

<https://doi.org/10.32849/2409-9201.2023.23.8>

УДК 35.078.3:615

**КОНТРОЛЬ ЗА ФІНАНСОВО-  
ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ  
ПІДПРИЄМСТВ**

**Наталія НИКИТЧЕНКО**

доктор юридичних наук, професор,  
професор

Державний податковий університет (Ірпінь)

<https://orcid.org/0000-0001-9545-1434>

**Олег БОДНАРЧУК**

доктор юридичних наук, професор,  
професор

Державний податковий університет (Ірпінь)

<https://orcid.org/0000-0002-3211-1843>

Наукова стаття присвячена проблемам здійснення контролю фінансово-господарської діяльності підприємств (фінансового контролю), аналізу позицій науковців та практиків в Україні та за кордоном.

Висновки дослідження ґрунтуються на положеннях нормативно-правових актів, які регулюють контроль у сфері здійснення господарської діяльності в Україні. В статті аналізується досвід окремих країн ЄС та Норвегії. Необхідність вивчення міжнародного досвіду зумовлена потребою в налагодженні європейської моделі здійснення контролю фінансово-господарської діяльності підприємств в Україні, в тому числі системи внутрішнього контролю та аудиту на рівні підприємств. Враховуючи, що адаптація законодавства до найкращої європейської практики у сфері фінансового контролю є постійним процесом, то безперервним має стати і процес підвищення кваліфікації перевіряючих (аудиторів). Цікавим для вивчення в цій частині є процес підготовки кадрів та система контролю за діяльністю бухгалтерів (бухгалтерських фірм) в Норвегії.

UDC 35.078.3:615

**CONTROL OVER THE FINANCIAL  
AND ECONOMIC ACTIVITIES OF  
ENTERPRISES**

**Nykytchenko, Nataliia**

Doctor of Law Sciences, Professor,  
Professor

State Tax University (Irpin)

**Bodnarchuk, Oleh**

Doctor of Law Sciences, Professor,  
Professor

State Tax University (Irpin)

The scientific article is devoted to the problems of the financial and economic activity control of enterprises (financial control), analysis of the positions of scientists and practitioners in Ukraine and abroad.

The conclusions of the research are based on the provisions of the legislative acts which regulate control in the sphere of economic activity in Ukraine. The experience of individual EU countries and Norway was analyzed in the article. The necessity of international experience studying is caused by need to establish a European model of control over the financial and economic activities of enterprises in Ukraine, including a system of internal control and audit at the enterprise level. Taking into account that the adaptation of legislation to the best European practices in the sphere of financial control is a continuous process, the process of professional development of auditors (auditors) should become continuous as well. The preparation of control system and personnel training process of accountants (accounting firms) in Norway is interesting to study in this regard.

В статті запропоновано, при проведенні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, застосовувати господарсько-правовий підхід. А саме метод балансу інтересів, що враховує конституційні права, обов'язки суб'єктів господарювання та учасників господарських відносин з ними, створює рівний, збалансований підхід до регулювання горизонтальних та вертикальних відносин, до будь-яких різновидів організаційно-господарських відносин, а також різного виду контролю, в тому числі і державного. Контроль є заключним елементом управління, який встановлює ступінь відповідності стану та діяльності об'єкта управління прийнятим рішенням, правовим, економічним, технічним і моральним нормам. Добре налагоджений контроль дає можливість працювати за принципом зворотнього зв'язку, що підвищує надійність управління, дозволяє своєчасно виявляти та усувати наявні недоліки, вживати заходів, що унеможливають їх повторення. Тому для українського законодавця важливо вчасно оновлювати інструменти контролю для здійсненням фінансово-господарської діяльності підприємств з огляду на вимоги сьогодення, потреби економіки та суб'єктів господарювання. Тобто, використовуючи найкращі європейські практики, слід створювати або удосконалювати нормативно-правове та організаційне підґрунтя для проведення фінансового контролю як на макроекономічному рівні, так і на рівні підприємств.

