реалізуватися через окреслені напрями її діяльності в податковій, бюджетній, банківській сферах фінансових відносин	Савченко Л. А. [25]
8.	Державний фінансовий контроль	контроль, який спрямований на виявлення порушень в частині використання фінансових ресурсів, їх ліквідацію, обмеження та блокування протиправних фінансових операцій, а також здійснення заходів щодо відшкодування збитків, завданих державі та громадянам, у тому числі і суб'єктам господарювання	Дудко В. П. [26]
9.	Державний фінансовий контроль	це функція державного управління, яка відображається у формі контролю за рухом державних коштів, майна і управління ними та реалізується у діяльності чітко визначених органів державної влади	Миргород- Карпова В. В. [27]
10.	Державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства	це система заходів, які здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування і які спрямовані на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін та виконання бюджетів і звітування про їх виконання а також запобігання виникнення та припинення бюджетних правопорушень	Лучко М. Р., Зорій Н. М., Хорунжак Н. М. [28]
11.	Бюджетний контроль	контроль за операціями бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звітування про його виконання	Білуха М. Т. [13]
12.	Публічний фінансовий контроль	це регламентована правовим нормами діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування, інших публічних суб'єктів і недержавних організацій, господарюючих суб'єктів чи їх структурних підрозділів, фізичних осіб, наділених відповідними повноваженнями чи певними правами, що спрямована на забезпечення законності, обґрунтованості під час формування публічних фондів коштів, повноти надходження коштів у відповідні фонди, законності й ефективності їх розподілу, перерозподілу і використання, а також законності, ефективності управління державним та комунальним майном	Савченко Л. А. [10]

Це, перш за все, одна із найважливіших функцій управління суспільними фінансами, що має визначений зміст, спеціальну спрямованість та спеціальні методи здійснення.

Переважно фінансовий контроль трактується як діяльність спеціально створених державних органів, підрозділів чи аудиторських компаній з перевірки законності фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Ось досить типове визначення фінансового контролю: «Фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства» [15].

Як видно, ключовими в наведеній дефініції є слова «діяльність органів фінансового контролю» і «чинне законодавство». Вони відображають сучасні тенденції досліджень фінансового контролю, які зосереджені на контрольній діяльності виключно державних контролюючих органів, і якщо навіть це аудиторські фірми, чи незалежні аудитори, то вони покликані здійснювати перевірку дотримання виключно державних стандартів та правил.

Вітчизняні школи досліджень у сфері фінансового контролю опираються, насамперед, на того, в чий інтерес він проводиться, а сам цей процес розглядається крізь призму основних суб'єктів контролю.

На результати фінансового контролю вирішальний вплив має не лише якість контрольних дій суб'єкта контролю, а й те, яким чином оцінює і використовує отриману ним інформацію її основний споживач – власник або керівник, який ініціював контроль.

Наскільки б досконалі не були методики і інструменти контролю, будь-який контрольний захід є марною тратою часу, якщо отримана за його результатами інформація не потрібна власнику або керівнику. Тому наріжним каменем фінансового контролю є інтерес власника або найманого управлінця. Саме вони визначають методологію фінансового контролю в організації, перелік відомостей, які вони хотіли б отримати в результаті. Нарешті, саме власники реалізують отримані дані в повному обсязі і найбільш ефективно.

У зв'язку з цим ми пропонуємо ввести в науковий обіг сфери фінансового контролю термін «стейкхолдер» (англ. Stakeholder), який позначав би цю категорію суб'єктів фінансового контролю. Теорія стейкхолдерства, як одна із концепцій етики бізнесу, була розроблена Р. Фріманом у 1984 р. В українській мові для позначення терміну «стейкхолдер» прийнято вживати вираз «причетна сторона». Автори Банківської енциклопедії зазначають, що під терміном «стейкхолдер» розуміють широке коло осіб: акціонерів компанії, її кредиторів, позичальників, клієнтів, членів органів управління, співробітників компанії, представників органів влади, громадськості тощо [20].

Таким чином, під стейкхолдером пропонується розуміти власника майна суб'єкта господарювання (управлінця, якому власник передав повноваження з управління цим майном), який на підставі суспільного, державного, особистого, майнового інтересу здійснює комплекс заходів щодо недопущення найманими керівниками і працівниками порушення вимог законодавства, встановлених у рамках державного регулювання фінансової діяльності, дотримання самим стейкхолдером правил (параметрів) фінансової діяльності організації, а також досягнення запланованих фінансових результатів і вдосконалення фінансового управління.

