

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра адміністративного, господарського права та фінансово-економічної
безпеки

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

зі спеціальності 081 «Право»

**Тема: «Адміністративно-правовий механізм здійснення державного
фінансового контролю в Україні»**

Завідувач кафедри

(підпис)

д.ю.н. Гаруст Ю. В.

Керівник проекту

(підпис)

к.ю.н. Кібець В.О.

Виконавець
студент групи Ю.мз-94с

(підпис)

Горій В. В.

Суми 2021

СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут права
Кафедра адміністративного, господарського права та
фінансово-економічної безпеки
Освітній ступінь «магістр»
Спеціальність 0.81 «Право»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

_____ Ю. В. Гаруст

« ____ » _____ 20 ____ року

З А В Д А Н Н Я НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Горій Віталій Вікторович

1. Тема проекту (роботи) **«Адміністративно-правовий механізм здійснення державного фінансового контролю в Україні»**

керівник роботи Кібець Віктор Олександрович, кандидат юридичних наук

затверджені наказом по університету від « ____ » _____ 20 ____ року № _____

2. Термін здачі студентом закінченого проекту _____

3. Вихідні дані проекту (роботи) Конституція України від 28 червня 1996 р.

№254к/96–ВР; Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI;

Положення про Державну аудиторську службу України; Положення про

Міністерство фінансів України; Положення про Державну казначейську

службу України; Положення про Державну фіскальну службу України;

Положення про Державну митну службу України; Положення про Державну

податкову службу України; Закони України «Про Рахункову палату», «Про

основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про

аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про обіг векселів в

Україні», «Про національний банк України», «Про місцеве самоврядування в

Україні»; Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX

Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) в

1977 році;

Укази Президента України «про затвердження Положення про Державну

казначейську службу України», «Про оптимізацію системи центральних

органів виконавчої влади».

4. Зміст магістерської роботи (перелік питань, які потрібно розробити).

_____ переробити назву пункту відповідно _____ до

зразка _____

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень).
відсутній

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада керівника	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Кібець В.О.		
2	Кібець В.О.		
3	Кібець В.О.		

7. Дата видачі завдання 28 травня 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів каліф. роботи	Строк виконання етапів каліф. роботи	Примітки
1	Опрацювання матеріалу	28.05.2020 – 08.06.2020	
2	1 Розділ	08.06.2020 – 30.09.2020	
3	2 Розділ	30.09.2020 – 15.10.2020	
4	3 Розділ	15.10.2020 – 24.12.2020	
5	Підготовка до захисту	24.12.2020 – 19.01.2021	

Студент-дипломник

_____ (підпис)

Горій В.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту

_____ (підпис)

Кібець В.О.

(прізвище та ініціали)

РЕФЕРАТ

Структура й обсяг роботи. Кваліфікаційна робота визначена її метою, завданнями, об'єктом і предметом дослідження та складається з вступу, трьох розділів, що містять 10 підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Повний обсяг роботи складає 93 сторінки. Список використаних джерел включає 92 найменування та розміщений на 10 сторінках.

Актуальність. Сьогодні контроль над державними фінансами розглядається у всьому світі відповідно до його справжньої цінності - відокремлення та підтвердження ролі та значення держави у регулюванні економічного розвитку та підвищення добробуту суспільства. Становлення в Україні інституту державного фінансового контролю (далі -ДФК), яке відбулося одночасно з процесом державотворення та формуванням соціально орієнтованої ринкової економіки, недостатня увага до ефективності державного фінансового контролю призвело до необхідності вивчити це питання.

Зростання фінансових порушень в Україні спричинено не відсутністю інституціональної структури державного фінансового контролю, а слабкістю його теоретико-методологічної та методологічної бази, недоліками в організації процесу контролю.

Зокрема, використання застарілих форм державного фінансового контролю сьогодні не дозволяє державі швидко та ефективно впливати на процеси, що відбуваються в економіці, забезпечити концентрацію контрольних дій на найвищих пріоритетних сферах фінансової діяльності, що зменшує ефективність функцій державного контролю. Благополуччя людей багато в чому залежить від ефективності державного фінансового контролю, для якого одна з найважливіших функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності та ефективності фінансових ресурсів та управління

державним майном , а також своєчасне внесення необхідних коригувань, запобіжних заходів.

Метою роботи є обґрунтування напрямів розвитку адміністративно-правового механізму фінансового контролю.

Для досягнення цієї мети в роботі визначено наступні *задачі*:

- розкрити основні поняття, сутність, функції, завдання, принципи державного фінансового контролю в Україні;
- дослідити державний фінансовий контроль як метод управління фінансами;
- розглянути адміністративно-правовий механізм здійснення державного фінансового контролю;
- охарактеризувати поняття та особливості адміністративно-правового механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні
- охарактеризувати форми і методи державного фінансового контролю;
- розкрити організаційні засади побудови адміністративно-правової системи державного фінансового контролю в країні;
- розкрити методичні підходи з оцінки ефективності державного фінансового контролю в адміністративно-правовому механізмі країни.
- проаналізувати зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні;
- охарактеризувати основні недоліки адміністративно-правового механізму державного контролю в Україні.

Об'єктом роботи є суспільні відносини, що виникають під час здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Предметом кваліфікаційної роботи є теоретико–методологічні та організаційно–практичні засади формування й розвитку державного фінансового контролю України.