Ключові слова: фінансово-господарська діяльність, контроль, державне підприємство, звітність підприємства, державний контроль, державний нагляд, аудитор, орган державного контролю, суб'єкт господарювання, конфлікт приватних і публічних інтересів

Контроль фінансово-господарської діяльності підприємств є одним із ключових елементів у системі забезпечення ефективної реалізації державної економічної політики в інтересах держави та суспільства. Якщо державна політика є невиваженою, побудована на засадах корумпованості державного апарату та тінізації економіки це, зазвичай, призводить до тяжких соціально-економічних наслідків, економічної і соціальної кризи. І навпаки, якщо державна установа, що здійснює нагляд за суб'єктами господарювання робить це з метою сприяння

In the article it is proposed to apply economic and legal approach in the control of financial and economic activity of enterprises. Namely, the method of balance of interests, which allows for maximum consideration of the constitutional rights, obligations of business entities and participants of the economic relations creates an equal, balanced approach to the regulation of horizontal and vertical relations, any type of organizational and economic relations, as well as various types of control, including state control. Control is the final element of management, which establishes the degree of compliance of the state and activities of the object of management with the decisions made, legal, economic, technical and moral standards. Well-established control makes it possible to work on a feedback basis, which increases the reliability of management, allows timely identification and elimination of existing shortcomings, and takes measures to prevent their recurrence. Therefore, it is important for the Ukrainian legislator to update the control tools for the financial and economic activities of enterprises in a timely manner, taking into account the requirements of the present and the needs of the economy and business entities. Therefore, the regulatory and organizational framework for financial control should be created or improved, both at the macroeconomic level and at the level of enterprises by using the best European practices.

Keywords: auditor, business entity, company reports, control, financial and economic activity, private and public interests' conflict, state control, state control body, state enterprise, state supervision

фінансовій стабільності підприємств, товариств, інших суб'єктів господарювання, в тому числі і державних, то контроль починає виконувати основну свою функцію, а саме забезпечення господарського правопорядку в сфері економіки.

Проблемні питання щодо державного контролю та нагляду у різних сферах економіки відображені у працях сучасних дослідників господарників.

Так, Н.В. Никитченко розглянула державний контроль як складову забезпечення господарського правопорядку [1]; І.О. Зискінд вивчав господарсько-правовий аспект регулювання та нагляду (контролю) у сфері страхування: досвід України та зарубіжних країн [2]; В. П. Попелюк досліджував правове регулювання відносин контролю у сфері господарювання [3]. Вказані вище праці дозволили з'ясувати специфіку здійснення контролю у сфері господарювання та окреслити наявні проблеми у цій сфері.

Метою наукового дослідження є визначення особливостей правового регулювання контролю фінансово-господарської діяльності підприємств в Україні, вивчення зарубіжного досвіду та формування пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства.

Слід сказати, що за останнє десятиліття в Україні підходи до здійснення саме державного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств постійно змінювалися, а його інструментарії приводилися у відповідність до найкращих європейських практик.

Це повзано з тим, що державний контроль у сфері господарської діяльності, як складова державного управління, необхідний сучасному суспільству для виявлення конфлікту приватних і публічних інтересів, розв'язання протиріч і забезпечення збалансованого суспільного розвитку. Відповідно такі гасла як «контроль - це засіб тиску на суб'єктів господарювання» є не коректним, оскільки за своєю природою останній виконує іншу функцію. В цій частині важливо керуватися та застосовувати на практиці саме господарсько-правовий підхід, який базується на застосуванні методу балансу інтересів у вирішенні будь-яких проблем та врегулюванні проблемних ситуацій при проведенні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств. Це забезпечує застосування рівного, збалансованого підходу до регулювання горизонтальних та вертикальних відносин, до будь-яких різновидів організаційно-господарських відносин, а також різного виду контролю в тому числі і державного. Реалізація такого підходу забезпечується в першу чергу за рахунок дотримання конституційних прав і обов'язків суб'єктів господарювання та учасників господарських відносин з ними, а також за допомогою застосування господарсько-правових засобів, що ґрунтуються на розгляді функціональної діяльності органів державного управління як послуг, а суб'єктів господарювання як клієнтів, що їх отримують. По суті мова йде про зміну спрямованості правового регулювання з адміністрування реалізації публічних інтересів на сприяння суб'єктам господарювання в здійсненні господарської діяльності. Основними напрямками розвитку законодавства, що регулює відносини державного контролю, у цьому контексті мають стати забезпечення якості публічних послуг та захист прав і законних інтересів суб'єктів господарювання.

