

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

КУПЕР Олег Дмитрович

**Державний фінансовий контроль: сучасний стан та
перспективи розвитку/ State financial control: current state
and development prospects**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Аудит та державний фінансовий контроль

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОАДФКм-21
О.Д. Купер

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	7
1.1.Сутність, функції і принципи державного фінансового контролю	7
1.2. Предмет та об'єкти державного фінансового контролю	15
1.3. Нормативно-правові основи здійснення державного фінансового контролю в Україні	18
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	25
РОЗДІЛ 2.ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	26
2.1. Суб'єкти державного фінансового контролю та їх повноваження	26
2.2. Види та форми державного фінансового контролю	33
2.3. Оцінка здійснення державного фінансового контролю в Україні	40
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	46
РОЗДІЛ 3.ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	47
3.1. Впровадження позитивного іноземного досвіду організації і реалізації державного фінансового контролю в Україні	47
3.2. Основні напрями та перспективи розвитку системи органів державного фінансового контролю	54
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	61
ВИСНОВКИ.....	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	65

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВОК-Вищий орган контролю

ДАСУ-Державна аудиторська служба України

ДК-державний контроль

ДКСУ-Державна казначейська служба України

ДПСУ-Державна податкова служба України

ДФК-Державний фінансовий контроль

МФУ-Міністерство фінансів України

НБУ-Національний банк України

РП-Рахункова палата

ФК-Фінансовий контроль

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Реалії сьогодення, у яких знаходиться українська економіка, ускладнені негативними явищами, серед яких: війна з росією, пандемія COVID-19, розвиток тіньової економіки, виникнення нових схем здійснення економічних злочинів тощо, які негативно відображаються на загальній економічній ситуації у країні та висувують на головне місце гостре питання - забезпечення ефективності ДФК в Україні тому, що саме він виступає основоположним важелем сталого розвитку країни завдяки забезпеченню результативного і законного управління державними фінансовими ресурсами. Застарілі форми ДФК не надають можливостей державі оперативно та ефективно позначатися на процесах, які відбуваються в економічному просторі країни, забезпечувати концентрацію контрольних дій на найбільшій пріоритетній напрямі фінансової діяльності, що призводить до зменшення ефективності контрольних функцій держави. Саме тому актуальною і вкрай необхідною у наш час є розбудова в Україні ефективної системи ДФК .

Аналіз досліджень та публікацій. Теоретичні аспекти та проблеми здійснення ДФК досліджували у наукових працях такі зарубіжні і вітчизняні вчені, як: Л. Гуцаленко, В. Базилевич, М. Білуха, Є. Калюга, Ф. Бутинець, О. Гетманець, І. Іванова, Л. Дікань, М. Кульчицький, Г. Дмитренко, Н. Дорош, Д. Олійник, І. Дрозд, Т. Єфименко, Л. Каленський, В. Кміть, М. Романів, О. Ковалюк, М. Крупка, А. Мамишев, В. Мельничук, Б. Усач, О. Підхомний, В. Піхоцький, Є. Романів, Н. Рубан, І. Стефанюк, М. Сивульський, О. Шашкевич, Ф. Ярошенко Ю. Футоранська та ін.

Мета та завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження системи фінансового контролю, охарактеризувати сучасні можливості здійснення ДФК в Україні, а також окреслити його подальші перспективи.

Мета даного дослідження зумовлює необхідність вирішення таких завдань:

- узагальнити теоретичну базу функціонування ДФК
- охарактеризувати суб'єкти ДФК в Україні
- проаналізувати систему організації ДФК України
- узагальнити іноземний досвід організації і реалізації державного фінансового контролю
- сформулювати напрямки та перспективи розвитку ДФК в Україні.

Об'єктом дослідження є ДФК як одна із форм здійснення державної влади.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти функціонування системи ДФК.

Методи дослідження. Методологічну основу роботи складають загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань використані такі методи: аналіз, узагальнення, синтез, порівняння та інші. При визначенні основних понять дослідження використовується формально-логічний метод. Безпосередньо на основі порівняльно-правового методу досліджено організаційно-правові основи здійснення ДФК. Зокрема, системно-функціональним методом визначено форми і методи проведення ДФК. На основі причинно-наслідкового аналізу окреслено напрями удосконалення проведення ДФК в Україні. За допомогою методів групування і прогнозування сформовано відповідні висновки проведеного дослідження.

Наукова новизна дослідження. Наукова новизна магістерської роботи полягає: у систематизації нормативних документів проведення ДФК; у визначенні чинників та явищ, які перешкоджають дієвому проведенню ДФК; у формулюванні напрямів удосконалення ДФК в Україні, що включають новітні соціально-економічні і політико-правові умови і потреби українського суспільства, а також позитивний іноземний досвід організації і реалізації ДФК.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що на основі аналізу нормативно-правової бази, здобутків вітчизняної й зарубіжної політико-управлінської і фінансово-економічної думки, в магістерській

сформульовано шляхи удосконалення ДФК в Україні, застосування яких сприятиме усуненню перешкод, які існують у цій сфері, поліпшить результативність роботи відповідних профільних органів влади.

Структура роботи складається із вступу, трьох розділів, висновків, 5 таблиць, 14 рисунків, переліку літературних джерел 81 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність, функції і принципи державного фінансового контролю

Згідно Господарського кодексу України держава здійснює контроль і нагляд за господарською діяльністю [1]. Тобто, за допомогою контролю держава впливає на ефективність і результативність господарської діяльності.

Аналіз публікацій, присвячених дослідженню ДФК показав неоднозначність наукових думок щодо трактування поняття «державний фінансовий контроль». Перш ніж перейти безпосередньо до дослідження механізму ДФК, доцільно чітко визначити поняття контроль та його походження.

Термін «контроль» найчастіше асоціюється з системою спостереження і перевірки будь-чого. Поширене доктринальне положення, що стосується змісту слова «контроль» має французьке коріння «controle» – перевірка, яке утворилося від латинського «contra» і полягає у формулюванні таких понять: «протилежний», «проти», «протидія», «протилежність» [2, с.115]

Науковці по-різному підходять до формулювання поняття «контроль», підкреслюючи різні риси та властивості контролю. Автори визначають «контроль» по-різному: як засіб, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, явище, метод тощо. Велика кількість з них погоджується із думкою, що контроль відноситься до функцій управління і відображує собою систему спостереження дію керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінських рішень. Саме тому слід розглянути різні точки зору науковців з цього питання. У табл. 1.1 представлено різноманітні точки зору сучасних учених та практиків щодо тлумачення сутності поняття «контроль».

Таблиця 1.1.

Тлумачення сутності поняття «контроль»

Автори	Визначення «контроль»
1	2
М. Ю. Павлюк	«як елемент управління, є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності контрольних об'єктів вимогам, встановленим параметрам» [3, с. 43]
О. Василик	«це функція управління, яка передбачає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання» [3, с. 43]
І. К. Дрозд В. О. Шевчук	«виявлення відхилення між тим, що є (факт), і тим, що має бути (норма, закон)» [4, с. 178]
В.Ф.Піхоцький	«це загальна функція управління, яка відповідає за нагляд та перевірку відповідності функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів їх виконання, виявлення допущених відхилень від відповідних нормативних документів (законів, стандартів, наказів) і принципів організації та регулювання діяльності, на яку спрямована перевірка» [5, с. 83]
Т. М. Білуха	«це система нагляду та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийняти управлінським рішенням, встановлення результатів, виявлення відхилень допущених у процесі таких рішень» [6, с. 143]
О. А. Шевчук	«це протиставлення, яке висувається проти тверджень, що знаходяться в документах» [7, с. 15]
О.Л.Шашкевич	«це особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає виявлення відхилень від правових норм, які визначають порядок використання фінансових ресурсів господарюючими суб'єктами, здійснення контрольних заходів за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень щодо використання фінансових ресурсів, усунення їх наслідків, блокування незаконних фінансово-господарських операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам, розроблення заходів щодо запобігання виявленим порушенням у майбутньому» [8, с. 545]
Т.О. Коломоець	«функція управління, засіб виконання завдань управління, особливість якого полягає в тому, що він має активний характер, тобто суб'єкти контролю наділені правом втручання в діяльність підконтрольних об'єктів» [9, с. 128].
В.К. Колпаков	«організаційно-правовий засіб забезпечення законності й дисципліни, який характеризується спостереженням і перевіркою діяльності об'єкта контролю та фактичної відповідності тих чи інших дій вимогам чинного законодавства з можливістю втручатися в оперативно-господарську діяльність для усунення виявлених недоліків зі спроможністю притягнення порушників до відповідальності» [10, с. 283].

Невід'ємним елементом забезпечення подібної функції органів владних повноважень, як публічне адміністрування, є контроль та його похідне поняття -

державний контроль. ДК формується із сутності влади і держави, як один з елементів цих категорій, має своє місце у публічному адмініструванні, що визначається функціями управління, метою та ієрархією державної влади.

ДК варто розуміти як багатозначне явище, з врахуванням на пряму в котрому він застосовується та на якому рівні. Виходячи з цього, він інтерпретується і як функція, і як процес, і як вид суспільних відносин. Поняття «державного контролю» можна розглядати у широкому та вузькому значеннях. «Вузьке» поняття застосовується для визначення державного контролю як функції держави, одного з напрямів її діяльності, «широке» - розкриває зміст даного поняття, характеризує його наче певні суспільні відносини, що виникають поміж певними суб'єктами стосовно деякого об'єкта із приводу дотримання норм права, котрі регулюють такі відносини.

Огляд відповідної літератури свідчить, що для ґрунтового дослідження ДФК необхідно проаналізувати поняття фінансовий контроль. Фінансовий контроль є універсальним явищем та має місце в усіх сферах суспільного відтворення. Сутність фінансового контролю розкривається у взаємозв'язку зі сферою застосування та сферою функціонування фінансів. Суть ФК в контролі за фінансово-господарською діяльністю об'єкта контролю, що акумулює та витрачає кошти у публічних цілях або ж використовує публічне майно чи інші фінансові ресурси.

Важливо також зазначити, що «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль» - це два різні поняття. На думку Стефанюка І.Б., «перше - суто наукове поняття, друге - вид діяльності певної групи суб'єктів контролю. Оскільки фінансовий контроль, як вид діяльності самостійно не існує, говорити про його розвиток можна лише коли, він має ознаки виконавця. Кожен суб'єкт фінансового контролю трансформує його для власних потреб» [11, с. 13].

У табл. 1.2 розглянуті різноманітні погляди на тлумачення сутності ДФК.

Таблиця 1.2

Тлумачення сутності «ДФК»

Автори	Визначення «ДФК»
1	2
Л.В. Гуцаленко	«це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному суб'єкті» [12, с. 6]
Є. В. Калюга	«ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні» [13, с. 34]
І. Б. Стефанюк	«є інструментом забезпечення дотримання правил ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності, соціальних гарантій та своєчасної виплати заробітної плати, стандартів ціноутворення і встановлення тарифів, платіжної дисципліни, запобігання фіктивним фінансовим операціям і фактам відмивання брудних грошей, попередження та усунення фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів, що передані суб'єктам господарювання, фінансових ресурсів, які ці суб'єкти додатково отримують за пільгами з оподаткування, а також забезпечення дотримання порядку й процедур державних і комунальних закупівель, виявлення нецільового й неефективного використання майна державної та комунальної власності, нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду» [14, с. 76]
Л.В. Дікань	«системою безупинних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління органами державного фінансового контролю з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом» [15, с. 13].
Германчук П.К., Стефанік І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І.	«комплекс цілеспрямованих заходів органів, їхніх підрозділів чи службових осіб, які здійснюють ДФК у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства» [16, с.34]

Слід зазначити, що в чинному вітчизняному законодавстві не зазначене офіційне закріплення поняття «ДФК». Наприклад, спеціальний Закон України від 26.01.1993 р. «Про основні засади здійснення ДФК в Україні» регламентує, що ДФК забезпечується органом ДФК через проведення інспектування, державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та моніторингу закупівлі [17], але не містить його дефініцію, не керується поняттями

«зовнішній», «внутрішній» ДФК. Наслідком є проблема нечіткості використовуваного у теорії та практиці понятійного апарату, що призводить до певного нерозуміння та двозначності.

Основна мета ДФК - виявлення порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економії в процесі формування й використання державних матеріальних і фінансових ресурсів, відхилень від стандартів, норм на найбільш початковій стадії; притягнення до відповідальності, забезпечення компенсації заподіяних збитків; попередження виникнення фінансових правопорушень; вжиття заходів стосовно запобігання даним порушенням у майбутньому.

Головні завдання ДФК це забезпечення фінансової дисципліни, законності, ефективності і раціональності у ході формування, володіння, розподілу, відчуження та використання активів, що належать державі. Основними критеріями ефективності фінансового контролю є результативність, економічність, дієвість.

Основні функції ДФК відображені на рис.1.1.

Функції ДФК		
Інформаційна (інформація, отримана внаслідок його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття відповідних заходів реагування відповідно до встановлених державою норм)	Профілактична (виявлення умов, що сприяють порушенню стандартів і норм, встановлених нормативно-правовими актами та законами; встановлення осіб, винних у фінансових порушеннях та притягненні їх до відповідальності; виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і	Мобілізуюча (усунення суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно-правових заходів відносно недопущення фінансових експесів на нових суб'єктах державного управління).

Рис.1.1. Функції ДФК

Таким чином, функції фінансового контролю розкривають сукупність економічних взаємовідносин між суб'єктами контролю (державними органами влади, юридичними та фізичними особами) з приводу здійснення контрольних

заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання й ефективного використання бюджетних коштів.

Однією з основних умов ефективності організації фінансового контролю є дотримання принципів, що охоплюють контрольні процедури загалом. Фінансовий контроль, будучи різновидом державного контролю загалом і однією з функцій управління, базується на загальних принципах державного управління. Науковці поділяють принципи фінансового контролю на організації та методологічні принципи, принципи здійснення.

До методологічних принципів, на думку О.Ю. Большакової та Г.О. Кравченко, «належать: незалежність, демократизм, об'єктивність, гуманізм, пріоритет прав людини та громадянина, законність, гласність, професіоналізм, систематичність і конфіденційність» [18, с. 44].