Методи дослідження були обрані відповідно до предмета і об'єкта, мети та завдань, їх всебічного виявлення та розкриття теми магістерської

роботи: системний метод – для характеристики економічної, політичної та соціальної систем суспільства; метод абстракції – для дослідження сутності контролю та його видів; теоретико-методологічний – для аналізу фахової наукової літератури, теоретичного узагальнення й формування висновків щодо здійснення державного фінансового контролю. Всебічний розгляд і дослідження питань, що стосуються механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні обумовили необхідність застосування також таких загальнонаукових та спеціальних наукових методів, як формально-логічний, функціональний, формально-юридичний, порівняльно-правовий, методи моделювання і прогнозування, метод екстраполяції зарубіжного досвіду на вітчизняну практику, метод тлумачення норм, статистичний та інші методи дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що кваліфікаційна робота є комплексним дослідженням адміністративно-правового механізму здійснення державного фінансового контролю в контексті сучасних умов розвитку. Отримані результати надають рекомендації щодо побудови потужної системи державного фінансового контролю в Україні. Результати, що відображають наукову новизну полягають у такому:

вперше:

- проведено системну порівняльну характеристику системи суб'єктів, що здійснюють державний фінансовий контроль в Україні;
- проаналізовано стан законодавчої бази в Україні та зарубіжних країнах;
- визначено актуальні питання та надані конкретні пропозиції і рекомендації для напрямків удосконалення сучасної державної політики у сфері державного фінансового контролю з метою подальшого розвитку і зближення із досліджуваними державами;
- системно проаналізовано нормативно-правову основу державної політики у сфері державного фінансового контролю в Україні;

удосконалено:

- трактування визначень «контроль», «державний контроль» , «державний фінансовий контроль»;
- концепцію створення єдиної системи державного фінансового контролю, яка повинна стати як науковим, так і політичним документом, в якому буде висвітлено основні засади контролю;

дістали подальшого розвитку:

- теоретичні підходи науковців щодо формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю в Україні;
- визначення та обґрунтування теоретичних і методичних положень державного фінансового контролю в Україні.

Ключові слова: контроль, державний контроль, державний фінансовий контроль, органи державного фінансового контролю, адміністративно-правове регулювання.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	10
1.1. Поняття, завдання та принципи державного фінансового контролю в Україні	10
1.2. Сутність, функції та класифікація державного фінансового контролю в Україні	16
1.3. Державний фінансовий контроль як метод управління фінансами	22
1.4. Правові засади здійснення державного фінансового контролю та місце серед них адміністративно-правового регулювання	27
РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	36
2.1. Поняття та особливості адміністративно-правового механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні	36
2.2. Форми та методи державного фінансового контролю в Україні	45
2.3. Організаційні та правові засади побудови адміністративно-правової системи державного фінансового контролю в країні.....	52
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	58
3.1. Методичні підходи з оцінки ефективності державного фінансового контролю в адміністративно-правовому механізмі країни.....	58
3.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні.....	62
3.3. Недоліки адміністративно-правового механізму державного контролю в Україні	68
ВИСНОВКИ	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	83

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ДФК – державний фінансовий контроль

ВОФК – вищий орган фінансового контролю

ВОКДФ – вищий орган контролю державних фінансів

ВРУ – Верховна Рада України

ВСУ – Верховний Суд України

ДФСУ – державна фіскальна служба України

ЄС – Європейський Союз

КМУ – Кабінет Міністрів України

ДМС – Державна митна служба

ЄСДФК – Єдина система державного фінансового контролю

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю

EUROSAI – Європейська організація вищих органів фінансового контролю

п. – пункт

пп. – підпункт

р. – рік

ст. – стаття, століття

ч. – частина

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні контроль над державними фінансами розглядається у всьому світі відповідно до його справжньої цінності - відокремлення та підтвердження ролі та значення держави у регулюванні економічного розвитку й підвищення добробуту суспільства. Становлення в Україні інституту державного фінансового контролю (далі - ДФК), яке відбулося одночасно з процесом державотворення та формуванням соціально орієнтованої ринкової економіки, недостатня увага до ефективності державного фінансового контролю призвело до необхідності вивчити це питання.

Зростання фінансових порушень в Україні спричинено не відсутністю інституціональної структури державного фінансового контролю, а слабкістю його теоретико-методологічної та методологічної бази, недоліками в організації процесу контролю.

Зокрема, використання застарілих форм державного фінансового контролю сьогодні не дозволяє державі швидко та ефективно впливати на процеси, що відбуваються в економіці, забезпечити концентрацію контрольних дій на найвищих пріоритетних сферах фінансової діяльності, що зменшує ефективність функцій державного контролю. Благополуччя людей багато в чому залежить від ефективності державного фінансового контролю, для якого одна з найважливіших функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності та ефективності фінансових ресурсів, управління державним майном, а також своєчасне внесення необхідних коригувань, запобіжних заходів.

Ступінь розробленості теми в юридичній літературі. Ретроспективний огляд теоретичних та практичних аспектів методології та організації фінансового контролю показує, що проблеми фінансового контролю на макро та мікрорівні вивчені відомими українськими вченими,

зокрема : В. Базилевич, О. Барановський , І. Басанцов, О. Василик, Т. Васильєва, Н. Виговська, В. Геєць, В. Глущенко, В. Дем'янишин, І. Дрозд, В. Загорський, Л. Іващенко, Е. Іонін, М. Каленський, О. Кириленко, О. Кириченко, О. Ковальюк, В. Кравченко, А. Крисовати, М. Крупка, В. Корнеєв, Л. Лисяк, Є. Лібанова, С. Лобозинська, А. Мамишев, І. Микит до, В. Невідомі, Ю. Пасічник, Н. Рубан, В. Рудницький, С. Пірожков, В. Савченко, Л. Савченко, В. Симоненко, О. Стефанишин, І. Стефанюк, В. Федосов, М. Чумаченко, О. Шевчук та інші.

Незважаючи на досягнення цих вчених, слід визнати, що в своїх публікаціях науковці здебільшого враховують деякі практичні аспекти організації та функціонування державного фінансового контролю. Законодавство та положення неоднозначні в тлумаченні термінології, визначень та їх невідповідності чи навіть мети. Така ситуація призводить до недостатньо обґрунтованого розподілу контрольних повноважень між різними контролюючими органами, дублювання заходів контролю, надмірного перевантаження перевірок та ревізій одних об'єктів та неконтрольованості інших. Тому основна увага в роботі зосереджена на теоретичних та методологічних аспектах створення єдиної системи державного фінансового контролю, її формування як цілісної системи, вдосконалення законодавчої бази й визначення та затвердження вищого органу державного фінансового контролю.