В даний час пошук конкретних засобів підвищення ефективності державного контролю, аудиту, господарського контролю вимагає спеціальних правових, саме господарсько-правових досліджень взаємних прав і обов'язків органів контролю (на будь-якому рівні) з суб'єктами господарювання, а також вивчення зарубіжної практики.

В цій частині цікавим є досвід Румунії. Наприклад, румунські аудиторі здійснюють три функції, зокрема: 1) послуги з надання гарантій (як правило фінансові аудити), 2) послуги консультування (як правило аудити ефективності), 3) порівняльний аналіз (аудити відповідності). Так, послуги з надання гарантій передбачають об'єктивну оцінку, яку дають аудиторі щодо структурної одиниці, операції, функції, процесу, системи чи інших предметів розгляду. Під час надання гарантій обов'язково беруть участь три сторони: 1) суб'єкт діяльності (особа або група, безпосередньо пов'язані зі структурною одиницею, операцією, функцією, процесом, системою або іншим предметом розгляду); 2) аудитор (особа або група, що виконує оцінку); 3) користувач (особа або група, яка використовує результати оцінки). Послуги консультування – це вивчення проблематики з метою надання рекомендацій та

інформаційно-довідкові послуги, утримання і обсяг яких узгоджуються із замовником. У процесі надання послуг консультування беруть участь дві сторони: аудитор (особа або група, що надає консультації) та замовник аудиторського завдання (особа або група, яка бажає і отримує консультації). Послуги консультування спрямовані приносити додаткову користь і допомагати удосконалювати процеси, управління ризиками та заходи контролю в організації, причому аудитор не бере на себе відповідальності за управління. Щодо аудиту ефективності, то тут є певні проблеми, оскільки керівники підприємств починають віддавати перевагу послугам із надання консультацій. Це пов'язано з тим, що під виглядом замовлення консультацій керівники підприємств намагаються перекласти на аудитора відповідальність за прийняття управлінських рішень [4].

Враховуючи, що контроль допомагає удосконалювати різні процеси на підприємстві ми можемо говорити, що контроль – це управлінська функція. Як правило, контроль складається з таких елементів як виявлення й аналіз фактичного стану справ, співставлення останніх із запланованими цілями, оцінки контрольованої діяльності та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень. Проте слід пам'ятати, що контроль не може бути суто фіскальною функцією хоча б тому, що на підставі останнього, як правило, визначаються перспективи, планується подальша робота на підприємстві, сплачуються податки тощо. Ефективно управляти – це означає управляти на основі достовірної інформації про ті чи інші явища, своєчасно помічати помилки та їх корегувати, що дає змогу приводити певні управлінські рішення у відповідність до об'єктивних вимог сучасності. Наприклад, аудитор мусить враховувати у своєму звіті причинно-наслідкові зв'язки, запровадити необхідні коригувальні заходи, в повній мірі дослідити власне причини, які лежать в основі порушень, що були допущені підприємством. Адже в іншому випадку повторне виникнення правопорушення матиме велику ймовірність. Тобто недбалість або звичайна некомпетентність аудиторів може мати руйнівні наслідки для підприємства. Відповідно велике значення має як рівень компетентності перевіряючих (аудиторів) так і ефективність застосованих ними інструментів контролю.