До принципів організації М.М. Мартиненко відносить результативність, адресність, гнучкість, своєчасність та економічність [19, с. 258].

На наш погляд, принципи державного фінансового контролю, перш за все, мають визначатися принципами державного управління. Незважаючи на те, які органи здійснюють контрольну функцію й у якому розмірі, контрольна діяльність має базуватися на єдиних принципах та в її основу покладаються завдання підвищення ефективності управління.

Функції контролю базуються і на загальних принципах управління, і властивих їм принципах. До загальних належать принципи ієрархічності, тобто підпорядкованість вищому органу виконавчої нижчого органу; законності; підпорядкованості державного управління верховенству прав і свобод людини. Враховуючи завдання, що стоять перед державним фінансовим контролем, можна виділити основні власні принципи контролю: систематичність, об'єктивність, гласність, дієвість, регулярність.

Принципи за Лімською декларацією відображені на рис.1.2.

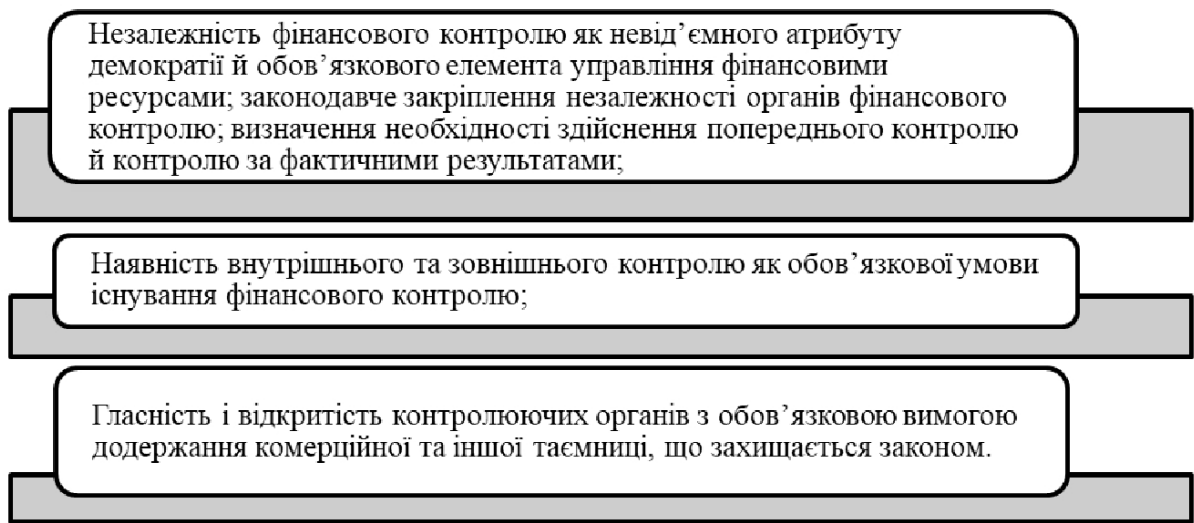


Рис. 1.2. Принципи фінансового контролю Лімської декларації [20, с. 46].

З позицій системності побудова системи ДФК передбачає використання організаційно-функціонального підходу. У даному випадку шляхи до організації ДФК варто розглядати з позицій організаційних принципів таких як: якості ДФК, визначення провідної ланки, сконцентрованості дій, комплексності, організаційної динамічності, поетапності розвитку, завершеності контрольних заходів, системності в організації діяльності органів ДФК.

Принцип якості ДФК полягає в результативності проведення контрольних заходів та забезпеченні результативності.

Використання принципу сконцентрованості дій сприяє зосередженню діяльності контролюючих органів у єдиній системі задля досягнення загальної мети.

Принцип комплексності дій передбачає підвищенню дієвості системи ДФК. Відповідно до даного принципу дієвий спосіб побудови раціональної системи ДФК полягає у визначенні організаційних дій таких, які необхідно здійснити в першу чергу, та відсторонення тих, які можуть бути реалізовані в другу, третю чергу [21, с. 69].

Принцип системності сприяє охопленню державним фінансовим контролем системи формування та витрачання державних коштів, здійснення

ДФК на всій території держави згідно єдиних вимог, також входження усіх державних фінансових органів у єдиний інформаційний простір.

Вагоме місце серед організаційних положень займають принципи послідовного розвитку, завершеності контрольного заходу, організаційної динамічності, оскільки реалізація цих принципів надає змогу поступово розширювати організаційну структуру ДФК.

Принцип завершеності контрольного заходу полягає у проведенні контрольних заходів, які б виключали можливість дублювання фактів, повторних перевірок. Необхідно однозначно визначити, слідом за яким контрольним заходом об'єкт є перевіреною, чи маємо змогу у нормативному порядку використовувати результати попереднього контролю, чи присутня необхідність проводити додаткові заходи. Також варто вирішити, чи достатньою підставою є результати контролю для притягнення до кримінальної відповідальності. Варто зазначити, що для вирішення питання необхідно розробити нормативні акти, які б регулювали періодичність і завершеність контролюючого заходу, можливі терміни запровадження «без перевірного періоду», коли контролюючі органи не впроваджуватимуть додатковий контроль у якій-небудь формі.

З огляду на принципіальні тенденції здійснення ДФК на державному й місцевому рівнях важливими є закріплення на рівні законодавства зазначені принципи.

Отже, ДФК є складовою частиною фінансового контролю і одним з видів державного контролю, його варто розглядати як одну із форм управлінської діяльності, як самостійну функцію управління, яка має цільову спрямованість, певний зміст і способи його здійснення. Розглянувши сучасні тенденції здійснення ДФК, визначаємо, що вагома кількість принципів, на практиці не береться до уваги, призводячи недоліки у цій системі. Усі недоліки можна об'єднати у три основних групи: недоліки організаційного характеру, недоліки правового характеру, недоліки методологічного характеру.

1.2. Предмет та об'єкти державного фінансового контролю

ДФК у складі власного механізму має предмет та об'єкт, так як і інші напрями діяльності (управлінський, правотворчий, правозастосовний, науково-дослідницький та інші). Формулювання предмета та об'єкта є первинним етапом, початковою точкою дослідження кожного питання. Чітка регламентація предмета та об'єкта ДФК як публічної діяльності, виконуваною органами публічного адміністрування, передбачає визначення її обсягу, характеру, критеріїв та сутності. Зокрема, саме категорія предмет обумовлює назву певної діяльності, встановлює специфічне становище стосовно інших видів діяльності.

Предмет і об'єкти ДФК з розвитком фінансово-контрольних взаємовідносин зазнали суттєвих зміни, проте й досі відсутній загальний погляд щодо чіткого формулювання поняття предмета і об'єкта фінансово-контрольної діяльності. Тому, О.П. Гетманець й О.М. Бандурка у широкому розумінні зазначають об'єкт фінансового контролю як «переважно грошові відносини, що виникають під час руху публічних грошових ресурсів, а також матеріальні, трудові, природні та інші ресурси, які лежать в основі визначення сутності фінансових обов'язків суб'єктів. Предметом фінансового контролю постає первинна документація (наприклад, кошториси, бухгалтерські звіти, баланси), яка містить відомості щодо фінансово-господарської діяльності контролюваного суб'єкта (організації, підприємства, установи, фізичні особи, чия діяльність пов'язана з рухом громадських грошових фондів та в яких постають обов'язки, передбачені імперативними приписами, про формування подібних фондів), це свідчить про динаміку контрольованих грошових фондів й підтверджує його» [22, с. 55].

У свою чергу, М.М. Коцупатрий, Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, стверджують про те, що предметом ДФК є «розпорядча та фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів в частині використання, формування, володіння та відчуження коштів та інших активів, які належать чи мають належати державі, у тому числі за зобов'язаннями по податках, зборах і відрахуваннях до бюджету й

позабюджетних фондів. Об'єкти ДФК (підконтрольні об'єкти) є органами виконавчої влади усіх рівнів, підприємства, організації, установи згідно з законодавством, стосовно фінансово-господарської діяльності яких проводяться контрольні заходи суб'єктами ДФК. До об'єктів контролю, відповідно до яких здійснюється ДФК, відносять: державні фонди; міністерство та інші органи виконавчої влади; бюджетні установи; підприємства, організації й установи, що отримують кошти від бюджетів всіх рівнів та державних фондів чи використовують державне або комунальне майно; суб'єкти підприємництва і господарювання, які діють на основі державної власності» [23, с. 11-12].

Н.В. Шульга, І.Ю. Чумакова говорять про те що, відповідно до загального визначення, об'єкт контролю (контрольований чи підконтрольний об'єкт) - це інституція чи особа, на діяльність якої спрямовуються контрольні дії суб'єкта контролю, які перебувають в навколишньому господарському середовищі. Поміж об'єктів безпосередньо виокремлюють: юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми й форм власності, їхні відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи; фізичних осіб (громадяни України, особи без громадянства, іноземці, які є суб'єктами підприємницької діяльності), у випадку якщо вони беруть участь у формуванні, володінні, розподілі, використанні та відчуженні активів, які належать державі, а також використовують кошти, які залишаються у їхньому розпорядженні в зв'язку із наданими пільгами за платежами до бюджетів або державних цільових фондів та кредитів, отриманих під поручництво Кабінету Міністрів України; операції, які проводяться підконтрольними об'єктами із такими фінансовими ресурсами та активами, порядок використання яких передбачено законодавством. Предметом ДФК визначають коло відносин, які виникають поміж державою та юридичними чи фізичними особами із приводу руху, формування та використання державних фінансових ресурсів й активів, які належать державі, а саме: безпосередньо активи, які належать державі в формуванні, володінні, розподілі, використанні та відчуженні котрих бере участь підконтрольний об'єкт; кошти, які залишаються у розпорядженні в підконтрольного об'єкта в зв'язку із наданими пільгами щодо

платежів до бюджетів або державних цільових фондів; нормативно-правова діяльність підконтрольного об'єкта; кредити, отримані підконтрольним об'єктом під гарантії Кабінету Міністрів України [24, с. 14].

На думку, Н.В. Синюгіна, Л.В. Дікань предметом фінансового контролю постає фінансова діяльність господарюючого суб'єкта, а саме об'єктами фінансового контролю постають всі напрями фінансової діяльності суб'єкта господарювання, а саме: операції з капіталом підприємства; грошові кошти підприємства; розрахунки з бюджетом і державними цільовими фондами; розрахунки з оплати праці; розрахунки підприємства з контрагентами; фінансовий результат діяльності; операції з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тощо [25, с. 20].

Прасюк В.М. вважає, що предметом ДФК виступають визначені нормами спеціального законодавством публічні фінанси, що підпорядковуються контролю у частині формування, використання, володіння та відчуження публічних фінансових ресурсів [26, с.162].

У навчальній та науковій літературі під час дослідження питань визначення об'єкта й предмета фінансового контролю певні автори наполягають на тому, що предмет фінансового контролю переважно не виділяється, а ототожнюється з об'єктом фінансового контролю. Переважно в економічній науці досліджують предмет фінансового контролю в широкому розумінні як господарську та фінансову діяльність підприємств, організацій, установ, а саме у вузькому значенні - ототожнюють з об'єктом контролю, до якого відносять підконтрольні об'єкти, які беруть участь в формуванні, володінні, розподілі, використанні і відчуженні активів, котрі належать державі, коштів, які залишаються в їхньому розпорядженні в зв'язку із наданими пільгами за платежами до бюджетів, кредити, державних позабюджетних фондів, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів [27, с. 20].

1.3. Нормативно-правові основи здійснення державного фінансового контролю в Україні

Вирішення актуальних проблем нормативно-правового регулювання державного фінансового контролю в умовах постійних змін національного законодавства неможливо без їх наукового аналізу.

Нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю в Україні забезпечується національним законодавством, тобто системою фінансово-правових норм, які містяться у нормативно-правових актах, розроблених і затверджених державою. Дотримання положень цих нормативно-правових актів об'єктами державного фінансового контролю і нагляд за їх виконанням з боку суб'єктів державного фінансового контролю, є зовнішнім проявом істотних властивостей суспільних відносин відповідного контролю.

Основним Законом, який містить норми прямої дії і є пріоритетним по відношенню до інших нормативно-правових актів є *Конституція України* [28], яка перш за все, визначає загальні засади формування системи публічного адміністрування, державних фінансів та державного фінансового контролю (ст. 41, 67, 92).

Окрім Конституції України, яка в ієрархічній системі законодавства займає вищий рівень, нормативно-правове регулювання відносин ДФК реалізується відповідно і до положень *кодифікованих актів*. Бюджетний кодекс України визначає «правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу й міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства»[29], зокрема регулює «відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства» [29], а також визначає розподіл компетенції і відповідальності між учасниками бюджетних правовідносин, особливості та форми, порядок здійснення ДФК [30,с.16]. Інші кодекси теж можна віднести до цієї групи, які решують інші напрями відносин державного

фінансового контролю, наприклад, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Кримінальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення та ін. Бюджетним кодексом України регламентуються «повноваження органів державного фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства»[29].

Податковий кодекс України «регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів,...компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.»[31].

Відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення, органи ДФК розглядають справи, пов'язані із порушенням законодавства з фінансових питань (ст. 164-2)[32]. У свою чергу, Кримінальним кодексом України передбачено злочини у сфері фінансів у статтях 210-212, 222-223.[33]

Законодавча база державного фінансового контролю вирізняється фундаментальним характером і наступний, третій рівень фінансового законодавства, що представлений *законами України*, які визначають правові основи діяльності спеціальних органів державного фінансового контролю, їх завдання, функції, повноваження, обсяги проведення контролю, встановлює порядок організації і здійснення відповідного контролю тощо.

Закон України від 26.01.1993 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» є основним нормативно-правовим актом, який визначає організаційно-правові засади державного фінансового контролю в Україні [17]. Так, ст. 2 вищевказаного Закону визначає головні завдання органу ДФК відображені на рис.1.3.

Головні завдання органу державного фінансового контролю	- здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
	-правильність визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань;
	-контроль за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні;
	-контроль за ефективним використанням коштів і майна;
	-здійснення державного фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства;
	-контроль за дотриманням законодавства про закупівлі;
	-контроль за діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ;
	-контроль за 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, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне або комунальне майно.