Стейкхолдери особисто можуть отримувати необхідну контрольну інформацію. Але якщо це неможливо, враховуючи масштаби підконтрольних об'єктів, кваліфікацію стейкхолдерів або з інших причин, то вони можуть створювати спеціальні органи контролю або призначати контролерів або скористатися послугами комерційного

аудиту. Ці контролюючі суб'єкти надаватимуть стейкхолдерам необхідну інформацію відповідно до їх запитів.

Для розмежування повноважень стейкхолдерів і контролюючих суб'єктів пропонуємо під поняттям контрольної діяльності розуміти ту частину повноважень, яку стейкхолдери делегують контролюючим суб'єктам. Реалізація цих повноважень полягає в створенні умов, за яких практично неможливо порушити встановлені державою і стейкхолдерами правила, параметри або технології фінансової діяльності (оперативний контроль), та забезпечують стейкхолдерів повною, оперативною та достовірною інформацією про реальний стан дотримання цих правил, досягнення мети і завдань, поставлених ними перед підконтрольним об'єктом (ретроспективний контроль).

Також до контрольної діяльності можуть належати повноваження суб'єктів контролю щодо застосування заходів примусу з метою припинення порушень фінансової дисципліни, якщо ці порушення тривають в момент провадження контрольної діяльності. Однак ці повноваження не варто розглядати як використання інформації, отриманої в ході контрольної діяльності.

Якщо розглядати фінансовий контроль як сукупність процедур і повноважень в рамках управління, до яких належать процедури створення правил фінансової діяльності організації, контрольна діяльність і реалізація даних, отриманих від неї, то стейкхолдери мають повноваження щодо організації та здійснення контролю в повному обсязі, але при цьому тільки здійснення контрольної діяльності вони можуть делегувати призначеним контролерам або спеціально створеним підрозділам. Таким чином, контрольна діяльність виконує роль зворотного зв'язку між стейкхолдерами та підконтрольними об'єктами.

З виокремленням поняття контрольної діяльності ми визначимо роль і місце управління підконтрольним об'єктом, контролюючого суб'єкта, спеціальних державних органів і підрозділів фінансового контролю, а також аудиторських фірм (далі – контролери) в загальній системі фінансового контролю.

Отож, до основних функцій контролерів можна віднести:

- створення умов, за яких ускладнено або майже неможливо порушити визначені норми, стандарти і правила фінансової діяльності, розробка заходів щодо недопущення виникнення порушень у майбутньому, – превентивна функція;
- збір і обробка інформації про дотримання найманим керівництвом і працівниками підконтрольного об'єкта встановлених норм, стандартів та правил фінансової діяльності, про досягнення запланованих результатів, реальності і ефективності створених правил, визначених параметрів для стейкхолдера – інформаційна функція;
- припинення порушень фінансової діяльності, що тривають під час здійснення контрольної діяльності – блокувальна функція;
- застосування до винних у скоєнні порушень фінансової дисципліни посадових та матеріально-відповідальних осіб заходів фінансового та адміністративного впливу – санкційна функція.

Організація і здійснення контрольної діяльності, її методологія залежать від запиту стейкхолдера. Особливо це важливо для тих власників, які вимушені делегувати повноваження по управлінню своїм майном найманим керівникам. Перед власниками стоїть дуже важливе завдання: сформулювати у найманих керівників інтерес, який збігався б з вимогами стейкхолдерів.

Найбільш гостро ця проблема стоїть перед державним фінансовим контролем. У вітчизняному законодавстві простежується підхід поділу повноважень контролюючих органів, а не стейкхолдерів. Але ж у кожного контролюючого органу де-юре є стейкхолдер: у Рахункової палати – законодавча гілка влади в особі Верховної Ради України, у Державної аудиторської та Державної фіскальної служб – Кабінет Міністрів України, у Державної казначейської служби – Міністерство фінансів України.

Окрім того у стейхолдера виникає питання про результативність фінансового контролю. Результативність фінансового контролю полягає не тільки у якості інформації, що надається контролерами (до чого зводяться дослідження контролю сьогодні), а ще й у тому, як ці результати будуть використані стейкхолдером. Навіть найбільш достовірні та своєчасні інформації, що залишаються поза увагою, не має сенсу і перетворює працю контролерів у марну роботу. При цьому оцінювання результативності контрольної діяльності базується, перш за все, на довірі стейкхолдера до отриманої контролерами інформації.

Зважаючи на це, стають зрозумілими етичні принципи організації фінансового контролю, які повинні дотримуватись контролерами – незалежності, порядності та компетентності. Стейкхолдер воліє мати достовірні, своєчасні і повні дані, а таку інформацію йому може надати тільки контролер, який повністю відповідає перерахованим якостям.