Для сучасного розвитку системи державного фінансового контролю в Україні необхідне дослідження зарубіжного досвіду, що дозволить адаптувати найкращий світовий досвід до умов національної економіки, сприятиме інтеграції контрольних дій на міжнародному рівні. Зважаючи на це, існує потреба у вивченні теоретичних основ організації та трансформації системи адміністративно-правового механізму фінансового контролю; інституційні засади модернізації, стандартизації, місця, значення окремих суб'єктів контролю у створенні ефективного та оптимального середовища управління; концептуальні засади побудови єдиної системи

державного фінансового контролю; нормативно-правове регулювання державного фінансового контролю; зміст сучасних концепцій та стратегій у діяльності регулюючих органів.

Лише в обмеженій кількості наукових праць всебічно висвітлюється сутність інституційних перетворень та структурних змін у координації контрольної діяльності окремих суб'єктів контролю.

Розробка концептуальних основ формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, її організаційної структури, механізму координації діяльності контролюючих органів, законодавчого процесу, що також викликає актуальність обраної теми роботи.

Науково-теоретичною базою дослідження є чинне законодавство, нормативно-правові акти у сфері державного фінансового контролю, наукові праці українських і зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій, методичні рекомендації з проведення фінансового контролю.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування напрямів розвитку адміністративно-правового механізму фінансового контролю.

Для досягнення цієї мети в роботі визначено наступні **завдання**:

- розкрити основні поняття, сутність, функції, завдання, принципи державного фінансового контролю в Україні;
- дослідити державний фінансовий контроль як метод управління фінансами;
- розглянути адміністративно-правовий механізм здійснення державного фінансового контролю;
- охарактеризувати поняття та особливості адміністративно-правового механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні
- охарактеризувати форми і методи державного фінансового контролю;
- розкрити організаційні засади побудови адміністративно-правової системи державного фінансового контролю в країні;

- розкрити методичні підходи з оцінки ефективності державного фінансового контролю в адміністративно-правовому механізмі країни.
- проаналізувати зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні;
- охарактеризувати основні недоліки адміністративно-правового механізму державного контролю в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають під час здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є теоретико–методологічні та організаційно–практичні засади формування й розвитку державного фінансового контролю України.

Методи дослідження були обрані відповідно до предмета і об'єкта, мети та завдань, їх всебічного виявлення та розкриття теми магістерської роботи: системний метод – для характеристики економічної, політичної та соціальної систем суспільства; метод абстракції – для дослідження сутності контролю та його видів; теоретико-методологічний – для аналізу фахової наукової літератури, теоретичного узагальнення й формування висновків щодо здійснення державного фінансового контролю. Всебічний розгляд і дослідження питань, що стосуються механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні обумовили необхідність застосування також таких загальнонаукових та спеціальних наукових методів, як формально-логічний, функціональний, формально-юридичний, порівняльно-правовий, методи моделювання і прогнозування, метод екстраполяції зарубіжного досвіду на вітчизняну практику, метод тлумачення норм, статистичний та інші методи дослідження.

Результати, що відображають наукову новизну полягають у такому:

вперше:

- проведено системну порівняльну характеристику системи суб'єктів, що здійснюють державний фінансовий контроль в Україні;

- проаналізовано стан законодавчої бази в Україні та зарубіжних країнах;
- визначено актуальні питання та надані конкретні пропозиції і рекомендації для напрямків удосконалення сучасної державної політики у сфері державного фінансового контролю з метою подальшого розвитку і зближення із досліджуваними державами;
- системно проаналізовано нормативно-правову основу державної політики у сфері державного фінансового контролю в Україні;
удосконалено:
 - трактування визначень «контроль», «державний контроль» , «державний фінансовий контроль»;
 - концепцію створення єдиної системи державного фінансового контролю, яка повинна стати як науковим, так і політичним документом, в якому буде висвітлено основні засади контролю;*дістали подальшого розвитку:*
 - теоретичні підходи науковців щодо формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю в Україні;
 - визначення та обґрунтування теоретичних і методичних положень державного фінансового контролю в Україні.

Практичне значення кваліфікаційної роботи зумовлюється актуальністю піднятих у науковому дослідженні проблем. Висновки та пропозиції, які наведено в роботі дають змогу як для подальшого теоретичного дослідження питань адміністративно-правового механізму здійснення державного фінансового контролю, так і можливості використання роботи для вдосконалення чинного законодавства та нормативно-правових актів, що регулюють відносини в сфері фінансового контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що кваліфікаційна робота є комплексним дослідженням адміністративно-

правового механізму здійснення державного фінансового контролю в контексті сучасних умов розвитку. Отримані результати надають рекомендації щодо побудови потужної системи державного фінансового контролю в Україні.

Апробація результатів дослідження. Апробація роботи здійснена:

- У фаховому науковому юридичному журналі «Вчені записки ТНУ імені В.І.Вернадського» том 31 (70) №3, 2020 р.
- На IV міжнародній науково-практичній конференції ліги студентів асоціації правників України «Реформування правової системи в контексті євроінтеграційних процесів». Суми, 2020 р. 21-22 травня.

Структура і зміст роботи. Кваліфікаційна робота визначена її метою, завданнями, об'єктом і предметом дослідження та складається з вступу, трьох розділів, що містять 10 підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Повний обсяг роботи складає 93 сторінки. Список використаних джерел включає 92 найменування та розміщений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Поняття, завдання та принципи державного фінансового контролю в Україні

Сучасний етап соціально-економічного розвитку України, який характеризується встановленням ринкових відносин, вимагає посилення ролі держави в системі управління економікою, посилення боротьби з корупцією та злочинністю в економічній сфері.

Водночас прагнення до постійного вдосконалення процесу державного управління передбачає необхідність наукового аналізу трансформацій та розуміння тих організаційно-економічних механізмів, які використовує держава при здійсненні своїх основних функцій. Найважливішим у цьому плані є налагоджена система фінансово-економічного контролю, яка повинна забезпечити рівновагу у функціонуванні суспільства. Держава не може функціонувати та ефективно розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом та перерозподілом суспільного продукту та інших сфер суспільного життя [14,с.53].