Рис.1.3. Головні завдання органу державного фінансового контролю

До того ж, Законом України від 26.01.1993 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» закріплено різновиди, фінансове забезпечення, координацію з іншими контролюючими органами, основні функції, права, обов'язки та відповідальність, розгляд скарг на дії посадових осіб, правовий захист службових осіб органів державного фінансового контролю[17].

Варто зауважити, що окремі закони України регулюють правовий статус різних спеціальних органів державного фінансового контролю. Так, наприклад, діяльність Кабінету Міністрів України регламентується Законом України від 27.02.2014 р. «Про Кабінет Міністрів України» [34]; діяльність Рахункової палати визначаються Законом України від 02.07.2015 р. «Про Рахункову палату» [35]; повноваження державного органу зі спеціальним статусом у сфері державних закупівель - Антимонопольного комітету України закріплюються

Законом України від 26.11.1993 р. «Про Антимонопольний комітет України» (ст. 7) [36] та ін.

У своїй діяльності органи ДФК керуються законами України, серед яких: Закон України «Про Державний бюджет України» на поточний рік, Закон України від 25.12.2015 р. «Про публічні закупівлі» [37], Закон України від 13.01.2011 р. «Про доступ до публічної інформації» [38], Закон України від 11.02.2015 р. «Про відкритість використання публічних коштів» [39], Закон України від 10.12.2015 р. «Про державну службу», Закон України від 14.10.2014 р. «Про запобігання корупції» [40], Закон України від 30.06.1999 р. «Про джерела фінансування органів державної влади» [41], Закон України від 21.06.2018 р. «Про національну безпеку України» [42] та ін.

Водночас, підґрунтям діяльності спеціальних органів ДФК є *нормативно-правові акти, прийняті Президентом України та органами виконавчої влади* (зокрема, укази Президента України, постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України), які займають чергову четверту позицію у фінансовому законодавстві України (рис.1.4.)

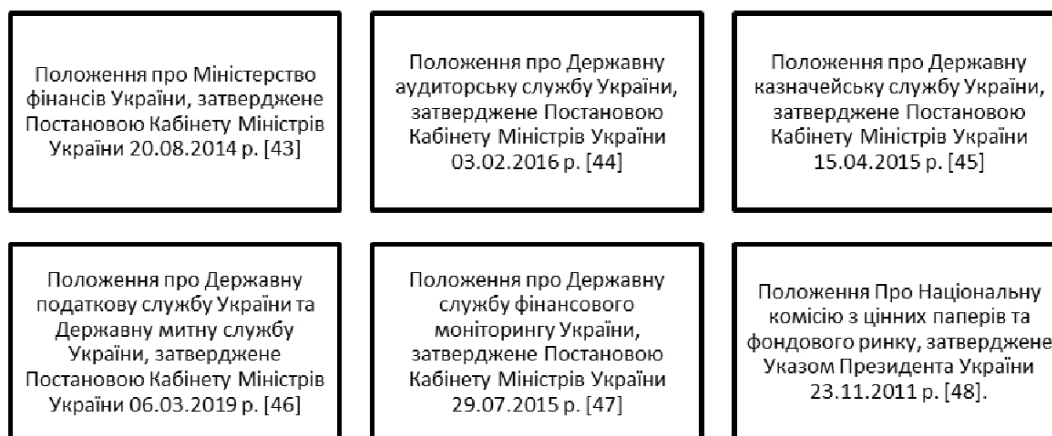


Рис.1.4. Нормативно-правові акти, що регулюють діяльність органів ДФК

П'ятий рівень системи законодавства з питань організації та здійснення ДФК представляють *підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють контрольну діяльність у окремій сфері діяльності органу державного*

фінансового контролю. Вони як, правило, мають організаційно-розпорядчий характер і видаються в межах компетенції центральних органів виконавчої влади з метою реалізації актів вищої юридичної сили. Їх приймають міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, які регулюють відносини, що складаються всередині відповідного органу влади (митні, податкові, бюджетні і таке ін.). Зазвичай до цієї категорії відносяться різнопланові регламенти, приписи, рекомендації, інструкції, накази та порядки, які затверджуються рішеннями керівників відповідних органів державного фінансового контролю для вирішення внутрішніх питань та поширюються на їх працівників. До них можна віднести, наприклад, окремі нормативно-правові акти Рахункової палати (Методичні рекомендації з проведення фінансового аудиту, затвержені рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 р. [49]), нормативно-правові акти Державної казначейської служби України (Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету, затверджений наказом Державної казначейської служби України від 19.12.2019 р. [50]), нормативно-правові акти Державної аудиторської служби України (Інструкція з організації внутрішнього контролю в Держаудитслужбі та її міжрегіональних територіальних органах, затверджена наказом Державної аудиторської служби України від 08.11.2018 р. із змінами[51])

Шостий, *локальний (місцевий)* рівень системи фінансового законодавства - це *нормативно-правові акти*, які видають представницькі та виконавчі органи місцевого самоврядування, місцевих державних адміністрацій, що реалізують функції ДФК на відповідній території (в областях, у районах, містах, селищах і таке ін.), а також *органів Автономної Республіки Крим*. Це можуть бути, наприклад, рішення про місцеві бюджети, прогнози місцевих бюджетів, програми, постанови, доручення тощо, затвержені місцевими радами, накази та приписи територіальних органів ДФК тощо.

Сьому сходинку (так званий *суб'єктний рівень*) нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю представлено *актами*

індивідуальної дії (офіційний письмовий документ у межах своєї компетенції), які регулюють повноваження посадових осіб у процесі його здійснення.

Отже, з огляду на аналіз положень національного законодавства, систему нормативно-правових актів регулювання ДФК можна представити у вигляді сукупності елементів. (рис.1.5.)



Рис.1.5. Система нормативно-правових актів ДФК [52, с.88].

Таким чином, система нормативно-правового регулювання ДФК в Україні характеризується складним ієрархічним характером, відповідно фінансово-правові відносини нижчого рівня регулюються законодавчими нормами вищого рівня, а дія фінансово-правових норм загального характеру є вищою над дією фінансово-правових норм тимчасового (або локального) характеру. Дотримання вимог чинного фінансового законодавства є обов'язковим для органів ДФК, а контроль їхньою діяльністю здійснюється як з боку вищих суб'єктів ДФК, так і з боку правоохоронних органів.

Правові недоліки полягають у відсутності єдиного нормативно-правового акта (Закону України) про ДФК, в якому би було визначено:

- ✓ сутність, мету, завдання та функції ДФК;

- ✓ предмет та об'єкти ДФК;
- ✓ принципи та вимоги до проведення ДФК;
- ✓ види, методи, та форми проведення ДФК;
- ✓ суб'єктів ДФК, їх функції, завдання, розмежування повноважень і відповідальності між ними;
- ✓ порядок взаємодії суб'єктів контролю між собою та правоохоронними органами.

Отже, враховуючи все вищевикладене, вважаємо, що для удосконалення ДФК, підвищення його рівня ефективності варто розробити єдину концепцію організації ДФК, в якій було би закріплено принципи, форми і методи контрольної діяльності і перелік суб'єктів ДФК, їхні функції, завдання, розмежування повноважень і відповідальності між ними.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Отже, ДФК є складовою частиною фін. контролю і одним з різновидів державного контролю. Тому його варто розглядати як одну із форм управлінської діяльності, як індивідуальну функцію управління, котра має цільову спрямованість, якийсь певний зміст і способи його здійснення. Вивчивши сучасні тренди в здійсненні державного фінансового контролю, визначаємо, що більшість кількісних принципів, на практиці ігноруються, через що призводять до недоліків цієї системи. Всі недоліки варто об'єднати в три основних групи: недоліки методологічного характеру, недоліки правового характеру, недоліки організаційного характеру,

Аналіз нормативно-правового регулювання здійснення державного фінансового та його правового регулювання дає можливість стверджувати, що стандарти щодо визначення предмета й об'єктів держ. фінансового контролю зафіксовані у множинних нормативно-правових актах, котрі регламентують окремі види і форми держ. фінансового контролю. Однак ці норми є неузгодженими розпорошеними, та характеризуються нечіткістю формулювань.

Отже, для покращення державного фінансового контролю, покращення його рівня ефективності було б добре розробити єдину концепцію організації державного фінансового контролю, в котрій було би закріплено форми принципи, і методи контрольної діяльності та перелік суб'єктів державного фінансового контролю, їхні основні функції, завдання, розмежування повноважень і звичайно, відповідальності між ними.

РОЗДІЛ 2

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Суб'єкти державного фінансового контролю та їх повноваження

Суб'єкт ДФК - це той хто контролює. На думку А. Хмелькова суб'єкт ДФК є «...органом законодавчої або виконавчої державної влади, контроль за виконанням повноважень якого здійснює виключно орган створення, цілеспрямований на забезпечення стабільності і безпеки публічних фінансів та майнових ресурсів держави, економічне зростання держави, шляхом спостереження за досягненням цільових орієнтирів і перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку, через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, який належить державі, з допомогою форм і методів фінансового контролю, які реалізуються усіма способами, прийомами і інструментарієм фінансового контролю» [53]. Згідно з дослідженням В. Піхоцького, в міжнародній практиці суб'єкт ДФК не завжди є представником тільки виконавчої або законодавчої влади, а й судової гілки [54].

На думку П.К. Германчук суб'єктами ДФК є «юридичні особи, котрі від імені держави відповідно до врегульованих правових норм здійснюють спостереження і інші форми контролю за діяльністю суб'єктів господарювання щодо додержанням ними встановлених обмежувальних параметрів стосовно обігу фінансових ресурсів.» [55, с. 35]. За ознаками ініціювання та здійснення контролю суб'єктів розділяють на дві групи: що здійснюють загальний і також що здійснюють спеціалізований ДФК. До суб'єктів контролю 1-ої групи належать саме ті органи державної влади й управління, котрі є й ініціаторами та виконавцями контролю [55, с. 35].

Таким чином, суб'єктами ДФК можна вважати органи публічного адміністрування, включаючи спеціалізовані державні органи фінансового контролю, органи місцевого самоврядування, установи та організації, їх структурні підрозділи, які мають контрольні повноваження, мають суб'єктивні права та виконують спеціальні юридичні обов'язки стосовно управління (формування, розподілу, використання, розпорядження) публічними фінансовими ресурсами та несуть відповідальність, встановлену нормами права [56, с. 181].

Розглядаючи систему органів ДФК, варто звернути увагу, насамперед, на порядок створення, структуру, компетенцію того чи іншого державного органу, на їх правовий статус та інші подібні аспекти. Слід зазначити, що в нормативно-правових актах, навчальних та наукових джерелах відсутній чіткий перелік суб'єктів ДФК. Наприклад, Закон України від 26.01.1993 р. «Про основні засади здійснення ДФК в Україні» взагалі не містить визначення поняття суб'єкт ДФК, але регламентує загальні положення щодо його правового статусу, прав, обов'язків, відповідальності.

Нині в Україні ще досі лишається не вирішеною проблема створення цілісної системи ДФК. Функції та повноваження державних органів дублюються.

На практиці система органів ДФК складається з двох підсистем.

- Перша - це органи загального державного контролю (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України), тобто органи загальної компетенції, що реалізують повноваження у сфері ДФК поряд з іншими своїми повноваженнями;
- Друга - це спеціально створені органи для здійснення ДФК - суб'єкти спеціального контролю, котрим відповідні повноваження делеговані суб'єктами першої підсистеми (МФУ, РП, ДАСУ, ДКСУ, ДПСУ, ОДА, міські державні адміністрації в м.Києві, виконавчі органи місцевих рад, районні державні адміністрації та інші органи спеціального контролю відповідно до компетенції).

Особливістю суб'єкта контролю у даному випадку є те, що він одночасно може бути і об'єктом контролю для інших. Систему органів ДФК зображено на рис. 2.1



Рис. 2.1. Система органів ДФК України

Джерело: складено на основі [57]

Президент України внаслідок особливого правового статусу глави держави, гаранта державного суверенітету, територіальної цілісності України, додержання Конституції України, прав і свобод людини і громадянина, здійснює контроль за фінансовою діяльністю. Контрольні повноваження Президент України реалізовує шляхом прийняття указів, наслідок котрих спрямований на регулювання фінансових відносин.

Загальні засади у процесі здійснення ДФК Верховною Радою України закріплює ст. 85 Конституції України, а саме: «затвердження Державного

бюджету України та внесення змін до нього, контроль за його виконанням, прийняття рішення стосовно звіту щодо його виконання; здійснення спостереження та контролю за діяльністю Кабінету Міністрів України згідно з Конституцією України;...» [28].

Згідно зі статтею 109 Бюджетного кодексу України до повноважень Верховної Ради України по контролю за додержанням державного законодавства України належать: «вислуховування звітів про виконання Державного бюджету України», включаючи заслуховування звітів розпорядників бюджетних коштів про їхнє використання (Державного бюджету України); контроль за використанням активів резервного фонду державного бюджету України [29].

Кабінет Міністрів України є найвищим органом виконавчої влади, котрий спрямовує і курує роботу міністерств та решти органів виконавчої влади. Він здійснює контроль за всіма гілками виконавчої влади, а також за державними фінансами в ході прямої практичної реалізації фінансової і податкової політики України, політики у галузі оплати праці та ціноутворення, складання та виконання Державного бюджету України, зокрема і звіту про його виконання, здійснення загальнонаціональних економічних програм, створення і супровід діяльності різних фондів (державного резервного фонду фінансових та матеріально-технічних ресурсів, та резервного фонду Державного бюджету України) тощо. У безпосередніх питаннях фінансової діяльності, Уряд України відповідальний перед Парламентом України у чинних межах, передбачених Конституцією України.

Водночас, фінансову діяльність держави здійснюють особливі органи, які реалізують і координують її відповідно до наданих їм повноважень. До них належать: МУФ, РП, ДПСУ, ДАСУ, ДКСУ та інші органи спеціального моніторингу та контролю відповідно до компетенції.

Міністерство фінансів України (Мінфін, МФУ) - основний орган виконавчої влади, діяльність котрого спрямовується і координується з Кабінетом Міністрів України. Він забезпечує формування і реалізує державну фінансову і також бюджетну політику, національну політику у сфері державного пробірного

контролю, випуску і проведення лотерей, бухгалтерського обліку та аудиту, і ще забезпечує формування та реалізацію національної політики у сфері контролю по дотриманню бюджетного законодавства, національного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування державних коштів, протидії та запобігання легалізації (відмиванню) доходів, отриманих неправовим шляхом, або фінансуванню тероризму, забезпечує утворенню національної політики у сфері організації та контролю по виготовленню цінних паперів, документів суворої звітності і забезпечує утворення та реалізацію окремої єдиної державної податкової, митної політики та інших.