Як підсумок, необхідно зазначити, що результативність фінансового контролю, в основному, залежить від суспільних запитів стейкхолдерів. Прагнення керівництва сприяти розвитку підконтрольного об'єкта або, навпаки, їх небажання досягати поставлених цілей і схильність до особистого збагачення, повинні віддзеркалюватися в підходах стейкхолдера до побудови системи фінансового контролю в організації. Попри це ні в якому разі не можна применшувати роль контролерів, які здобувають інформацію для стейкхолдера в рамках контрольної діяльності.

За своєю природою контроль є явищем суспільним, оскільки він виникає лише для забезпечення виконання створених людьми норм, правил і стандартів, дотримання встановлених параметрів та досягнення запланованих результатів діяльності, яким властиво піддаватися змінам, скасуванням або порушенням. Фінансові відносини своїм походженням зобов'язані виключно суспільству, саме тому вони потребують контролю.

Однією з визначальних потреб суспільства як найвищої форми соціальної організації є безпека, у тому числі й фінансова. Контроль відіграє роль зворотного зв'язку окремих членів суспільства як найвищого джерела влади у державі з найманими управлінцями, які мають забезпечити функціонування держави в межах встановлених законодавством норм та правил. Отже саме суспільство є основним стейкхолдером та формує відповідні суспільні запити відповіді на які повинен надавати фінансовий контроль.

В Україні останнім часом все частіше зустрічається термінологія «управління публічними фінансами», «публічний фінансовий контроль» тощо.

Вважаємо, що застосування слова «публічний» є не зовсім вдалим перекладом з англійської «public finance», «public control». В українській мові слово публічний пов'язаний, перш за все, з оприлюдненням певної інформації, тож публічний фінансовий контроль у такому разі не зможе охопити окремі напрямки використання коштів, що не оприлюднюються, наприклад таємні видатки на оборону держави чи національну безпеку.

Тож вважаємо за доцільне ввести до наукової термінології поняття «суспільний фінансовий контроль» та ідентифікувати його як найвищу ланку системи фінансового контролю в державі.

Суспільний фінансовий контроль здійснюється як через органи представницької демократії (парламент, місцеві ради), сформовані ними органи виконавчої влади так і через інститути громадянського суспільства.

Суспільний фінансовий контроль включає парламентський контроль, контроль органів виконавчої влади, муніципальний контроль, громадський контроль, внутрішній контроль власника.

Суспільний фінансовий контроль – це система контрольних-наглядних дій інституцій держави, підприємницького сектору та громадянського суспільства за

повнотою та своєчасністю формування суспільних доходів; законністю та ефективністю використання суспільних фінансових ресурсів, станом збереження та використання активів та ресурсів, власником яких є громадянське суспільство з метою забезпечення законності, рівності та дотримання економічних прав та свобод кожного члена суспільства.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Потенціал досліджень діяльності виключно суб'єктів фінансового контролю, які в рамках контрольної діяльності безпосередньо проводять фінансовий контроль (контролерів, підрозділів і органів фінансового контролю, а також аудиторських фірм), значно себе вичерпав. Подальший розвиток досліджень у цій царині залежить від розмежування понять «фінансовий контроль» і «контрольна діяльність» і подальших наукових розвідок закономірностей розвитку інституту стейкхолдерів.

Контрольна діяльність є лише однією зі складових фінансового контролю, нехай і дуже важливою. Тому ігнорування в наукових дослідженнях процедур формування суспільних запитів стейкхолдерів і реалізації інформації, що отримана за результатами контрольної діяльності, є головним стримуючим чинником досліджень фінансового контролю.

Такий підхід до дослідження проблем розвитку фінансового контролю знаходиться в руслі течії біхевіористичних підходів, позитивного підходу до вивчення процесів індивідуального прийняття рішень в ситуаціях ризику і невизначеності, що займають вагому роль в економічній теорії протягом останніх десятиліть.

Отож можна виокремити новий напрямок досліджень фінансового контролю. Якщо організація і здійснення контрольної діяльності досить добре вивчені і, як уже зазначено, знаходяться в стагнації, то поведінка стейкхолдерів, формування їх суспільних запитів і багато інших аспектів потребують подальшого розгляду.