Фінансово-економічна нестабільність в останні роки сприяла поглибленню економічної рецесії, що призвело до загострення кризи державних фінансів та формування значного дефіциту бюджету. Тому, враховуючи гострий дефіцит державних фінансових ресурсів, покращення управління ними та забезпечення їх ефективного та раціонального використання є надзвичайно важливим питанням для України. У зв'язку з цим об'єктивно набирає ваговий контроль у системі державного управління та необхідність розробки наукової бази для контролю за державним фінансом і незалежного аудиту руху фінансових ресурсів та управлінської діяльності держави у цій галузі.

Ефективність органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, правильної організації їх виконання. Систематичний і всебічний контроль допомагає забезпечити наукову обґрунтованість рішень, положень та інших нормативних актів, їх своєчасне виконання. Це необхідна умова виявлення та усунення недоліків у діяльності суб'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисципліни працівників управлінського персоналу, дає можливість об'єктивно оцінити рівень їх компетентності та відповідальності, позитивні трудові практики.

Особливе значення має державний контроль в умовах функціонування суб'єктів господарювання з різними формами власності. Контроль у широкому розумінні - це процес, який пов'язаний із забезпеченням відповідності функціонування об'єкта управління управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення мети [23, с.47].

Контроль - це самостійна функція управління та особливий вид діяльності, який характеризується цільовою орієнтацією, конкретним змістом та методами його здійснення. В цілому контроль є однією з функцій управління у вигляді моніторингу процесу функціонування об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості та ефективності управлінських рішень, виявлення відхилень від цих рішень та вжиття коригуючих дій. Однак серед науковців немає єдиної думки щодо визначення сутності контролю. Різні вчені визначають це по-різному: як засіб, фактор, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, зворотний зв'язок, стан, регулятор, гарант, явище, інститут, метод, компетентність, ознаку тощо. Різноманітність підходів не стільки відображає прагнення дати універсальне поняття терміну "контроль", але є наслідком розгляду цієї категорії крізь призму різних наукових областей - менеджменту, філософії, аналітики, права, кібернетики тощо.

Звичайно, визначення будь-якого поняття (особливо такого багатогранного, як контроль) не може містити його вичерпних характеристик. Однак він повинен характеризувати певні особливості, сутність, мету та напрями реалізації.

На наш погляд, контроль як логічне поняття найбільш ретельно і фундаментально досліджено у монографії В. Шевчука. Автор уточнив походження терміна "контроль" з етимологічної точки зору і встановив, що цей термін має латинське походження, утворене поєднанням слів: *rola*, що означає рулон паперу з замітками, документом та контрастом, тобто протидія заявам, що містяться в цьому документі. Таким чином, термін "контроля" слід тлумачити як порівняння (порівняння чи протиставлення) кількох тверджень "[42, с.58].

У той же час Б. Усач знаходить походження цього терміна від французького "контроле", що означає "список, який зберігається у двох примірниках", і пояснює його значення як повернення до раніше розглянутого питання, перевірки здійснення певних господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності [81, с.35]. Аналізуючи поняття «контроль», потрібно звернутися до тлумачень, пропонованих юридичними словниками та енциклопедіями. У цій літературі контроль пояснюється як систематична перевірка законів, директив, постанов та декретів або як державні чи громадські заходи щодо нагляду, перевірки, фіксації діяльності, поведінки фізичних та юридичних осіб, тобто контроль є верифікацією для забезпечення точності, законності певних дій та процес відстеження фактичного виконання планів.

Контроль - це загальна управлінська функція, яка відповідає за нагляд і перевірку відповідності об'єкта управлінським рішенням, визначення результатів їх виконання, виявлення відхилень від відповідних положень (законів, стандартів, розпоряджень) та принципів організації та регулювання діяльності, спрямований огляд [39, с.53.].

Таким чином, забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні досягається в повсякденній діяльності державних органів і відбивається на припиненні порушень законів та дисципліни; застосування заходів щодо усунення причин та умов, що їх породжують; відновлення порушених прав та законних інтересів громадян, громадських організацій; покарання осіб, винних у порушенні закону та дисципліни; у створенні атмосфери неминучості покарання за порушення вимог закону та дисципліни; у вихованні працівників адміністрації в дусі суворого дотримання державної дисципліни [39, с.65].

Система заходів щодо формування, збереження та використання державних фінансових ресурсів, майна та інших активів, грошово-кредитна політика та стратегія управління державним боргом повинна бути предметом дослідження для критичної оцінки ефективності державного управління в цілому та окремих бізнес-підрозділів. Виходячи з того, що контроль є найважливішим компонентом процесу управління, без якого управління не відбувається, він забезпечує зворотний зв'язок у процесі, надає інформацію про його стан явища чи процесу, дозволяє усунути та запобігти порушенням. Контроль не є самоціллю, не існує сам по собі, не може здійснюватися хаотично, довільно, безглуздо.

З іншого боку, контроль - це не звичайна функція управління, незалежне соціальне явище, яке використовується для спостереження за тим, як сам процес управління здійснюється на певному рівні. Тому в деяких випадках вона виступає як щось існуюче самостійно, як прояв суспільного договору, в силу якого виникають і діють влада, держава, інші органи управління, створені людським суспільством для власної самоорганізації, впорядкування та ранжирування відносини.

Тому контроль є однією з функцій управління і є системою моніторингу дій керованого об'єкта для оцінки ефективності управлінських рішень. Крім загального визначення терміна "контроль", існують також вузькі визначення цього терміна, в яких контроль трактується як, наприклад,

функція аналітичного управління, яка полягає у моніторингу ходу певних процесів, порівнянні значення контрольного параметра із заданою парадигмою, елемент управління економічними об'єктами та процесами, що складається з нагляду за ними з метою перевірки їх відповідності умові, передбаченій законами, нормативно-правовими актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами [79, с.88] .