Рахункова палата України є органом зовнішнього ДФК, що є доволі високим органом ДФК України, створюється Верховною Радою України, підпорядковується і звітує їй. Від імені Верховної Ради України - РП здійснює зовнішній фінансовий контроль (аудит), а також національний внутрішній фінансовий контроль, окрім того, ще й внутрішній контроль та внутрішній аудит, котрий забезпечується відповідно розпорядниками державних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в державній установі. РП є функціонально і організаційно не підпорядкована до впливу зі сторони, що є гарантією успішного виконання покладених на неї зобов'язань .

Повноваження, організація та порядок діяльності РП прописані Законом України від 02.07.2015 р. «Про Рахункову палату» [35]. Так, до прикладу , у ст. 7 вище згаданого Закону зазначено, що РП «здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності відповідно до: надходжень до державного бюджету зборів, податків, обов'язкових платежів та інших доходів, разом із адмініструванням контролюючими органами ще й таких приходів; проведення витрат національного бюджету, включно з використанням державних коштів для забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду і Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Офісу Генерального прокурора України та інших органів, котрі визначенні Конституцією України» та ін. До зобов'язань Рахункової палати

також відноситься проведення експертизи, вкладеного до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України, аналіз його виконання та підготовка відповідних висновків і пропозицій про запобігання виявлених відхилень і порушень.

Діяльність Державної аудиторської служби України (Держаудитслужба, ДАСУ) визначена «Положенням про Державну аудиторську службу України», затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України 03.02.2016 р. [44]. Відповідно до виділених завдань, Держаудитслужба здійснюєДФК за цільовим, законним, ефективним використанням та збереженням державних фінансових активів, необоротних та інших ресурсів; досягненням економії державних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів; слідуванню законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу стосовно державного і місцевих бюджетів; дотриманням порядку щодо державні закупівлі; веденням бух.обліку, і також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів державних програм та звітів про їх виконання і використання, кошторисів та інших документів, що використовуються у процесі виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників державних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних структурах; усуненням виявлених недоліків і порушень; ефективним та законним використанням публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів)

ДКСУ (Казначейство) є головним органом виконавчої влади, діяльність котрого спрямовується і курується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Діяльність Казначейства регламентується «Положенням про Державну казначейську службу України», затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України 15.04.2015 р. [45]. Казначейство здійснює в межах прав і зобов'язань, передбачених законом, контроль за веденням бух. обліку приходів і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням розпорядниками та отримувачам державних коштів фінансової і бюджетної

звітності; державними повноваженнями під час отримання надходжень бюджету та ін.

ДПСУ є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і узгоджується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. ДПС згідно до покладених на неї задач в межах повноважень та згідно «Положення про Державну податкову службу України» здійснює пристальний контроль «за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів ...та ін.» [46].

Також певні функції щодо здійснення ДФК покладено на НБУ, Антимонопольний комітет України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Фонд державного майна України, Державну службу фінансового моніторингу України та інші державні органи.

Органи місцевого самоврядування є суб'єктами ДФК на регіональному рівні правовий статус котрих закріплює Закон України від 21.05.1997 р. «Про місцеве самоврядування в Україні» [58], спеціалізовані структурні підрозділи галузевих міністерств, фінансові та бухгалтерські служби підприємств, організацій комунальної власності, установ, наділені контрольними повноваженнями стосовно об'єктів ДФК в окремих адміністративно територіальних одиницях. На місцевому рівні основними повноваженнями наділені владні інституції різних рівнів, котрі мають створювати екстра передумови для забезпечення ефективного моніторингу у сфері регіональних фінансів.

Таким чином, в результаті проведеного аналізу, можна зробити висновок, що вітчизняна система органів ДФК є відносно сформованою, але її важко назвати ефективною.

Узагальнюючи вищенаведене, варто звернути увагу на те, що різні органи ДФК мають однакові повноваження та підконтрольні об'єкти, це дає можливість стверджувати про необхідність уніфікації норм, які б чітко визначали правовий статус та аспекти діяльності всіх органів ДФК в Україні, адже чимало повноважень різних органів фінансового контролю дублюються, що не сприяє

ефективності організації і здійснення ДФК. Такий законодавчий акт має підвищити рівень контрольної діяльності державних органів загальної і спеціальної компетенції, скоординує параметри взаємодії контрольних органів між собою, зрештою, чітко визначить межі реалізації їхніх повноважень.

2.2. Види та форми державного фінансового контролю

ДФК характеризується своєрідною специфічністю завдань, порядком їх вирішення, механізмом здійснення контрольних заходів, широким колом спеціальних органів контролю, а також різноманіттям видів, форм і методів контролю. Ефективність ДФК забезпечується належною організацією, своєчасністю та об'єктивністю його проведення, чіткою регламентацією, при цьому важливе місце займає чітке визначення його видів, форм і методів, які на сьогодні не достатньо врегульовані.

І.К. Дрозд, В.О. Шевчук стверджують, що види ДФК характеризуються ознаками, притаманними певним елементам контролюючої системи: суб'єкт - контрольні дії - об'єкт. Саме суб'єкта ДФК розглядають в якості пріоритетного системоутворюючого критерію [4, с. 33].

К.В. Пивоваров в основі класифікаційних ознак ДФК розрізняє декілька чинників:

а) суб'єкти, що здійснюють ДФК - зовнішній (контроль спеціально уповноважених державних органів, що є вищими стосовно до об'єкта, що перевіряється, або незалежних від нього органів контролю) та внутрішній (контроль у межах однієї організації або галузі силами їхніх структурних підрозділів, бухгалтерів);

б) органи, що здійснюють ФК: державний (здійснюють в межах своєї компетенції різноманітні органи державної влади України та підвідомчі їм організації); незалежний (аудиторський), - здійснюють аудитори (аудиторські фірми) за договорами з державними та приватними підприємствами, перевіряючи достовірність звітних даних, балансів і водночас надаючи

консультаційні послуги; контроль власника (галузевий (контроль міністерств, державних комітетів, підпорядкованих їм підприємств, установ, організацій) і внутрішньогосподарський (здійснюваний власниками підприємств, його бухгалтерською службою) [59, с. 205-206].

В першу чергу необхідно чітко розділитиДФК на внутрішній і зовнішній.

Проте, разом з тим, у вітчизняному правовому полі існує якась невизначеність стосовно трактування понять «зовнішній контроль» і «внутрішній контроль». Відповідно до фундаментальних документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), значення «зовнішній контроль» включає в собі виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі національних органів з будь-якого контролю, котрий є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, тому що зазначений орган не відноситься до такої системи. Інші органи державної влади, котрі здійснюють контрольні функції, відповідно із зазначеними фундаментальними документами належать до системи внутрішнього контролю [60, с.41]

Під зовнішнімДФК розуміють, що це здійснення контролю суб'єктом, який не входить до однієї системи, що і підконтрольний об'єкт, та не підпорядковується об'єкту, а також має певну періодичність у проведенні контрольних заходів. Зазвичай цей вид контролю розглядають як макрорівень. Адже під цей контроль підлягає не лише одне підприємство або державне відомство, а ціла їх система або гілка. Даний видДФК необхідний тим, що він дає змогу оцінити діяльність певних галузей економіки країни, проаналізувати певні тенденції у використанні публічних ресурсів в загальному вигляді, на основі чого можна передбачити та спланувати їх діяльність на довгострокову перспективу [61,с.77].

ЗовнішнійДФК, відповідно до Конституції України, здійснюється незалежними конституційними органами в межах наданих їм конституційних прав: Верховною Радою України, Президентом України і КМУ, Рахунковою палатою України.

В сучасних реаліях найбільш ефективною формою зовнішнього фінансового управління є аудит, здійснюваний незалежними сертифікованими експертами, котрі не працюють в організації (компанії), в котра проводять сама аудит. Поряд з цим, визначення аудиту як однієї з форм економічного контролю невинно зростає, що перш за все виникненню його практичною необхідністю. У зарубіжних країнах організація і проведення аудиту в державному секторі тривалий час ґрунтуються на єдиних національних стандартах та регулюються спеціально створеним органом державної влади. В Україні поки не існують єдині методологічні правила побудови ефективної системи контролю і аудиту в секторі державного управління.

Внутрішній вид контролю можна ототожнити з самоконтролем, ґрунтуючись на тому, що об'єкти контролю самі створюють орган внутрішнього фінансового контролю всередині своєї організації, які також контролюють підрозділи, що входять до складу об'єкта, але він має бути максимально функціональним і незалежним. Тобто суб'єкт і об'єкт безпосередньо знаходяться в одній системі, за рахунок чого контроль проводиться постійно. Але через свою особливість, що вона створюється керівництвом об'єкта ДФК і суб'єкт підпорядковується його управлінню, згідно з напрямом фінансової діяльності підприємства, є зворотна сторона медалі - через недостатню кваліфікованість та недоброчесність є ризик, що суб'єкт може стати частиною корупції, або за наказом керівництва приховувати існуючі порушення, що перешкоджає виконанню своїх обов'язків та не повною мірою виправдовує фінансові витрати на їх утримання [61,с.77].

Здійснення внутрішнього ДФК у межах гілки виконавчої державної влади уповноваженими органами: МФУ, ДАСУ, ДКСУ, ДПСУ, НБУ, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Фондом державного майна України, Радою міністрів АР Крим (до анексії півострова Росією), місцевими державними адміністраціям та виконавчими органами відповідних рад [60, с.42]

У закордонній практиці не використовується термін «ДФК», а використовується «аудит», тому використовуються замість вище вказаних видів

контролю «внутрішній державний аудит» та «зовнішній державний аудит». У міжнародній практиці значення аудиту трактується ширше, ніж тлумачення цього явища в практиці органів ДФК України.

На думку зарубіжних дослідників: Сільвії Божек (Sylwia Bożek), Ізабелли Емерлінг (Izabela Emerling), Мухаммада Ясін (Muhammad Yasin), Буді Артіна (Budi Artinah) саме внутрішній аудит є основою ефективного економічного розвитку не тільки державного сектора, а й приватного (якщо об'єкт вступає в зв'язок з публічними фінансами та утворює підрозділ внутрішнього аудиту)[62,63]. Адже внутрішній державний аудит фінансується за рахунок держави, і під час своєї діяльності він аналізує економічні показники підприємства та його фінансовий стан, проводить планування на майбутні періоди.

Внутрішній аудит набуває переваги в тому, що через безпосереднє знаходження в об'єкті контролю необхідно мати аудитора внутрішнього контролю, який має знання у сфері діяльності підприємства. Тому в обмін на те, що підприємство бере на себе відповідальність за використання публічних ресурсів задля досягнення поставлених державою економічних цінностей, держава у відповідь через внутрішній державний аудит забезпечує необхідною інформаційною базою, яка потім використовується у ризик-менеджменту для зниження ризиків підприємства та підвищення фінансової стабільності. Тобто створюється вигідний симбіоз між державним та публічним сектором, який призводить до соціально-економічного розвитку суспільства [62,63].

Однак, на даний час внутрішній фінансовий контроль не може бути достатньо незалежним, тому що його суб'єкти входять у структуру окремої організації та підпорядковані її керівництву. Тоді як, зовнішній фінансовий контроль здійснюється контролюючим органом, зовнішнім відносно певного органу влади, відомства, організації та не входить в його структуру (наприклад, перевірка фіскальною службою України будь-якого міністерства). Отже, незалежним державним контролем є зовнішній фінансовий контроль, оскільки

внутрішній фінансовий контроль здійснюють, зазвичай, контрольні служби, підвідомчі виконавчим органам влади.

Триває дискусія щодо поділу фінансового контролю в залежності від часу його здійснення. Поділяємо думку авторів (М.Т. Білуха, І.К. Дрозд, О.А. Шевчук та інших), які вважають минулий, поточний і майбутній (подальший) контроль видамиДФК [6, с. 121; 4, с. 28; 7, с. 58].

Попередній контроль здійснюється на етапі перегляд і прийняття рішень з фінансових питань, до моменту виконання господарських операцій з ціллю запобігання нераціональним витратам коштів і безгосподарності, незаконним діям і різним непередбачуваним втратам [24, с. 19]. Отже, попереднійДФК у сфері бюджетних відносин здійснюється на стадіях формування, розгляду та затвердження бюджету, у тому числі в стадії розробки та ухвалення законів і актів органів регіональної влади й місцевого самоврядування у сфері фінансової діяльності. Поточний контроль здійснюється на етапі виконання господарських операцій і його метою є виявлення відхилень у процесі фінансових операцій з ціллю вжиття необхідних заходів стосовно усунення від'ємних факторів і закріплення позитивного досвіду [24, с. 19]. А саме, поточнийДФК, частіше, здійснюється органами казначейства протягом фінансового року в суворій відповідності до закону про бюджет на цей рік. Наступний контроль - контроль за фінансовими результатами діяльності, котра здійснюється після завершення господарських операцій [24, с. 19]. Метою такого контролю є перевірка коректності і законності проведених господарських операцій, включно з виявлення порушень і зловживань, а також розробка заходів стосовно усунення виявлених недоліків і запобігання їм у майбутньому. Тому наступнийДФК проводиться на стадії підготовки звіту про виконання бюджету та його затвердженні.

За інформаційним забезпеченням вважаємо за доцільне виділити: документальний, фактичний та ІТ-аудит. Документальний контроль допомагає встановити суть і достовірність господарської операції за даними первинних документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вона знашла відображення і

бухгалтерському обліку. Фактичний контроль полягає у встановленні дійсного реального стану об'єкта лічбою, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та ін. ІТ-аудит - форма державного фінансового аудиту, яка передбачає оцінку надійності, безпеки (включаючи безпеку персональних даних), результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, організації підрозділу з автоматизації, технічно-організаційної інфраструктури обробки автоматизованої інформації.

Пропонуємо виділяти види ДФК України, представлені на рис. 2.2.