Слід сказати, що більшість європейських країн тримають ці питання на контролі. Наприклад, орган фінансового нагляду Норвегії (Finanstilsynet) веде публічний реєстр уповноважених державою бухгалтерів і бухгалтерських фірм. Сертифіковані бухгалтери повинні мати ступінь бакалавра економіки та адміністрування або бухгалтерського обліку та аудиту, або ступінь магістра економіки та адміністрування, бухгалтерського обліку та аудиту чи інший аналогічний ступінь магістра. Освіта для бухгалтера повинна включати курси з предметів, які лежать в основі професійної діяльності бухгалтера. Кандидати зі ступенем бакалавра, повинні мати принаймні три роки різноманітного досвіду, що стосується їх професійної практики. Також, протягом двох років необхідно пройти стажування в бухгалтерській фірмі. Для аудиторів, відповідно до Закону про аудиторів, аудиторська практика прирівнюється до практики бухгалтерської фірми [5].

З іншої сторони контроль є заключним елементом у ланцюгу функцій управління. Це процес встановлення ступеня відповідності стану та діяльності об'єкта управління прийнятим рішенням, правовим, економічним, технічним і моральним нормам. Добре налагоджений контроль дає можливість працювати за принципом зворотнього зв'язку, що підвищує надійність управління, дозволяє своєчасно виявляти та усувати наявні недоліки, вживати заходів, що унеможливають їх повторення. Тому для держави важливо контролювати не лише якість підготовки кадрів, а й організувати ефективний нагляд за перевіряючими, аудиторами, аудиторськими фірмами тощо. Дієві заходи в цій частині дозволяють уникати правопорушень з боку представників органів контролю і захищати права та законні інтереси суб'єктів господарювання.

Наприклад, в Україні є непоодинокі приклади, коли контролюючий орган не зазначає чіткої підстави для звернення до суб'єкта господарювання або взагалі не переймається належним обґрунтуванням таких запитів. Відповідно суб'єкти господарювання вимушені постійно звертатися за захистом своїх прав до суду. Судова практика Верховного Суду

свідчить, що суди критично ставляться до таких запитів і доходять висновку, що без повідомлення фактів, які стали підставою для направлення запиту, наприклад платнику податків, не має об'єктивної можливості надати будь-які пояснення та їх документальне підтвердження.

При цьому судами наголошується, що запит вважається коректним якщо в ньому є конкретизація господарських операцій та сум стосовно яких виявлено розбіжності, чіткі посилання на конкретну податкову звітність та підстави, з якими податковий орган пов'язує наявність у платника податків недостовірних даних у податковій звітності або чітко окреслені обставини, які свідчать про порушення платником податків податкового законодавства [6].

З іншої сторони низька кваліфікація перевірючих (аудиторів), відсутність у них належних знань норм процесуального права призводить до того, що у суді факт правопорушення не може бути доведений. Справа в тому, що завдання перевірючих на стадії проведення фінансово-господарського контролю за своєю природою аналогічне завданню слідчого на стадії попереднього слідства. І в подальшому повнота предмета доказу на стадії судового провадження залежатиме від того, які обставини були визнані юридично важливими представниками органу контролю в ході проведення контрольного заходу. Наприклад, якщо перевіряючі не оцінили зібраний фактичний матеріал про правопорушення з дотриманням вимог доказового права або вчасно не закріпили доказу того чи іншого правопорушення у матеріалах справи на стадії перевірки, то після її завершення виправити помилку практично неможливо.

Відповідно перевіряючі, при проведенні контрольних заходів, повинні 1) виявити усі юридично важливі факти; 2) послідовно перевіряти звітність від документів до реєстрів і від реєстрів – до звітності, що дозволяє виявити факти правопорушення; 3) збирати лише такі докази, які в майбутньому можуть бути визнані судом такими, що відповідають вимогам процесуального законодавства [7].