Слід зазначити, що поняття контролю не закріплено чинним законодавством. Така невизначеність, поряд з іншими факторами, призвела до ситуації, коли поняття "контроль" постійно обговорюється серед вчених. Державний контроль має глибокі історичні корені у всьому світі. У всіх демократичних країнах системи бюджетно-фінансового, адміністративного та державного контролю давно створені і досить успішно взаємодіють, і існує розгалужена мережа контролюючих органів. Залежно від специфіки форм правління та національних традицій вони будуються по-різному [19, с.100]. Однак їхня організація та діяльність в зарубіжних країнах якимось чином базується на загальних принципах, розроблених багаторічним міжнародним досвідом.

З метою розповсюдження цього досвіду, а також уніфікації форм і методів державного контролю в 1953 р. Була створена Міжнародна організація вищих аудиторських установ (INTOSAI). У Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятої цією організацією, зазначено, що організація контролю є обов'язковим елементом управління державними коштами, оскільки таке управління несе відповідальність перед суспільством. Контроль - це не самоціль, а невід'ємна частина регуляторної системи, яка спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на ранній стадії, щоб мати можливість взяти коригувальні дії та в деяких випадках притягнути до себе винних, щоб отримати компенсацію за заподіяну шкоду або вжити заходів щодо запобігання або зменшення таких порушень у майбутньому.

Крім того, Декларація визначає загальні принципи функціонування регулюючих органів, їх взаємозв'язок з парламентом та урядом, права, повноваження, методи роботи [23, с.68].

Основним завданням системи державного контролю є посилення ефективної діяльності органів державної влади щодо захисту інтересів держави та її громадян шляхом посилення відповідальності цих органів та їх посадових осіб за виконання своїх обов'язків.

Такий контроль над його сутністю може і повинен здійснюватися від імені держави спеціальними контролюючими органами, не пов'язаними з якими-небудь іншими функціями. Реалізація внутрішніх та зовнішніх функцій держави неможлива без використання фінансових ресурсів, що накопичуються у централізованих та децентралізованих фондах та створюють фінансову основу існування держави [27, с.41].

Зміст фінансової діяльності держави розкривається на певних етапах формування та використання державних коштів, які визначаються особливостями його здійснення:

- а) на стадії формування бюджетних коштів;
- б) на етапі їх розподілу;
- в) на етапі їх використання регіонами та секторами національної економіки;
- г) на стадії контролю за рухом бюджетних коштів.

Слід зазначити, що якщо перші три стадії руху бюджетних коштів та фінансової діяльності слідують одна за одною, тому контроль характеризується певною подвійністю: по-перше, він всепроникний і здійснюється на кожному етапі грошових потоків; по-друге, він виступає завершальним етапом руху фінансових ресурсів держави. Таким чином, контроль завжди має функціональне призначення і відбувається на кожному етапі процесу управління [27, с.51].

На нашу думку, основними завданнями державного фінансового контролю є:

- сприяти здійсненню державної фінансової політики;
- забезпечити своєчасне та повне виконання фінансових зобов'язань;
- сприяти балансу між джерелами доходу та сферами використання коштів відповідно до фінансових планів суб'єктів господарювання;
- виявити внутрішні резерви зростання централізованих фінансових ресурсів;
- сприяти раціональному використанню наявних фінансових ресурсів;
- забезпечити належний облік та звітність;
- відповідати чинному законодавству та іншим нормам.

Основою для ефективного здійснення державного фінансового контролю є сукупність основних принципів його здійснення. Основні принципи контролю закріплені в Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації вищих аудиторських установ у жовтні 1977 року: незалежність контролю як невід'ємного атрибуту демократії та обов'язкового елемента управління; законодавче закріплення незалежності органів контролю; визначення необхідності попереднього контролю та контролю за фактичними результатами; наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як необхідної умови існування контролю; гласність та відкритість контролюючих органів з обов'язковою вимогою дотримуватися комерційних та інших захищених законом таємниць.

Підсумовуючи огляд принципів державного фінансового контролю, слід зазначити, що чітко визначені принципи державного фінансового контролю є його організаційно-правовою основою і повинні знайти відповідне законодавче відображення.

1.2. Сутність, функції та класифікація державного фінансового контролю в Україні

Охоплюючи різні сфери суспільного життя державний контроль поділяється на окремі види, ключове місце серед яких займає державний

фінансовий контроль. Державний фінансовий контроль - один з найважливіших видів контролю, який здійснює держава.

Державний фінансовий контроль - одна з найважливіших функцій державного управління, яка полягає у сприянні фінансовій політиці держави, забезпеченню формування та ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення її цілей у сфері відносин розподілу [39, с.54]. Це можна розглядати як самостійну функцію управління економічним розвитком, так і як функцію контролю за фінансовими ресурсами на макро- та мікрорівні.

Однак слід зазначити, що однією з функцій фінансів є функція контролю, яка об'єктивно існує на основі того, що фінанси є об'єктивною категорією. Деякі автори підкреслюють, що фінансовий контроль є результатом практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто притаманна їм особливість - здатність діяти як засіб контролю виробництва, розподілу та використання загального суспільного продукту та національного доходу [39, с.65].

Таким чином, аналіз наукової літератури щодо визначення сутності державного фінансового контролю показує, що вона розглядається як:

- а) функція державного управління;
- б) діяльність органів державної влади та управління;
- в) реалізація права держави на захист своїх фінансових інтересів.

Державний фінансовий контроль реалізується за допомогою створеної державою системи органів державного фінансового контролю. Ця система є елементом загальної структури контролюючих органів держави і водночас виступає як найважливіша частина фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику. Різноманітність відносин, предметом яких є держава, визначає широку сферу державного фінансового контролю. Це бюджетний, податковий, грошовий, валютний, митний та інші види фінансового контролю, що здійснюються державними органами в межах своєї компетенції.

Зокрема, державний фінансовий контроль - регулюється фінансово-правовими нормами органів державної влади та органів місцевого самоврядування та неурядових організацій для забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів для захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів управління та громадян [16, с.90].

Наразі в Україні не створено проблеми створення інтегрованої системи державного фінансового контролю. Існує невизначеність у правовому полі діяльності державних контролюючих органів, дублювання функцій та повноважень, паралелізм у роботі, відсутність узгодженої взаємодії та спеціалізації щодо проведення перевірок та виконання покладених повноважень.