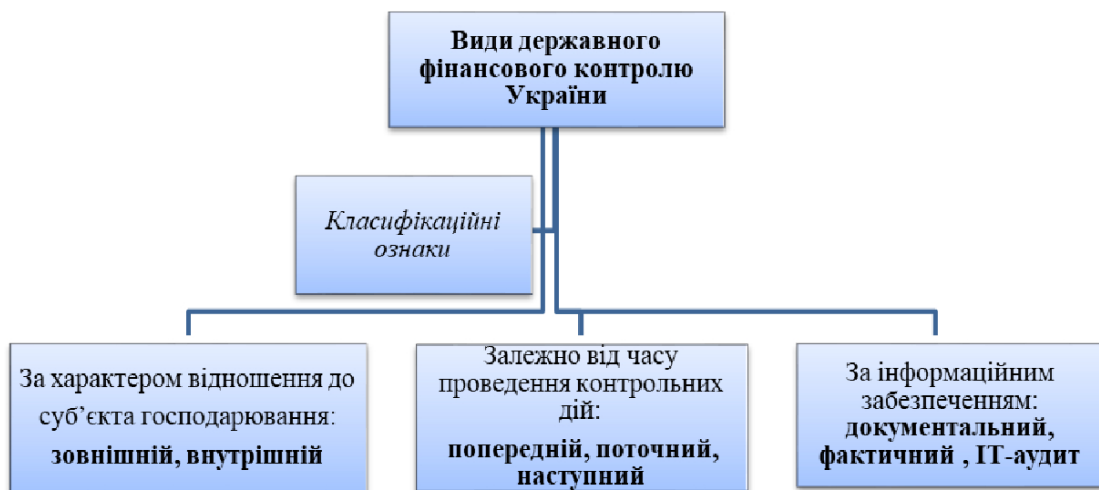


Рис.2.2. Види ДФК

Джерело: складено автором на основі [24,61]

З огляду на вітчизняний досвід практичної контрольної діяльності, метод ДФК є сукупністю специфічних прийомів, способів та засобів його організації, планування та здійснення контрольних дій, серед яких розрізняють:

-документальні: перевірка за формальними ознаками, перевірка за змістом, арифметична перевірка, нормативна перевірка, зустрічна перевірка;

-фактичні: інвентаризація, контрольний обмір, обстеження, лабораторні аналізи, контрольний запуск сировини у виробництво та ін. [64, с. 76].

Всі ці методи мають логічний послідовний набір певних дій, необхідних для здійснення контрольних заходів, спрямованих на досягнення теоретичного і практичного результату.

У свою чергу форма ДФК - це конфігурація, яка, з одного боку, забезпечує реалізацію відповідних завдань контрольного заходу на окремо взятому підприємстві (організації, установі) у певний період часу, тобто щодо низки об'єктів контролю, а з іншого - дотримання при здійсненні контролю інтересів підконтрольного суб'єкта, які охороняються законом [65, с. 26]. В науковій літературі можна зустріти різноманітні визначення таких форм державного фінансового контролю, так, наприклад:

- аудит - це форма контролю, котра є незалежною перевіркою стану бух. обліку зокрема і фінансових звітів та балансів;

- ревізія - це форма контролю, що являє собою систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне і фактичне обстеження здійснених організацією, установою або підприємством господарських операцій зокрема і їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності з подальшою метою виявленням незаконних мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів, неефективного й нецільового їх використання, встановлення винних у вчиненному порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб і спричинених ними порушеннями фінансових втрат;

- інспектування - це перевірка окремих сторін або тематичних питань фінансово-господарської діяльності організацій, установ та підприємств. До цього методу контролю із практики використання відносять перевірку державних закупівель, яка полягає у документальному або фактичному аналізі підпорядкуванні підконтрольними установами законодавства про держ. закупівлі та проводиться органом ДФК на всіх етапах державних закупівель [12, с. 8-11].

Таким чином, слід вважати, що *видами* ДФК є: 1) державний зовнішній фінансовий контроль (аудит); 2) державний внутрішній фінансовий контроль (аудит); *формами* ДФК є: аудит, інспектування, ревізія, моніторинг закупівлі, перевірки закупівель, що проводяться документально або фактично.

2.3. Оцінка здійснення державного фінансового контролю в Україні

Незважаючи на заходи, які проводяться в державі, досі поширене нецільове використання державних фінансових ресурсів, що свідчить про недостатню ефективність наявної системи фінансового контролю.

Важливим аспектом у формуванні ефективного механізму ДФК України є проведення аналізу його стану та результатів з позиції дотримання фінансово-бюджетної дисципліни, раціонального використання бюджетних коштів, задоволення соціальних потреб населення та повноцінного виконання функцій держави.

Загальною характеристикою оптимальної моделі системи фінансового контролю на субнаціональному рівні (муніципального фінансового контролю) в Україні відповідно до вимог ЄС можна вважати [8]:

1) зовнішній незалежний фінансовий контроль щодо загального незалежного контролю надходжень до бюджетів і видатків бюджетних коштів усіх рівнів, у тому числі місцевих бюджетів та трансфертних платежів, здійснюється Рахунковою палатою та її регіональними відділеннями;

2) внутрішній фінансовий контроль, в частині контролю за своєчасним та повним надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів - здійснюється Мінфіном, зокрема Держфінслужбою України, Митною службою у складі міністерства та інших уповноважених органів;

3) внутрішній фінансовий контроль, у тому числі контроль за витрачанням коштів місцевого бюджету та трансфертів місцевого бюджету, внутрішні контрольні-ревізійні служби органів місцевого самоврядування (органів міського контролю) та аудитори бюджетних установ, у частині використання трансфертів - уповноважена особа Міністра фінансів (державний аудитор).

З метою виявлення основних тенденцій щодо функціонування механізму ДФК, аналіз його стану та результативності пропонуємо здійснювати за такими напрямками:

- аналіз кількості перевірених установ та кількості установ і організацій, в яких виявлені фінансові порушення органами ДФК;

- аналіз структури порушень у використанні коштів та неефективного управління ними;

Аналіз методик, що застосовувалися у виявленні порушень бюджетного законодавства свідчить про те, що останніми роками аналітична складова частина у вжитті контрольних заходів, тобто запровадження у практику елементів аудиту ефективності використання коштів державного бюджету та державних позабюджетних фондів, оцінки ефективності управлінських рішень Уряду, міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, установ, організацій та підприємств, що перевірялися, набула стабільного характеру.

Результати вжитих упродовж 2020-2021 року контрольних та контрольно-аналітичних заходів свідчить про те, що більшість правопорушень набули системного характеру. Вони мають загальний характер, повторюються з року в рік. Класифікувати їх можна у такі види, як використання коштів фондів з порушенням чинного законодавства, використання коштів державного бюджету з порушеннями Закону України «Про публічні закупівлі»; відволікання бюджетних коштів в дебіторську заборгованість на тривалий час та оплата бюджетними організаціями невиконаних послуг, робіт, неотриманих товарно-матеріальних цінностей; порушення, пов'язані з використанням коштів, передбачених державним бюджетом на капітальні вкладення; перерозподіл коштів між бюджетними програмами та кодами економічної класифікації; нецільове використання коштів державного бюджету, передбачених на виконання державних програм; незаконне прийняття рішень КМУ щодо виділення коштів із резервного фонду державного бюджету; неналежне ведення бухгалтерського обліку; заниження в обліку вартості основних засобів та інших ТМЦ; бюджетні порушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення; порушення під час використання коштів міжбюджетних трансфертів.

Загальний обсяг виявлених Рахунковою палатою у 2020-2021 році бюджетних порушень і недоліків становлять у 2020 році - 26 млрд. 258,4 млн. грн. та 179 млрд 918,1 у 2021 році, зокрема порушення, що відображені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Структура порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою у 2020-2021 році

Вид порушень	2020	2021
порушення та недоліки під час адміністрування дохідної частини державного бюджету	4,8 млрд. грн	8,8 млрд. грн
неефективне управління бюджетними коштами і майном, їх нецільове використання	11,9 млрд. грн.	65,7 млрд. грн
порушення бюджетного законодавства	9,6 млрд. грн.	-
порушення, допущені при плануванні публічних фінансів	-	83,8 млрд. грн
додаткові резерви доходів державного бюджету	-	21,6 млрд. грн

Складено автором за джерелом [66,67].

Структура виявлених у 2020-2021 році порушень та недоліків, за напрямками відображена на рисунку 2.3. та 2.4. відповідно.

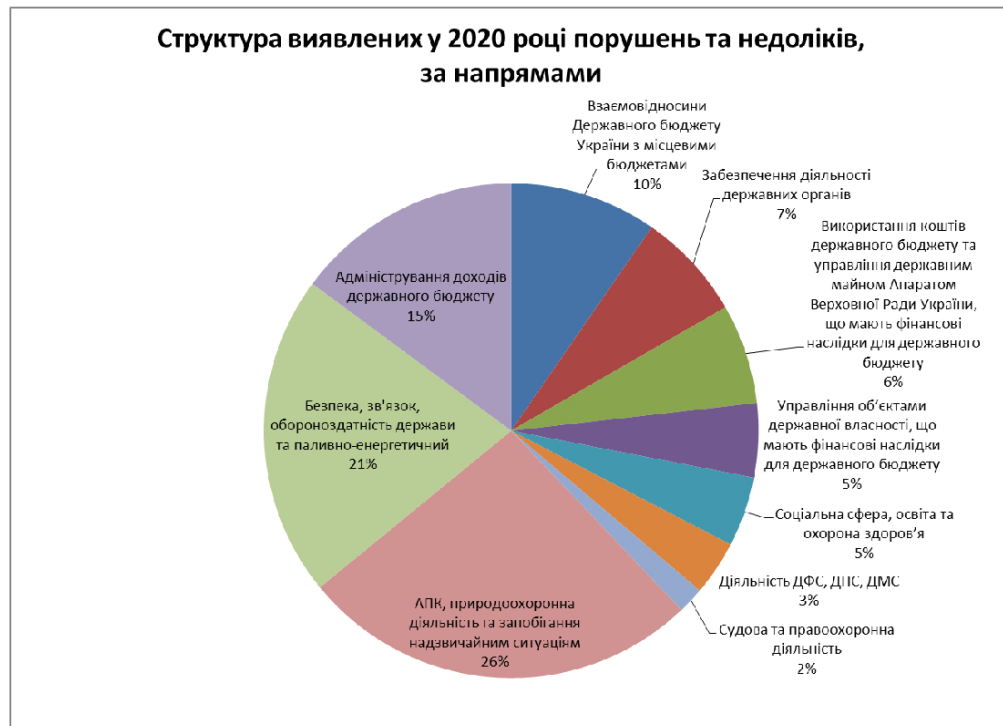


Рис. 2.3. Структура виявлених у 2020 році порушень та недоліків, за напрямками

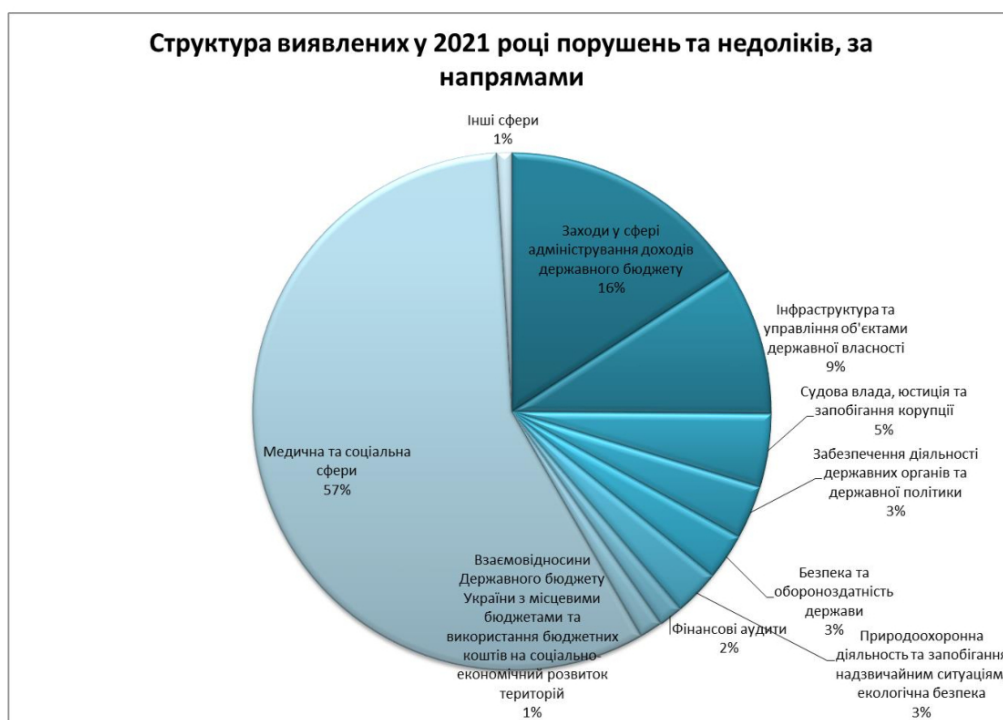


Рис. 2.4. Структура виявлених у 2021 році порушень та недоліків, за напрямками

Результати діяльності Держаудитслужби у 2020-2021 роках показують, що зростає обсяг перевірок та кількість виявлених порушень. Так, у 2020 році

проведено 917 ревізій та 122 перевірки закупівель, перевірено понад 1,0 тис. об'єктів контролю; у 2021р.- більше 1,0 тис. ревізій та 528 перевірок закупівель, перевірено майже 1,5 тис. об'єктів. У загальному виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, у 2020 році на суму 154,4 млрд грн (понад 1,7 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ - більш як 120,8 млрд грн (майже 952,7 млн грн).; у 2021р.- понад 14,7 млрд грн, з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – більш як 8,7 млрд грн [68,69]. Порівняльні графіки відображені на рис.2.5 та 2.6.