В цій частині цікавим є досвід Норвегії. Зокрема, Finanstilsynet здійснює нагляд у різних сферах нагляду: 1) нагляд за брокерською діяльністю з нерухомим майном, що належать компанії, які мають ліцензію на брокерську діяльність з нерухомим майном; 2) за допомогою документального нагляду контролюється дотримання ліцензійних вимог і вимог законодавства; 3) фінансовий нагляд здійснюється за допомогою документального нагляду за поданою звітністю. Finanstilsynet перевіряє річну звітність (як на рівні групи, так і на рівні компанії), піврічну звітність та іншу фінансову звітність емітентів оборотних цінних паперів, які є або прагнуть бути зареєстрованими на регульованому ринку, відповідно до закону або інших нормативно-правових актів. Нагляд за бухгалтерськими фірмами охоплює виконання ними зобов'язань. При цьому якщо Finanstilsynet виявить, що помилки та недоліки є настільки серйозними, що повноваження як бухгалтера або бухгалтерської фірми необхідно відкликати, то скоріш за все Finanstilsynet повідомить об'єкт контролю, що буде прийнято рішення про відкликання повноважень [8].

Вивчення результатів наукових досліджень, положень окремих нормативно-правових актів, практики застосування та зарубіжного досвіду дозволяє зробити такі висновки.

1) ототожнення контролю з суто фіскальним реагуванням у відношенні до підконтрольних об'єктів спотворює зміст його організаційно-господарської природи, що в першу чергу ставить мету не покарати, а досягти його ефективного функціонування.

2) прагнення України вступити до Європейського Союзу зобов'язує її привести у відповідність до вимог ЄС економічний простір в тому числі і здійснення державного фінансового контролю. Враховуючи, що останнє передбачає зміни в процедурах, підходах і механізмах усієї системи необхідно реформувати здійснення контролю фінансово-господарської діяльності підприємств з врахуванням найкращих європейських практик.

3) Становлення фінансового контролю не можливе без кваліфікованого персоналу, відповідно питанню підвищення кваліфікації фахівців органів контролю в країнах ЄС, в Норвегії приділяється значна увага. Для України в цій частині, цікавим є досвід навчання бухгалтерів та сертифікація аудиторів.

4) Для практичного запровадження заходів щодо реформування контролю та нагляду у сфері господарювання в Україні потрібно створити нормативно-правове та організаційне підґрунтя та постійно удосконалювати інструменти фінансового контролю та аудиту як на макроекономічному рівні, так і на рівні підприємств.

#### Посилання:

1. Никитченко Н.В. Державний контроль як складова забезпечення господарського правопорядку: проблеми теорії і практики : моногр. / Н.В. Никитченко. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2014. 342 с.
2. Зискінд І. О. Господарсько-правовий аспект регулювання та нагляду (контролю) у сфері страхування: досвід України та зарубіжних країн : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / І. О. Зискінд; кер. роботи О. П. Подцерковний; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2011. 20 с.
3. Попелюк В.П. Правове регулювання відносин контролю у сфері господарювання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / В. П. Попелюк; кер. роботи О. П. Подцерковний; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса, 2011. – 18 с.
4. ЗВІТ про участь представника Держаудитслужби у 50-му та 51-му засіданнях практикуючого співтовариства з внутрішнього аудиту РЕМPAL URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1712> (дата звернення: 24 квітня 2023 року)
5. Lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven). URL: [https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2022-12-16-90/KAPITTEL\\_3#%C2%A73-2](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2022-12-16-90/KAPITTEL_3#%C2%A73-2) (дата звернення: 30 квітня 2023 року)
6. Постанова ВС від 14.02.2020 по справі №820/2763/16, Постанова від 28.03.2019 по справі №813/1259/18, Постанова по справі №804/2612/16 від 24.04.2018). Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua> (дата звернення: 30 березня 2023 року)
7. Никитченко Н. В. Методи виявлення юридично важливих фактів при проведенні податкового контролю [Текст] / Н.В. Никитченко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 49. – С. 237–241.
8. Ulike tilsynsmetoder regnskapsførere og regnskapsførerselskaper. URL: <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/arkiv-fellessider-tilsyn/ulike-tilsynsmetoder-regnskapsforere-og-regnskapsforerselskaper/> (дата звернення: 25 квітня 2023 року)

Статтю було подано	23.05.2023	The article was submitted
Статтю було доопрацьовано	29.06.2023	The article was revised
Статтю було прийнято	17.07.2023	The article was accepted