Слід підкреслити, що в суспільстві, побудованому на демократичних засадах, зокрема на принципі поділу влади, діяльність державного фінансового контролю охоплює не лише потреби виконавчих органів у фінансовому контролі, а й потреби громадського контролю за діяльністю виконавчої влади.

Зовнішній фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади є важливим фактором захисту суспільства, оскільки сприяє забезпеченню його відповідальності перед суспільством. В Україні органом зовнішнього державного фінансового контролю є Рахункова палата, яка створена та діє від імені Верховної Ради України. Введення контролю є невід'ємною частиною управління державними фінансами, що забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління [14, с.63].

Для демократичного суспільства важливі всі аспекти організації державного фінансового контролю, зовнішні та внутрішні. Перелік завдань, які повинні вирішувати органи державного фінансового контролю, дуже різноманітний. Ця обставина визначає розмежування місця, ролі, завдань та функцій органів державного фінансового контролю відповідно до

розмежування компетенції органів законодавчої та виконавчої влади, встановлених Конституцією та законодавством України.

За характером діяльності існують загальний та спеціалізований контроль. Суб'єкти загального контролю мають вільний доступ до широкого кола питань (наприклад, Кабінет Міністрів України). Діяльність спеціалізованих контрольних органів поширюється лише на визначені сфери діяльності (наприклад, Державна фіскальна служба - стосовно мобілізації платежів до бюджету, Державна аудиторська служба - стосовно витрачання бюджетних коштів тощо) [39, с.57].

За організаційною приналежністю контроль є зовнішнім і внутрішнім. Організація зовнішнього контролю пронизана ідеєю незалежності керуючої ланки від керованого об'єкта, тобто зовнішній контроль здійснюється відносно організаційно невідпорядкованих об'єктів, що є основоположною умовою ефективності цього типу контролю. Його здійснюють органи, наділені спеціальними контрольними повноваженнями. Відповідно, внутрішній – це контроль у межах однієї галузі, відділу, підприємства, установи чи організації, який здійснюється ревізорами персоналу та інспекторами їх структурних підрозділів управління та є невід'ємною частиною управління, оскільки зміцнює фінансову та економічну дисципліну на місцевому рівні.

Залежно від напрямів реалізації контроль поділяється на адміністративний, фінансовий, економічний та технічний. Зокрема, адміністративний та фінансово-економічний контроль поширюється на сферу управління економікою та управління фінансовими ресурсами з метою виявлення порушень чи зловживань, а також для виявлення можливих причин неефективного управління та вжиття заходів щодо запобігання цим проявам у майбутньому.

За характером впливу на об'єкт та предмет огляду розрізняють контроль як профілактичний, усуваючий, регулюючий та стимулюючий. А саме, профілактичний контроль, як профілактичний інструмент, спрямований

на прогнозування проблем та запобігання їм у майбутньому; усуваючий - спрямований на усунення існуючих збоїв у системі управління; регулюючий - призначений для підтримки встановленої схеми взаємодії суб'єктів господарювання; і стимулюючий - виконує функцію двигуна, коли метою є підвищення продуктивності всієї взаємопов'язаної системи або однієї організації навіть за відсутності очевидних відхилень та конкретних проблем [42.с.103].

Залежно від часу контролю його поділяють на три типи: попередній, поточний та наступний. Попередній контроль здійснюється шляхом перевірки законності операцій та ефективності прогнозних розрахунків на етапі планування та організації адміністративних заходів та передусє реалізації намірів підрозділу управління, включаючи зобов'язання щодо витрачання матеріальних ресурсів. Завдання попереднього контролю полягає насамперед у запобіганні порушень та запобіганні незаконних, неналежних, необгрунтованих та неефективних витрат.

Постійний контроль - це засіб оперативного систематичного контролю, який виконується безпосередньо під час операцій або робіт і діє паралельно з метою своєчасного втручання для виявлення порушень, недоліків, прорахунків, упущень та їх виправлення та усунення в процесі управління.

Подальший фінансовий контроль передбачає перевірку фактів порушень, проводиться після проведення операції і є контролем через регулярні проміжки часу або одноразово для перевірки звітів, систематичних записів, підтверджуючих документів та оцінки об'єктів контролю. Завдання цього контролю - перевірити законність, повноту, своєчасність та ефективність господарських операцій [42, с.69].

Враховуючи інформаційну підтримку, існує документальний та фактичний контроль. Документальний контроль характеризується, насамперед, тим, що предметом перевірки є документація, яка характеризує зміст господарських операцій. У процесі здійснення документального

контролю надійність та правильність адміністративних заходів досліджуються шляхом перевірки первинних документів, облікових регістрів та звітів шляхом нормативного порівняння, використання арифметичних та техніко-економічних розрахунків, методів економічного аналізу тощо. Фактичний контроль здійснюється безпосередньо на місці в поєднанні з документальним контролем і є перевірка поточного стану управління шляхом зважування, вимірювання, обчислення, застосування лабораторних випробувань та контрольних вимірювань для порівняння результатів такого контролю з регуляторними та бухгалтерськими даними для виявлення невідповідності, недоліки та призначення [10, с.29].

Залежно від частоти управління буває безперервним (систематичним), періодичним та одиничним. Безперервний - поточний контроль, що здійснюється стосовно кожної господарської операції. Періодичний та разовий контроль застосовуються до об'єктів контролю за необхідності у випадках, коли підвищений ризик незаконних, непродуктивних чи неефективних управлінських дій. Періодичні перевірки є запобіжними засобами протиправних адміністративних заходів у сфері управління [14].

Залежно від важливості завдання контроль поділяється на наступні групи: основні, загальні, індивідуальні, конкретні. Основними завданнями фінансово-економічного контролю повинні бути оцінка бухгалтерського обліку та звітності, фінансово-економічні показники фінансового власника, встановлення можливостей для зміцнення їх фінансового стану, виявлення та запобігання правопорушенням при використанні коштів, виробничих ресурсів, зобов'язань перед держава та інше. Залежно від сфери діяльності слід розрізняти тематичний та всебічний контроль [19.с.102].