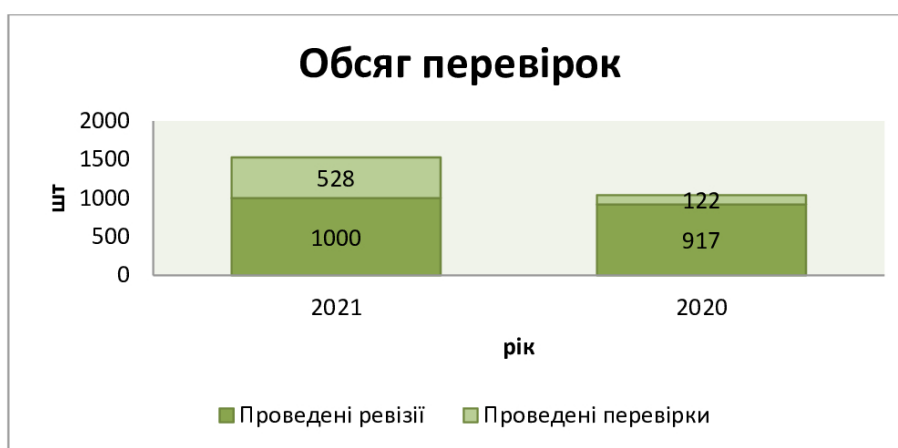


Рис.2.5. Обсяги перевірок за 2020-2021 роки

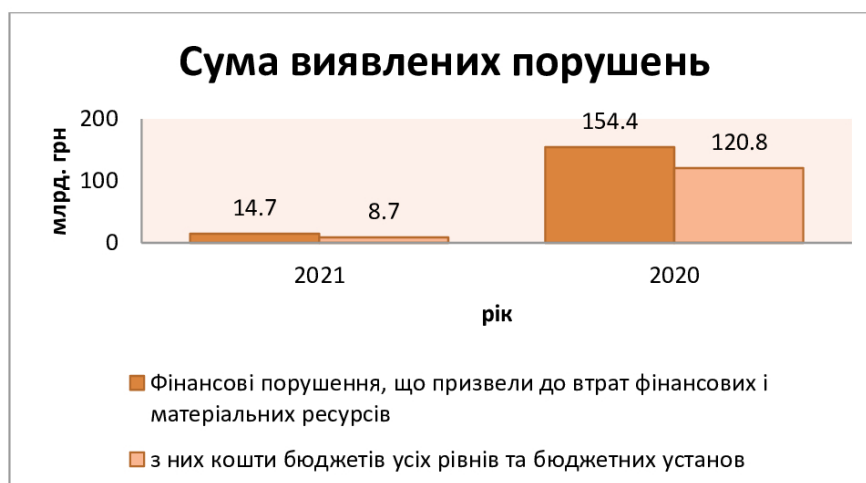


Рис.2.6. Врати фінансових і матеріальних ресурсів за 2020-2021 роки

Сьогодні система фінансового контролю практично не виконує попереджувально-профілактичної функції. Вона здебільшого констатує порушення, але в ній відсутні інструменти для їх попередження, тому необхідно створити більш цілісну, структуровану систему загального фінансового контролю в єдиному інформаційному просторі системи управління державними фінансами з механізмами взаємодії, обґрунтування стратегії його розвитку, вдосконалення форм і методів здійснення контрольних дій, підвищення їх ефективності та результативності.

Заслуговує на увагу ще один аспект фінансового контролю - розуміння його ролі в активізації та об'єднанні зусиль щодо розвитку управлінського персоналу. Як відомо, управління як категорія включає дві взаємопов'язані та водночас самостійні складові частини, а саме ідеологію управління, яка відображає мету, до якої прагне структура, що управляє, та організаційно-регульовальну складову частину, що визначає технологію досягнення цієї мети. Важливим елементом другої складової частини є наявність дієвого механізму прямих і зворотних зв'язків, який дає змогу постійно відстежувати процеси державного управління, ступінь відповідності рішень, що приймаються, поставленим цілям, а також оцінювати їх результативність та ефективність.

Ефективно організований ДФК здатний впливати на результати господарської діяльності економічних суб'єктів, зміцнювати відносини власності, забезпечувати фінансову безпеку країни, тому системний розвиток державного фінансового контролю, вдосконалення його видів зумовили необхідність гармонізації інтересів держави, підприємств, суспільства загалом. Наявність науково обґрунтованої та економічно доцільної системи державного фінансового контролю сприятиме зменшенню обсягів тіньового сектору, попередженню фактів виникнення нових видів економічних правопорушень, приховування податків та інших негативних явищ у суспільстві.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Система органів державного фінансового контролю складається з двох підсистем: 1) органи загального державного контролю (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України); 2) органи спеціального фінансового контролю (МФУ, РП, ДАСУ, ДКСУ, ДПСУ та інші органи фінансового контролю відповідно до компетенції).

Однак, варто звернути увагу на те, що різні органи державного фінансового контролю мають однакові повноваження та підконтрольні об'єкти, це дає можливість стверджувати про необхідність уніфікації норм, які б чітко визначали правовий статус та аспекти діяльності всіх органів державного фінансового контролю в Україні, адже чимало повноважень різних органів фінансового контролю дублюються, що не сприяє ефективності організації і здійснення державного фінансового контролю. Такий законодавчий акт має підвищити рівень контрольної діяльності державних органів загальної і спеціальної компетенції, скоординує параметри взаємодії контрольних органів між собою, зрештою, чітко визначить межі реалізації їхніх повноважень.

Сьогодні система фінансового контролю практично не виконує попереджувально-профілактичної функції. Вона здебільшого констатує порушення. Тому необхідно створити більш цілісну, структуровану систему загального фінансового контролю в єдиному інформаційному просторі системи управління державними фінансами з механізмами взаємодії, обґрунтування стратегії його розвитку, вдосконалення форм і методів здійснення контрольних дій, підвищення їх ефективності та результативності.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Впровадження позитивного іноземного досвіду організації і реалізації державного фінансового контролю в Україні

Враховуючи те, що політикою держави в сучасних умовах передбачено спрямування до європейського простору, слід підкреслити важливість концептуального підходу до функціонування та формування системи державного фінансового контролю із врахуванням напрацьованого досвіду міжнародних організацій.

З 2014 року Україна рухається у напрямку фінансової децентралізації, в результаті чого відбувається формування об'єднаних територіальних громад та надання їм більшої свободи в управлінні фінансами. Тому вивчення прогресивного досвіду розвинених країн із ефективними системами фінансового контролю набуває актуальності. Основні умови ефективної організації ДФК згідно із світовою практикою відображені у табл.3.1.

Загальною характеристикою оптимальної моделі системи фінансового контролю на субнаціональному рівні (муніципального фінансового контролю) в Україні відповідно до вимог ЄС можна вважати [8]:

1) зовнішній незалежний фінансовий контроль щодо загального незалежного контролю надходжень до бюджетів і видатків бюджетних коштів усіх рівнів, у тому числі місцевих бюджетів та трансфертних платежів, здійснюється Рахунковою палатою та її регіональними відділеннями;

2) внутрішній фінансовий контроль, в частині контролю за своєчасним та повним надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів - здійснюється Мінфіном, зокрема Держфінслужбою України, Митною службою у складі міністерства та інших уповноважених органів;

3) внутрішній фінансовий контроль, у тому числі контроль за витрачанням коштів місцевого бюджету та трансфертів місцевого бюджету, внутрішні контрольні-ревізійні служби органів місцевого самоврядування (органів міського контролю) та аудитори бюджетних установ, у частині використання трансфертів - уповноважена особа Міністра фінансів (державний аудитор).

Таблиця 3.1

Основні умови ефективної організації ДФК

Доступ до будь-якої суттєвої інформації	Органи ДФК потребують якісної та реальної інформації про стан та/або дії об'єкта контролю, вільного входження будь-куди, вилучення документів, опечатування об'єктів.
Постійність, періодичність і комплексність	Безперервне функціонування національних установ фінансового контролю запобігає втратам і нецільовому використанню фінансових ресурсів. Сталість фінансового контролю означає безперервність його здійснення, безперервність і періодичність контрольних заходів.
Відповідність національного механізму фінансового контролю можливості реалізації першочергових вимог	З точки зору забезпечення економії державних коштів, спочатку перевірити найважливіші об'єкти з найбільшою віддачею.
Можливість адаптації системи фінансового контролю до вирішення нових завдань, що виникатимуть в результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування держави.	
Взаємодія та узгодженість контрольних органів.	
Економічна ефективність системи ДФК.	
Специфікація контрольної діяльності, від початку планування до завершення виконання рекомендацій за результатами контролю, що також включає стандартизацію процесів і документів, оскільки без застосування нормативних і типових рішень система національного орган фінансового контролю не зможе злагоджено працювати в роботі всіх своїх ланок.	

Джерело: складено на основі [70]

ДФК у розвинених країнах діє на базі принципів, викладених в Лімській декларації [20] INTOSAI, міжнародної організації вищих аудиторських установ, однією з яких є EUROSAI - Європейська організація вищих контрольних органів, членом якої є і Україна. До них відносяться такі універсальні принципи, як незалежність і об'єктивність, компетентність і відкритість.

Кожна держава має свою специфіку у здійсненні контрольної діяльності. Досліджуючи нормативно-правові акти, які прямо або опосередковано стосуються системи організації фінансового контролю, можна спостерігати, що розвинені держави керуються вище зазначеними принципами.

Головним пунктом Лінської декларації є стаття 5 - незалежність вищих контрольних органів - згідно з якою для об'єктивного і ефективного здійсненняДФК вищі контрольні органи повинні бути незалежними від організацій, стороннього впливу, мати функціональну та організаційну незалежність [20].

Водночас визнається, що абсолютно незалежними ВОК не можуть бути, так як складаються в системі державного апарату і це безумовно логічно, в тому числі і в Україні (Рахункова палата - це орган, підпорядкований Верховній Раді України, і звідси залежний від неї).

Багаторічна практика європейських країн показала, що в державному секторі через складність владних адміністративних і господарських органів останнього виникає значна кількість проблем, пов'язаних з управлінням і контролем. Великий досвід ДФК накопичений в Швеції, Франції, Великобританії, Німеччини, Сполучених Штатах Америки та в ряді інших держав. Підтвердженням цього є сформований і ефективно працюючий в розвинених зарубіжних країнах ДФК (табл. 3.2).

Всі країни, по своєму, прагнуть підвищити роль і відповідальність органів контролю, надаючи їм необхідні повноваження і відповідну матеріальну базу, забезпечуючи умови незалежності їх роботи від об'єктів контролю, ці особливості безсумнівно потрібно використовувати як корисний практичний досвід.

Досвід країн, які мають сталі традиції ринкової економіки, свідчить про те, що ФК будується за певною схемою, з розмежуванням сфер контролю і підпорядкованості органів контролю. До того ж єдиний критерій класифікації відсутній [76].

Таблиця 3.2.

Особливості державного фінансового контролю в розвинених країнах

Країна	Наявність ВОК	Правовий статус в конституції	Диференціація системи органів ФК	Особливості фінансового контролю
Велика Британія	+	+	+	Будь-який акт Парламенту, що стосується питання регулювання ФК, вважати конституційним; до негласної частини конституції відноситься прецедентне право; при цьому периферійний апарат ДК представляють контролери за місцем акумулювання великих обсягів державного замовлення, баз постачання, військових округів
Канада	+	+	+	Вищий орган-Управлінню генерального аудитора; в межах функціональних напрямів Управління-три напрями-фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит економічності (або ефективності витрачання бюджетних коштів); щорічно Управління підлягає перевірці з боку Казначейської ради
Німеччина	+	+	+	В межах функціональних повноважень Федеральної рахункової палати завдання фінансового контролю розподілені за 8 напрямками; рахункові палати 11 федеральних земель є самостійними та незалежними одна від одної органами фінансового контролю
Сполучені Штати Америки	-	+	+	Надання допомоги Конгресу в межах законодавчої та контрольної діяльності державних органів управління та напрацювання пропозицій щодо вдосконалення державного апарату; ВОК функціонують у кожній гілці влади та забезпечують баланс повноважень виконавчої та законодавчої влади
Франція	+	+	+	Рахункова палата є судовою інстанцією, що здійснює загальний контроль за державними фінансами; функціонує відповідний контроль в комунах, департаментах та регіонах
Швеція	+	+	+	Основне завдання перевірок полягає у дієвості та результативності державних операцій; ті операції, що є результативними (прибутковими та зовнішньо вигідними), але не є дієвими (не відповідають ряду вимог досягнення соціально-політичних цілей держави), контролем засуджуються; розроблено 54 пункти дієвості

Джерело: систематизовано автором на основі [71-75].

Крім того, простежується їх чітка ієрархічна система: на чолі - Вищий контрольний орган, що володіє широким колом прав і повноважень, всі інші -

або підпорядковані йому, або піддаються координації та перевірки на предмет відповідності та ефективності роботи з його боку. Так, наприклад, високим авторитетом на національному та міжнародному рівнях користується діяльність Федеральної рахункової палати і земельних рахункових палат Німеччини, які здійснюють контроль дотримання діючих розпоряджень і принципів бюджетного фінансування та управління економікою, зокрема, в таких питаннях:

- дотримання закону про державний бюджет і бюджетного плану;
- обґрунтування і документальне підтвердження доходів і витрат, правильне складання статистичного звіту про виконання річного кошторису бюджету і звіту про майновий стан державних органів і установ.

Така організація контролю унеможливує хаотичність і підвищує ефективність державного фінансового контролю.

У Великобританії взагалі немає єдиного цілісного законодавства, що регламентує роботу контрольно-ревізійного механізму. Традиційно загальний контроль за діяльністю адміністрації на всіх рівнях здійснюють законодавчі органи (парламент, місцеві виборні органи), судова влада, громадські організації. Гарантами ефективності такої системи, на думку англійських фахівців, є безумовна підлеглість виконавчої влади законодавчим органам, незалежність суду [72].

Діюча в США система державного фінансового контролю будується відповідно до принципу поділу влади і в ній не створено спеціалізованого відомства, що здійснює єдиний адміністративний і фінансовий контроль над діяльністю органів виконавчої влади. В рамках контрольно-ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, інкорпоровані в державно-правову систему як необхідний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої влади - Президента США і законодавчої влади - Конгресу США. ДФК у США проводить Адміністративно-бюджетне управління, яке здійснює функції попереднього і частини наступного державного фінансового контролю, Федеральне казначейство - поточного контролю і Головне контрольне управління - попереднього і наступного.