Список літератури

1. Проект Конституції УНР (1920). URL: <https://constituanta.blogspot.com/2012/10/1921.html>
2. Ленин В. И. О партийном, государственном и общественном контроле. URL: <https://leninism.su/works/115-conspect/4263-partijnom-gosudarstvennom-i-obshchestvennom-kontrole.html?showall=&limitstart=>
3. Положення про робітничий контроль. URL: <https://leninism.su/works/115-conspect/4263-partijnom-gosudarstvennom-i-obshchestvennom-kontrole.html?showall=&start=1>
4. Про народний контроль в СРСР: Закон від 30 листопада 1979 р. URL: <http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex13786.htm>
5. Воронова Л. К., Кучерявенко М. П. Финансовое право: Учеб. пособие для студентов юрид. вузов и ф-тов. Харьков: Легас, 2003. С. 53.
6. Плескач В. Л., Жадько К. С. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки. Фінанси України. 2009. № 6. С. 90.
7. Державний фінансовий контроль: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. К.: КНЕУ, 2004. 408 с.
8. Воронова Л. К. Финансовое право Украины: підручник. К.: Прецедент; Моя книга, 2006. С. 82.
9. Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере. Экономист. 2001. № 1. С. 19.
10. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навчальний посібник. К.: Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

11. Погосян Н. Д. Счетная палата Российской Федерации. М.: Юристъ, 1998. С. 109.
12. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи. Фінанси України. 2009. № 11. С. 13.
13. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : Підручник. К.: Вища школа, 1994. 364 с.
14. Грачева Е. Ю. Развитие государственного финансового контроля в Российской Федерации как тенденция формирования социального государства. Государство и право. 2005. №4. С. 112.
15. Гуцаленко Л. В. Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
16. Шохин С. О., Воронина Л. И., Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит: теория и практика применения в России: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 1997. 240 с.
17. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 496 с.
18. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль: учебник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. 320 с.
19. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія. [5-е вид., перероб.]. К.: Знання-Прес, 2004. 253 с.
20. Банківська енциклопедія. Центр наукових досліджень Національного банку України / С. Г.Арбузов, Ю. В. Колобов, С. В. Науменкова, В. І. Міщенко. К.: Знання, 2011. 504 с.
21. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук. К.: НВП «АВТ лтд», 2004. 424 с.
22. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль: учебник. М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. С. 37.
23. Шутов М. І., Бабенко В. А., Стоянова Н. М. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): [монографія]. Одеса: Юридична література, 2004. 136 с.
24. Панкевич Л. В. Бюджетний менеджмент. К.: Знання, 2006. 293 с.
25. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. 408 с.
26. Дудко В. П. Контроль у системі державного регулювання економіки: теорія та організація: монографія. Чернівці: Прут, 2006. 368 с.
27. Миргород-Карпова В. В. Теоретичні засади та проблематика визначення сутності державного фінансового контролю в Україні. Правові горизонти. 2017. Вип. 5(18). С. 101.
28. Лучко М. Р., Зорій Н. М., Хорунжак Н. М. Контроль у державному секторі економіки. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 286 с.

References

1. Proekt Konstytuciyi UNR (1920). [Draft Constitution of the UPR (1920)]. Available at: <https://constituanta.blogspot.com/2012/10/1921.html>
2. Lenin, V. I. *O partijnom, gosudarstvennom i obshchestvennom kontrole*. [On Party, State and Public Control]. Available at: <https://leninism.su/works/115-conspect/4263-partijnom-gosudarstvennom-i-obshchestvennom-kontrole.html?showall=&limitstart=>
3. *Polozhennya pro robitny`chy`j kontrol`*. [Regulation on labor control]. Available at: <https://leninism.su/works/115-conspect/4263-partijnom-gosudarstvennom-i-obshchestvennom-kontrole.html?showall=&start=1>
4. Pro narodny`j kontrol` v SRSR: Zakon vid 30 ly`stopada 1979 r. [On People's Control in the USSR: Law of November 30, 1979]. Available at: <http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex13786.htm>