Основна мета державного фінансового контролю:

- 1) виявлення порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економічності у формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм і стандартів на найбільш ранній стадії;

- 2) попередження фінансових правопорушень;
- 3) притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування збитків;
- 4) вжиття заходів щодо запобігання таких порушень у майбутньому [35, с.63].

Таким чином, основна мета державного фінансового контролю - забезпечити єдність управлінських рішень та їх виконання при запобіганні можливих недоліків та помилок.

1.3. Державний фінансовий контроль як метод управління фінансами

Державні фінанси— це система бюджетних і позабюджетних коштів, які формуються та управляються державою. У свою чергу, бюджетні кошти включають державний і місцеві бюджети. Позабюджетними коштами є спеціальні кошти (доходи бюджетних установ за надані платні послуги) та фонди соціального страхування (Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві, Фонд соціального страхування на випадок втрати працездатності)[57, с.55].

Добре організована система державних фінансів має забезпечувати наступне:

- 1) виконання стратегічних, національних і політичних цілей;
- 2) ефективне використання урядом ресурсів для виконання передбачених функцій;
- 3) розподіл ресурсів між різними рівнями та сферами діяльності урядових агенцій для виконання поставлених завдань;
- 4) зменшення різниці у доходах, отриманих різними соціальними групами та регіонами, відповідно до цілей державної політики;
- 5) управління фінансовими ризиками при здійсненні урядом своїх повноважень[57, с.56].

Державний фінансовий контроль повинен забезпечувати належне (економне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами. Він здійснюється передусім державними контролюючими органами, але свою лепту у питання моніторингу використання державних коштів можуть вносити як комерційні аудиторські компанії, так і неурядові організації та ЗМІ [77, с.65].

Система органів державного фінансового контролю в Україні знаходиться на стадії розвитку, хоча основні її елементи вже склалися і діють. Як і в інших державах, фінансовий контроль в Україні здійснюється органами законодавчої влади, органами виконавчої влади, у тому числі спеціальними органами державного фінансового контролю, а також недержавними спеціалізованими організаціями [14].

Конкретні завдання органів державного фінансового контролю і сфери компетенції встановлюються при їх створенні відповідними законодавчими та іншими нормативно-правовими актами:

- * Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року [4];

- * Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів» від 16 жовтня 2012 року;

- * Законом України «Про Державний бюджет» на поточний рік;

- * Законом України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року [3];

- * Постановою Кабінету Міністрів «Про Державну фіскальну службу» від 21 травня 2014 року;

- * Постановою Кабінету Міністрів України «Про положення про Державну аудиторську службу України» від 3 лютого 2016 року;

- * Указом Президента України «Про Положення про Державну казначейську службу України» від 13 квітня 2011 року [80]

Державному фінансовому контролю в Україні підлягають:

- 1) органи державної влади (зокрема їх апарати);
- 2) державні підприємства і установи, а також підприємства, установи і організації за участю держави;
- 3) підприємства, організації, установи, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів або одержуючи державні субсидії;
- 4) державні бюджетні та позабюджетні фонди;
- 5) органи місцевого самоврядування, підприємства та організації незалежно від видів і форм власності, а також фізичні особи, якщо вони отримують, перераховують, використовують державні кошти або управляють ними, мають надані законодавством або органами державної влади податкові, митні або інші пільги і переваги;
- 6) суспільні об'єднання, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні організації в частині, пов'язаній з отриманням, перерахуванням, використанням державних коштів або управлінням ними, а також в частині наданих законодавством або органами державної влади податкових, митних та інших пільг і переваг;
- 7) підприємницькі структури і фізичні особи в частині сплати податків і здійснення діяльності, регульованої державою.

Державний фінансовий контроль виконує такі завдання:

- попередження, виявлення фінансових порушень і злочинів;
- сприяння зміцненню прибуткової бази бюджетів і виявлення резервів зростання доходів бюджетів;
- забезпечення цілеспрямованого, ефективного й економного витрачання бюджетних коштів;
- забезпечення збереження державної власності і державного майна;
- забезпечення своєчасних платежів і розрахунків;
- виявлення резервів збільшення всіх фінансових ресурсів;
- контроль за надходженням засобів до бюджету і позабюджетних фондів;

- контроль за законністю, раціональністю і ефективністю використання засобів бюджету і позабюджетних фондів органами державної влади і організаціями;
- контроль за своєчасністю виконання прибуткових і витратних статей бюджету і позабюджетних фондів по об'ємах, структурі та цільовому призначенню;
- ефективність використання державної власності, її приватизація або націоналізація;
- обґрунтованість надання і законність використання пільг з оподаткування, державних дотацій і інших фінансових преференцій;
- припинення марнотратства, фінансових зловживань, неефективного використання державних коштів за допомогою звернення уваги законодавчих органів на недоліки чинного законодавства.

Фінансовий контроль, на відміну від інших видів державного контролю (екологічного, санітарного, адміністративного), має місце у всіх сферах суспільного відтворення і споживання, тому супроводжує весь процес руху грошових коштів і фондів, включаючи також стадію аналізу фінансових результатів [88, с.15].

Фінансовий контроль з боку держави недержавної сфери економіки зачіпає лише сферу виконання грошових зобов'язань перед державою, включаючи податки та інші обов'язкові платежі, дотримання законності і доцільності при витрачанні виділених їм бюджетних субсидій і кредитів, а також дотримання встановлених правил організації грошових розрахунків, ведення бухгалтерського обліку і звітності [89, с.53].

Останнім часом державний фінансовий контроль зазнає значних змін: звужується сфера його дії і змінюється зміст. Він все більш концентрується на макроекономічних процесах, включаючи контроль за вартісними пропорціями руху ВВП, грошовою масою, формуванням і використанням

фондів грошових коштів, що надходять у розпорядження держави. Одночасно розширюється сфера дії недержавного фінансового контролю з боку аудиторських фірм і кредитних організацій.