Однією з характерних особливостей системи контрольних органів Японії є її стабільність. Перш за все, це відноситься до Контрольно-ревізійного управління (КРУ), створеного 114 років тому з метою здійснення контролю за виконанням державного бюджету. За весь час свого існування його функції не зазнали яких-небудь значних змін, змінювалися лише об'єкти перевірок і постійно зростав обсяг роботи. Відповідно до закону Контрольно-ревізійне управління являє собою частину адміністративної системи країни, має незалежний від кабінету міністрів статус.

У кожній країні система контролю має свою специфічну організаційну структуру та особливості фінансового контролю, але, тим не менш, діяльність даної системи спирається на загальновизнані принципи, вироблені протягом багатьох століть і закріплені в Лімській декларації керівних принципів контролю [20]. Однак, щоб визначити наявність певних тенденцій у формуванні фінансового контролю в соціально-бюджетній (державній) сфері різних країн (наприклад, Німеччини, Франції, Англії, Канади, США, Швеції), необхідно виявити варіанти характерних класифікаційних ознак, які можуть бути передбачені в нормативн-правових актах, які передбачають регулювання питань, що розглядаються, фактично можуть бути вирішені завдання, основним з яких є перевірка законності, правильності розподілу фінансових ресурсів і ведення бухгалтерських рахунків, ефективності витрачання бюджетних коштів.

Активне вивчення практики роботи органів державного фінансового контролю зарубіжних країн звичайно важливе, однак впровадження необхідно здійснювати обережно і вибірково. В своєму дослідженні ми виявили основні ознаки, які притаманні більшості вищих зарубіжних органів фінансового контролю (рис.3.1).



Рис.3.1. Основні ознаки, які притаманні більшості вищих зарубіжних органів фінансового контролю

Джерело: складено на основі[77]

Таким чином, продуктивність системи ДФК залежить від його якісного виробництва на всіх етапах і від адекватного своєчасного реагування контролюючих органів на результати контролю (наприклад, на виявлення нецільового використання бюджетних коштів). Так, ефективність розглянутих особливостей фінансового контролю в деяких країнах залежить від поступовості і зваженості їх впровадження.

Проаналізувавши зарубіжний досвід державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні, вважаємо за доцільне сконцентрувати свою увагу на такі напрями: створення та розвиток незалежного та аполітичного публічного аудиту, який буде відповідати європейським стандартам і принципам Лімської декларації (резолюція від 19 грудня 2014 р. № 69/228 щодо сприяння діяльності вищих органів державного аудиту Генеральна асамблея ООН чітко резюмувала, що вищі органи аудиту (ВОА) можуть об'єктивно й результативно виконувати свої функції лише в тому разі, якщо вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу) [78]; публічний аудит має проходити із залученням ЗМІ; проведення обов'язкової гармонізації нормативно-правових актів законодавства України до стандартів (*acquis communautaire*) які є обов'язковими в ЄС; узгодження між державами фахової термінології, що використовується в національних нормативних актах з державного фінансового контролю, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій ВОА.

Удосконалена система державного фінансового контролю буде сприяти нейтралізації потенційних загроз безпеці України і забезпечить поліпшення фінансово-бюджетної дисципліни за рахунок утворення ефективної системи відповідальності у фінансовій сфері, відновлення координуючої ролі держави в здійсненні фінансового контролю, в результаті чого відбудеться збільшення обсягів податкових і неподаткових надходжень до бюджету України.

3.2. Основні напрями та перспективи розвитку системи органів державного фінансового контролю

Соціально-економічне становище в державі, ускладнене зростанням обсягу державного боргу, війною в Україні та тимчасовою окупацією Криму, встановлює перед ДФК додаткові виклики, що потребують реагування, однак сьогодні відсутні сталі практики вирішення цих питань.

Для реалізації своїх повноважень та ефективного використання наявних ресурсів, органи ДФК повинні вдосконалювати внутрішні процеси на всіх рівнях - центральному та територіальному (місцевому).

У сучасному світі зростає роль ВОА, що зумовлює необхідність перегляду частково повноважень Рахункової палати, удосконалення співпраці з іншими органами фінансового контролю. Рахункова палата зможе зміцнити фінансово-бюджетну дисципліну в Україні «за умови підвищення рівня відповідальності учасників бюджетного процесу за порушення законодавства та прийняття неефективних управлінських рішень» [79].

Розвиток суспільства в Україні теж потребує належного реагування Рахункової палати. Результати її роботи зобов'язані бути доступними та зрозумілими громадянам; бути джерелом достовірної, професійної та неупередженої інформації про використанні фінансових ресурсів держави.

Проведений аналіз Стратегії розвитку Рахункової палати дає можливість визначити основні її цілі, що відображені на рис.3.2.[79].



Рис.3.2. Основні напрями розвитку Рахункової палати України

Для посилення ролі Рахункової палати необхідно: розширити повноваження Рахункової палати; імплементація та застосування міжнародних стандартів у методологічному та практичному підході проведення аудитів, результатом чого виступатиме підвищення якості та обґрунтованості аудиторських звітів,

висновків, рішень та рекомендацій Рахункової палати; удосконалити процес моніторингу їх імплементації та посилення відповідальності за невиконання або неналежне їх виконання.

Для зміцнення організаційної спроможності та професійного потенціалу РП повинна забезпечити гнучку систему управління з побудовою всеохоплюючого внутрішнього контролю та аудиту; належну та незалежну системи підбору та професійного розвитку персоналу та інституцій; фінансову, матеріальну та інформаційно-технічну базу.

Рахункова палата повинна змінити відносини з усіма заінтересованими сторонами, акцентуючи увагу на важливості співпраці, шляхом підвищення рівня довіри, обізнаності суспільства про її роль і функції.

«В умовах глобалізації міжнародних фінансово-економічних відносин та активного міжнародного співробітництва Рахункова палата має провадити системну багатовекторну міжнародну діяльність, розвивати міжнародну співпрацю у напрямі обміну досвідом, навчання, удосконалення аудиторських практик, здійснювати внесок у професійний розвиток світової аудиторської спільноти (INTOSAI та EUROSAI)»[79].

Виконання основних цілей Стратегії розвитку Рахункової палати принесуть певні переваги саме для суспільства та для самої держави загалом. Формування позитивного іміджу РП та розуміння її ролі суспільством, надання зрозумілої і корисної суспільству інформації, сприйняття її як компетентного і добросовісного захисника його інтересів, зможе забезпечити можливість впливу РП на публічний сектор, що підвищить довіру до державної влади. Дотримання високих професійних стандартів для якісного виконання функцій Рахункової палати посилить її роль та участь у міжнародних організаціях.

ДАСУ фактично є єдиним урядовим органом, що має повноваження здійснювати контроль за виконанням місцевих бюджетів, зокрема, «проводити інспектування та спеціалізовані аудити, що мають на меті розв'язання проблем у побудові системи внутрішнього контролю, які стали причинами незаконних та неефективних управлінських дій (бездіяльності) посадових осіб, або допущення

ризикових операцій, що призвели до втрат ресурсів, упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних витрат»[80].

Згідно проведеного функціонального обстеження ДАСУ підтверджені ризики в діяльності її органів, які мають негативний вплив і створюють перешкоди для ефективного реагування органу державного фінансового контролю (рис.3.3.)

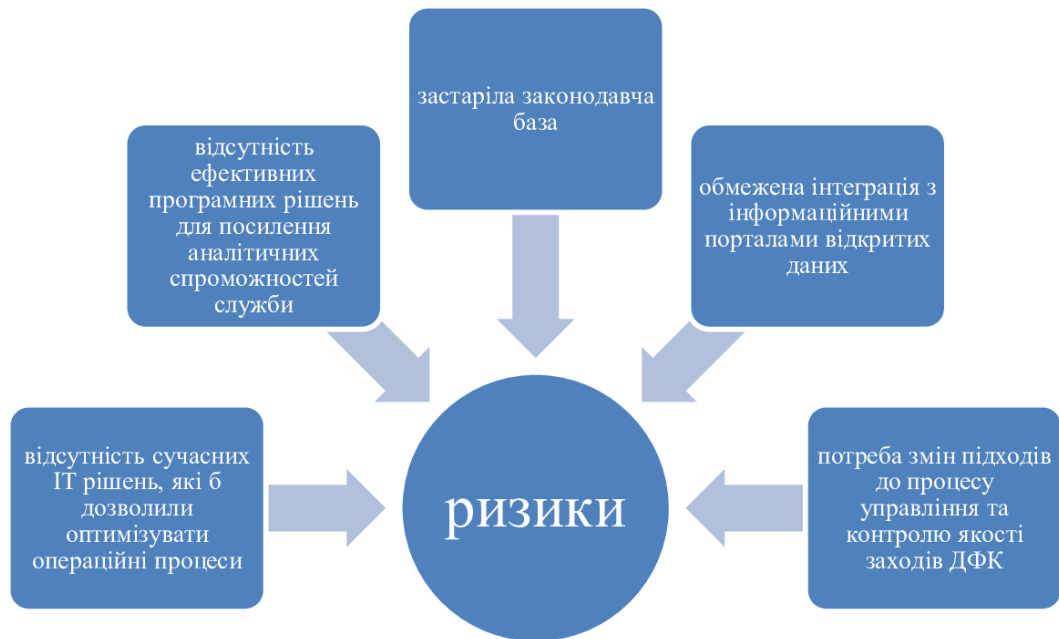


Рис.3.3. Ризики в діяльності органів ДАСУ

Розв’язання наведених проблем можливе за умови проведення на державному рівні заходів, що будуть спрямовані на розвиток та підвищення ефективності виконання завдань і функцій ДАСУ.

Основними цілями згідно Стратегії розвитку Державної аудиторської служби України є:

1. Сприяння ефективному державному управлінню шляхом підвищення урядового державного фінансового контролю за найбільш ризиковими сферами.

2. Посилення інституційної спроможності органів ДАСУ на центральному, регіональному та місцевому рівнях.

Для виконання стратегічних цілей державна аудиторська служба повинна здійснити низку заходів:

- ПосилитиДФК у найбільш ризикових сферах
- Підвищити ефективність контролю у сфері публічних закупівель шляхом покращення механізмів визначення автоматичних індикаторів ризиків за даними електронної системи закупівель та інших відкритих джерел інформації
- Удосконалити організаційні та методологічні підходи щодо державного контролю за місцевими бюджетами шляхом використання успішних міжнародних практик при проведенні інспектувань планування заходівДФК місцевих бюджетів із залучення експертів, суб'єктів аудиторської діяльності приватного сектору до їх проведення
- Впровадити у свою діяльність ІТ-аудит для надання об'єктивної оцінки законності досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту.

Для забезпечення інституційної спроможності виконувати покладені на неї обов'язки, ДАСУ повинна:

- Удосконалити законодавство у сфері державного фінансового контролю: уніфікація термінології, встановлення спрощених, чітких і прозорих процедур діяльності в умовах діджиталізації операційних та управлінських процесів, посилення відповідальності посадових осіб підконтрольних установ за невиконання або неналежне виконання законних вимог органів Держаудитслужби.
- Застосовувати ІТ-рішень у своїй діяльності, а саме: формувати «бази знань» з інтеграцією з інформаційними порталами відкритих даних та інформаційними системами інших державних органів, розробити електронні шаблони робочої документації ревізора/аудитора для проведення заходівДФК з метою накопичення інформації для ідентифікації ризиків, розробити модуль для контролю процесу планування заходівДФК та модуль аналітики для ефективного контролю

у сфері закупівель, розробку порталу комунікацій з громадськістю, удосконалення IT інфраструктури[96].

- Ефективно взаємодіяти та налагоджувати комунікаційні зв'язки з органами державної влади, громадськістю, інституціями ЄС, міжнародними організаціями/експертами та урядовими установами окремих держав для забезпечення дієвого обміну професійною інформацією та удосконалення методології проведення заходів державного фінансового контролю.
- Удосконалити внутрішню політику та процедуру з підтримки нульової толерантності до проявів корупції
- Запровадити ефективну систему управління та контролю якості заходів ДФК методами обстеження та тестування системи управління якістю в органах ДАСУ для підготовки до сертифікації за стандартом ISO 9001:2015.
- Підвищити ефективності управління кадрами, зміцнювати їх професійний потенціал [80].

Таким чином, при реалізації ДАСУ відповідних цілей Стратегії розвитку буде забезпеченню законність та ефективність управління державними ресурсами, що підвищить якість, прозорість наданої інформації щодо управління фінансовими ресурсами держави в цілому. Взаємодії з іншим органами контролю, міжнародними інституціями, експертами (зовнішніми аудиторами), зростання рівня професійної компетентності працівників та запровадження процедур автоматизованого обміну інформацією дозволить підвищити ефективність операційних процесів на всіх етапах державного фінансового контролю.

Помітним викликом процесу наближення до європейських стандартів як для Рахункової палати, так і для уряду України в тісній співпраці з Міністерством фінансів України, є питання імплементації вимог міжнародних стандартів INTOSAI GOV щодо загальної основи (вимог і цілей) для систем внутрішнього контролю. Слід зауважити, що з метою визначення єдиних підходів до здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських

висновків (звітів) і рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, бюджетних установах, оцінки якості такого аудиту було розроблено Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. [81]. Однак, ці стандарти мають вузький спектр дії й визначають єдиний підхід до організації та проведення тільки внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах й інших центральних органах виконавчої влади та ін. Отже, стандарти INTOSAI є лише загальною, базовою основою, на яку можна посилатися і використовувати як рекомендаційну базу для здійснення контрольної діяльності у сфері державних фінансів.

З огляду на зазначені напрями розвитку Рахункової палати та Державної служби аудиту України, доцільно виділити основні перспективи функціонування ДФК. Основним пріоритетом має бути удосконалення системи національного законодавства, а саме створення і закріплення єдиної уніфікованої системи стандартів державного фінансового контролю, яка б органічно поєднувала всі напрями фінансового контролю із урахуванням особливостей національного законодавства. Наступним етапом є налагодження та постійне удосконалення обміну інформацією між органами державного фінансового контролю, міжнародними інституціями для забезпечення прозорості та відкритості дій, уникнення подвійного контролю та відповідальності, виявлення ризикових операцій із публічними фінансами. Третім пріоритетом є запровадження дієвого механізму толерантності шляхом підвищення рівня професійної компетентності працівників органів державного фінансового контролю, усвідомлення причетності до виконання завдань організації та приналежності до єдиної команди.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Проаналізувавши зарубіжний досвід державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні, вважаємо за доцільне сконцентрувати свою увагу на такі напрями: створення та розвиток незалежного та аполітичного публічного аудиту, який буде відповідати європейським стандартам і принципам Лімської декларації; публічний аудит має проходити із залученням ЗМІ; проведення обов'язкової гармонізації нормативно-правових актів законодавства України до стандартів (*acquis communautaire*) які є обов'язковими в ЄС; узгодження між державами фахової термінології, що використовується в національних нормативних актах з державного фінансового контролю, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій BOA.