5. Voronova, L. K. and Kucherjavenko, M. P. (2003). *Finansovoe pravo*. [Financial Law]. Legas. Kharkiv. Ukraine.
6. Pleskach, V. L. and Zhad'ko, K. S. (2009). «Financial control in the context of transformation processes of the economy». *Finansy`Ukrayiny`*. no. 6. P. 90.
7. *Derzhavny`j finansovy`j kontrol`*. [State financial control]. (2004). Vitvy`cz`ka, N. S., Chumakova, I. Yu., Koczupatry`j, M. M., Fenchenko, M. T. KNEU. Kiev. Ukraine.
8. Voronova, L. K. (2006). *Finansove pravo Ukrayiny`* [Financial Law of Ukraine]. Precedent; Moya kny`ga. Kiev. Ukraine.
9. Voronin, Ju. (2001). «State financial control in the social sphere». *Jekonomist*. no. 1. P. 19.
10. Savchenko, L. A. (2008). *Pravovi osnovy` finansovogo kontrolyu*. [Legal bases of financial control]. Yurinkom Inter. Kiev. Ukraine.
11. Pogosjan, N. D. (1998). *Schetnaja palata Rossijskoj Federacii*. [The Accounts Chamber of the Russian Federation]. Jurist. Moscow. Russia.
12. Stefanyuk, I. B. (2009). «State financial control: problems of identification and definition of the system». *Finansy`Ukrayiny`*. no. 11. P. 13.
13. Biluxa, M. T. (1994). *Teoriya finansovo-gospodars`kogo kontrolyu i audy`tu*. [Theory of financial and economic control and audit]. Vy`shha shkola. Kiev. Ukraine.
14. Gracheva, E. Yu. (2005). «Development of state financial control in the Russian Federation as a tendency for the formation of a social state». *Gosudarstvo y` pravo*. no. 4. P. 112.
15. Guczalenko, L. V. and Derij, V. A., Koczupatry`j, M. M. (2009). *Derzhavny`j finansovy`j kontrol`*. [State financial control]. Centr uchbovoyi literatury`. Kiev. Ukraine.
16. Shohin, S. O. and Voronina, L. I., Shohin, S. O. (1997). *Bjudzhetno-finansovyj kontrol` i audit: teoriya i praktika primenenija v Rossii*. [Budgetary and financial control and audit: theory and practice of application in Russia]. Finansy i statistika. Moscow. Russia.
17. Dem'yany`shy`n, V. G. (2008). *Teorety`chna konceptualizaciya i prakty`chna realizaciya byudzhethnoyi doktry`ny` Ukrayiny`*. [Theoretical conceptualization and practical implementation of the budget doctrine of Ukraine]. TNEU. Ternopil. Ukraine.
18. Rodionova, V. M. and Shlejnikov, V. I. (2002). *Finansovyj kontrol`*. [Financial control]. ID FBK-PRESS. Moscow. Russia.
19. Usach, B. F. (2004). *Kontrol` i reviziya*. [Control and revision]. Znannya-Pres. Kiev. Ukraine.
20. *Bankivs`ka ency`klopediya*. Centr naukovy`x doslidzhen` Nacional`nogo banku Ukrayiny`. [Banking Encyclopedia. Center for Scientific Researches of the National Bank of Ukraine]. (2011). /Arbuzov, S. G., Kolobov, Yu. V., Naumenkova, S. V., Mishhenko, V. I. Znannya. Kiev. Ukraine.
21. *Derzhavny`j finansovy`j kontrol`: reviziya ta audy`t*. [State Financial Control: Revision and Audit]. (2004). / Germanchuk, P. K., Stefanyuk I. B., Ruban, N. I., Aleksandrov, V. T., Nazarchuk, O. I. NVP «AVT ltd». Kiev. Ukraine.
22. Rodionova, V. M. and Shlejnikov, V. I. (2002). *Finansovyj kontrol`*. [Financial control]. ID FBK. Moscow. Russia.
23. Shutov, M. I. and Babenko, V. A., Stoyanova, N. M. (2004). *Derzhavny`j finansovy`j kontrol` v Ukrayini (teoriya ta prakty`ka)*. [State financial control in Ukraine (theory and practice)]. Yury`dy`chna literatura. Odessa. Ukraine.
24. Pankevych, L. V. (2006). *Byudzhethny`j menedzhment*. [Budget Management]. Znannya. Kiev. Ukraine.
25. Savchenko, L. A. (2001). *Pravovi problemy` finansovogo kontrolyu v Ukrayini*. [Legal problems of financial control in Ukraine]. Irpin` : Akademiya DPS Ukrayiny`. Irpin. Ukraine.
26. Dudko, V. P. (2006). *Kontrol` u sy`stemi derzhavnogo regulyvannya ekonomiky`: teoriya ta organizaciya*. [Control in the system of state regulation of the economy: theory and organization]. Prut. Chernivtsi. Ukraine.

-
27. My`rgorod-Karpova, V. V. (2017). «Theoretical principles and problems of determining the essence of state financial control in Ukraine». *Pravovi gory`zonty`*. Issue 5(18). P. 101.
 28. Luchko, M. R. and Zorij, N. M., Xorunzhak, N. M. (2015). *Kontrol` u derzhavnomu sektori ekonomiky`*. [Control in the state sector of the economy]. TNEU. Ternopil. Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 07.10.2018 р.