З огляду на зазначені напрями розвитку Рахункової палати та Державної служби аудиту України, доцільно виділити основні перспективи функціонування державного фінансового контролю. Основним пріоритетом має бути удосконалення системи національного законодавства, а саме створення і закріплення єдиної уніфікованої системи стандартів державного фінансового контролю, яка б органічно поєднувала всі напрями фінансового контролю із урахуванням особливостей національного законодавства. Наступним етапом є налагодження та постійне удосконалення обміну інформацією між органами державного фінансового контролю, міжнародними інституціями для забезпечення прозорості та відкритості дій, уникнення подвійного контролю та відповідальності, виявлення ризикових операцій із публічними фінансами. Третім пріоритетом є запровадження дієвого механізму толерантності шляхом підвищення рівня професійної компетентності працівників органів державного фінансового контролю, усвідомлення причетності до виконання завдань організації та приналежності до єдиної команди.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження державного фінансового контролю робимо наступні висновки.

Як показала практика, зростання економічних злочинів у конкретних сферах свідчить про слабкість у них фінансового контролю. З кожним роком кількість виявлених злочинів зростає. Відповідно, актуальність посилення фінансового контролю зумовлюється також необхідністю протистояти негативним явищам у економічній сфері.

На практиці слабкою стороною діяльності контрольних органів є відсутність чіткої методологічної бази викання перевірок. Зокрема, найчастіше застосовується ревізія. Втім, цей метод дає змогу виявити кошти, використані не за призначенням, повернути які до місцевого бюджету практично не завжди можливо, а застосування різних форм попереднього контролю дає змогу не тільки констатувати негативні явища, але й попередити їх виникнення. Отже, попередній контроль виконує важливу профілактичну функцію.

Система органів державного фінансового контролю складається з двох підсистем: 1) органи загального державного контролю (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України); 2) органи спеціального фінансового контролю (Міністерство фінансів України, Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України та інші органи фінансового контролю відповідно до компетенції).

Однак, варто звернути увагу на те, що різні органи державного фінансового контролю мають однакові повноваження та підконтрольні об'єкти, це дає можливість стверджувати про необхідність уніфікації норм, які б чітко визначали правовий статус та аспекти діяльності всіх органів державного фінансового контролю в Україні, адже чимало повноважень різних органів фінансового контролю дублюються, що не сприяє ефективності організації і здійснення державного фінансового контролю. Такий законодавчий акт має

підвищити рівень контрольної діяльності державних органів загальної і спеціальної компетенції, скоординує параметри взаємодії контрольних органів між собою, зрештою, чітко визначить межі реалізації їхніх повноважень.

Сьогодні система фінансового контролю майже не виконує попереджувально-профілактичної дії. Вона здебільшого фіксує порушення. Тому необхідно створити більш цілісну, структуровану систему загального фінансового контролю в єдиному інформаційному просторі системи керування державними фінансами з механізмами взаємодії, обґрунтування стратегії його розвитку із вдосконаленням форм і методів здійснення контрольних дій щодо підвищення їх ефективності і результативності також.

Проаналізувавши зарубіжний досвід державного фінансового контролю та можливості його імплементації в Україні, вважаємо за доцільне сконцентрувати свою увагу на такі напрями: створення та розвиток незалежного та аполітичного публічного аудиту, який буде відповідати європейським стандартам і принципам Лімської декларації; публічний аудит має проходити із залученням ЗМІ.

Досвід країн, у яких зростає економічний потенціал і відбувається розвиток фінансових центрів, проте відсутній адекватний контроль, засвідчує, що неконтрольований процес відмивання грошей може мати для суспільства серйозні соціальні й політичні наслідки.

Тому система фінансового контролю має здійснювати такі дії:

- бути адаптивною, тобто оперативно, адекватно та професійно реагувати і діяти на будь-які зміни в економіці та законодавстві;
- максимально повно забезпечувати здійснення попереднього, поточного та подальшого контролю.

Причому особливу увагу необхідно приділити саме першому, оскільки попередження дасть змогу уникнути небажаних наслідків у майбутньому. Окрім цього, кожному органу системи необхідно визначити своє місце, що дасть реальну можливість цілеспрямовано впливати на фінансову політику держави.

Тому основними пріоритетами має бути:

- удосконалення системи національного законодавства, а саме створення і закріплення єдиної уніфікованої системи стандартів державного фінансового контролю, яка б органічно поєднувала всі напрями фінансового контролю із урахуванням особливостей національного законодавства;
- налагодження та постійне удосконалення обміну інформацією поміж органами державного фінансового контролю, міжнародними інституціями для забезпечення прозорості та відкритості дій, уникнення подвійного контролю та відповідальності, виявлення ризикових операцій із публічними фінансами.
- запровадження дієвого механізму толерантності шляхом підвищення рівня професійної компетентності працівників органів державного фінансового контролю, усвідомлення причетності до виконання завдань організації та приналежності до єдиної команди.

Як результат зможемо отримати ефективну та дієву систему державного фінансового контролю в Україні та забезпечити визнання на міжнародному рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 20.05.2022)
2. Касьяненко Л.М. Правове регулювання фінансово-контрольних правовідносин. Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. 2018. Вип. 4(40). С. 115-119.
3. Василик О. Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України. Київ: НІОС, 2002. 540 с.
4. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. К.: ТОВ «Імекс. ЛТД», 2007. 304 с.
5. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів, 2014. 334 с.
6. Білуха М.Т., Дмитренко М.Г., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник, 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Українська академія оригінальних ідей, 2006. 888 с.
7. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: навч. посібник. Київ: УБС НБУ, 2014. 418 с.
8. Шашкевич О.Л. Етимологія, сутність та призначення державного фінансового контролю. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Розділ «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». № 647. 2009. С. 540–546.
9. Коломоєць Т.О. Адміністративне право України : навч. посіб. Київ : Істина, 2008. 216 с.
10. Курс адміністративного права України : підручник. Колпаков В.К. та ін. ; за ред. В.В. Коваленка. Київ : Юрінком Інтер, 2012. 808 с
11. Стефанюк І.Б. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності. Фінансовий контроль, 2010. № 3 (56). С. 24-28.

12. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коупатрий М. М. Державний фінансовий контроль : навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
13. Калюга Є. В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04. Київ, 2002. С. 34.
14. Стефанюк І.Б. Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку. Фінанси України. 1999. № 8. С. 76-78.
15. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монографія. Дікань Л.В. та ін.; за заг. ред. Л.В. Дікань. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця. 2016. 332 с.
16. Германчук П.К., Стефанік І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ : НВП «АВТ», 2014. 424 с.
17. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (дата звернення: 20.05.2022)
18. Большакова О.Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. Фінансовий контроль. 2004. № 2(19). С. 44–48.
19. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: підручник. Київ : Каравела, 2005. С. 247-248
20. Лімська декларація керівних принципів контролю. Декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1977. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>. (дата звернення: 20.05.2022)
21. Германчук П.К., Стефанік І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ : НВП «АВТ», 2014. 424 с.

22. Фінансове право : підручник / за заг. ред. О.П. Гетманець ; Бандурка О.М., Гетманець О.П., Жорнокуй Ю.М. та ін. ; МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2017. 392 с.
23. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2009. 424 с
24. Державний фінансовий контроль : підручник / Чумакова І.Ю., Шульга Н.В. ; за заг. ред. О.А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2013. 412 с
25. Дікань Л.В., Синюгіна Н.В. Фінансово-господарський контроль : навчальний посібник. Харків : вид. ХНЕУ, 2011. 336 с.
26. Прасюк В.М. Предмет та об'єкти державного фінансового контролю. Науковий вісник публічного та приватного права науковий вісник публічного та приватного права. Випуск 4, том 2. Київ. 2019
27. Державний фінансовий контроль : навчально-методичний посібник / Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Сенченко. Київ : КНЕУ, 2004. 408 с.
28. Конституція України. Конституція України. Верховна Рада України; Конституція України, Конституція, Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>. (дата звернення: 25.08.2022)
29. Бюджетний кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>. (дата звернення: 25.08.2022)
30. Хмельков А.В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія. Х.: ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2012. 292 с.
31. Податковий кодекс України. Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
32. Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 1 - 212-24). Кодекс України; Закон, Кодекс від 07.12.1984 № 8073-X. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 33.Кримінальний кодекс України. Кодекс України; Кодекс, Закон від 05.04.2001 № 2341-III.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 34.Про Кабінет Міністрів України. Закон України від 27.02.2014 № 794-VII.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 35.Про Рахункову палату. Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 36.Про Антимонопольний комітет України. Закон України від 26.11.1993 № 3659-XII.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3659-12#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 37.Про публічні закупівлі. Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 38.Про доступ до публічної інформації. Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 39.Про відкритість використання публічних коштів . Закон України від 11.02.2015 № 183-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 40.Про запобігання корупції. Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
- 41.Про джерела фінансування органів державної влади. Закон України від 30.06.1999 № 783-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/783-14#Text> (дата звернення: 25.08.2022)

42. Про національну безпеку України. Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#Text>(дата звернення: 25.08.2022)
43. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України. Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 20.08.2014 № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>(дата звернення: 25.08.2022)
44. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України. Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 03.02.2016 № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>(дата звернення: 25.08.2022)
45. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України. Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 15.04.2015 № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text>(дата звернення: 25.08.2022)
46. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 06.03.2019 № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
47. Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України. Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 29.07.2015 № 537. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
48. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку. Указ Президента України; Положення від 23.11.2011 № 1063/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011#Text> (дата звернення: 25.08.2022)
49. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. URL:

- https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf.(дата звернення: 25.08.2022)
- 50.Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету : Наказ Державної казначейської служби України від 19.12.2019 р. № 356. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/npa/poryadok-vidobrazhennya-u-buhgalterskomu-obliku-operacij-po-vikonannyu-derzhavnogo-byudzhetu>.(дата звернення: 25.08.2022)
- 51.Про затвердження Інструкції з організації внутрішнього контролю в Держаудитслужбі та її міжрегіональних територіальних органах : Наказ Державної аудиторської служби України від 08.11.2018 р. № 258. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/144040>. (дата звернення: 25.08.2022)
- 52.Прасюк В.М. Нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю. Право як ефективний суспільний регулятор : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 14–15 лютого 2020 р. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2020. С. 87-89.
- 53.Хмельков А. В. Рахункова палата України як агент інституту контролю публічних фінансів. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 5. С. 370–381.
- 54.Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Економіст. 2016. № 1. С. 31-34
- 55.Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит : підручник / Германчук П.К. та ін. Київ : НПВ «АВТ», 2004. 424 с.
- 56.Прасюк В.М. Суб'єкти державного фінансового контролю та їх правовий статус. Visegrad Journal on Human Rights. 2019. № 6. Vol. 1. P. 179-183.
- 57.Борисенко Л.М. Суть та значення державного фінансового контролю в Україні. Стратегія економічного розвитку України. № 46. 2020, С.116-126

58. Про місцеве самоврядування в Україні. Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.10.2022)
59. Пивоваров К.В. Дієві форми фінансового контролю в системі державного управління в Україні. Науковий вісник Академії муніципального управління. Сер. Управління. 2013. № 2. С. 197-206.
60. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Данчевська Ірина Романівна ; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2018. 222 с.
61. Кур'янов В.В. Уніфікація системи державного фінансового контролю в умовах глобалізації. Соціальна економіка, (59). 2020, С. 72-83
62. Božek S., Emerling I. Protecting the Organization Against Risk and the Role of Financial Audit on the Example of the Internal Audit. *Oeconomia Copernicana*. 2016. Vol. 7(3). P. 485–499. DOI:10.12775/OeC.2016.028
63. Yasin M., Artinah B., Mujannah. Analysis of Internal Control in Enhancing Performance's Accountability in Local Government Work Unit through Risk-Based Audit (ISA). *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2018. Vol. 64. P. 80–87
64. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду. *Економіка та держава*. 2009. №7. С. 76-79.
65. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 6. С. 84-102.
66. Звіт Рахункової палати за 2021 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1359> (дата звернення: 15.10.2022)
67. Звіт Рахункової палати за 2020 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1083> (дата звернення: 15.10.2022)

- 68.Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2021 року. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1985>(дата звернення:15.10.2022)
- 69.Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2020 року. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/71>(дата звернення:15.10.2022)
- 70.Воленко В.Г. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації. Вісник Черкаського університету. 2019. № 1. С.44-50.
- 71.Zavalko N.A., Panina O.V., Kovalev V.A., Zhakevich A.G., Lebedev K.A. Improving financial control over the government system. *Espacios*. 2017. № 38 (29).
- 72.Aliyev M.K., Akimova B.Z., Altynbekov M.A., Tussibayeva G.S., Yussupov U.B., Sagindykova G.M.,
- 73.Tokbergenov A.A. Some issues of state audit and ways to address them. *International Journal of Economic Research*. 2017. № 14 (10). P. 183-189.
- 74.Романів Є.М., Гончарук С.М., Приймак С.В., Даниляк Л.Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів. Простір М. 2015. 174 с.
- 75.Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні: макроекономічний аспект: монографія. Київ. Знання України. 2006. 280 с
- 76.Тимохін М.О. Роль європейських ідей у ре формуванні ДФК в Україні. *Фінансовий контроль*, 2010. С. 39-41.
- 77.Іванова А.І. Адаптація зарубіжного досвіду з формування ефективної системи державного фінансового контролю. *Облік і фінанси*. № 3 (77). 2017.
- 78.Resolution adopted by the General Assembly on 19 December 2014 № 69/228. Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit

institutions. URL: <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E> (дата звернення: 29.09.2022).

79. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>

80. Стратегія розвитку Державної аудиторської служби на період до 2024 року. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/83389523-0c05-42cb-9831-bec350f485c_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F_2024.pdf

81. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту. Мінфін України; Наказ, Стандарт від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 20.10.2022)