З переходом до ринкової економіки в Україні відбулися кардинальні зміни в політичних та економічних засадах державності, докорінна реконструкція економіки, фінансової системи та ринкових інститутів, сформувалася принципово нова модель державних фінансових потоків. В таких умовах реформування в Україні спостерігається постійне збільшення бюджетних порушень, а також численні факти неефективного використання коштів Державного бюджету та державних позабюджетних фондів.

Мільйони фінансових порушень щорічно виявляються Державним казначейством, Пенсійним фондом України та іншими контрольними службами держави, які також мають свої показники. Очевидно, що такий стан неправильного використання та неефективного використання державних фінансових ресурсів набирає критичної маси, що стає занадто небезпечним для суспільства. Аналіз проблем щодо ефективності контролю та його зв'язку з основними науковими та практичними завданнями, представлені дані та дослідження показали, що припущення про стільки фінансових порушень у державному секторі слід пояснювати не лише низькою фінансовою дисципліною та зловживанням, а й до недоліків організаційних та функціональних компонентів державного фінансового контролю. У багатьох випадках це пов'язано з недосконалістю його структури, нормативно-правової бази, відсутністю суворої системи відповідальності (за порушення), а також безпосередньою функціональною залежністю її органів від державних чиновників.

Аналіз наших даних чітко свідчить про відсутність належної координації у діях органів державного контролю: вони не прив'язані до єдиної системи, усі елементи якої працювали б у тому ж ритмі, мали однакові цілі - збереження державних ресурсів та забезпечення цільового та

ефективного використання державних фінансових ресурсів, а головне - запобігання фінансовим порушенням.

На сьогодні інститут державного фінансового контролю практично не виконує своєї основної превентивної функції, виступаючи, як правило, лише реєстратором порушень.

Форми подальшого контролю (аудиту та перевірки), які в основному здійснює ДФК, не підтримуючи аудит ефективності, майже втрачають свою актуальність та ефективність у ринковій економіці України. Використовуючи ці форми, неможливо, наприклад, перевірити якість виконаних робіт та послуг, якість матеріалів, придбаних за державні кошти, ефективність державних ресурсів тощо. Тому говорити про те, що в Україні існує цілісна система органів державного фінансового контролю, не кажучи вже про її ефективність, поки рано.

1.4. Правові засади здійснення державного фінансового контролю та місце серед них адміністративно-правового регулювання

Правовий статус органів фінансового контролю визначається ступенем їх впливу на суспільство загалом та на окремі державні органи та установи для досягнення цієї мети. Тобто адміністративно-правовий статус органів державного контролю - це регулювання цих органів, регулюється адміністративно-правовими нормами, що визначаються метою їх створення (фінансовий контроль за використанням та збереженням фінансових ресурсів), обґрунтованим завданням та функцією цих органів з відповідальністю суб'єктів фінансового контролю та забезпечення оптимального впливу на підконтрольні об'єкти (повне та своєчасне встановлення фактів порушення фінансового та бюджетного законодавства України та їх усунення). Сфера фінансового контролю - це майже всі операції, що здійснюються за допомогою грошових коштів, а в деяких випадках - без них (бартерні угоди) [82].

Тому в розвинених ринкових країнах надійно регулюються та контролюються процеси грошового обігу, випуск грошей та цінних паперів, створення резервних фондів та підтримка валютного курсу, формування коефіцієнтів готівкового та безготівкового обігу тощо. В Україні також існує система органів фінансового нагляду. Так, згідно зі статтею 98 Конституції України (у редакції 1996 р.) Рахункова палата здійснює контроль за використанням коштів з державного бюджету України від імені Верховної Ради України. Відповідно до чинного законодавства України, основними завданнями Рахункової палати є: організація та контроль за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів національних цільових фондів, за обсягом, структурою та призначенням; здійснення контролю за формуванням та погашенням внутрішнього та зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності витрат державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів; контроль за фінансуванням національних програм, економічного, науково-технічного, соціального та національного розвитку культури, охорони довкілля; контроль за дотриманням законності надання Україні позик та економічної допомоги іноземними державами, міжнародним організаціям, що передбачені у Державному бюджеті; контроль за законністю та своєчасністю руху коштів з Державного бюджету та позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках; аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету та підготовка пропозицій щодо їх скасування, а також щодо вдосконалення бюджетного процесу в цілому; регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету та стан погашення внутрішнього та зовнішнього боргу України, про результати їхніх контрольних функцій; виконання інших завдань, передбачених Рахунковою палатою чинним законодавством України. Однак деякі положення Закону України «Про Рахункову палату» 1996 р., Що

визначають правові основи його діяльності, Конституційний Суд України визнав такими, що не відповідають Конституції України [19, с.66].

Зокрема, це стосується визначення Рахункової палати як органу "вищого державного фінансово-економічного контролю". Положення, згідно з якими на Рахункову палату покладається організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням "прибуткової" частини державного бюджету, повноваження на здійснення "контрольно-ревізійної" діяльності, що забезпечують "єдину систему контролю над виконання Державного бюджету України" та деякі інші повноваження. У березні 2015 року Указом Президента України затверджено Положення про Конституційну комісію України з метою розробки узгоджених пропозицій щодо змін до Конституції України із залученням представників різних політичних сил, громадського, вітчизняного та міжнародного експерта спільноти та сприяння громадському та політичному консенсусу щодо вдосконалення конституційного регулювання суспільних відносин в Україні. Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [44], прийнята на Конгресі вищих аудиторських установ (далі - ДАІ) у 1977 р. У Лімі Міжнародною організацією вищих аудиторських установ (INTOSAI), вже у статті 1 визначає, що "вищий орган державного контролю означає державні органи, головною функцією яких є зовнішній контроль за управлінням фінансовими ресурсами та державною власністю у порядку, встановленому національним законодавством".

І хоча Лімська декларація не є обов'язковою з точки зору міжнародного права, вона значною мірою визначила провідні напрями розвитку фінансового контролю у багатьох країнах. Тому сьогодні майже в кожній країні існують ВОФК, які мають різні офіційні назви, такі як Комітет державного контролю в Білорусі, Верховна аудиторська служба в Польщі, Державна аудиторська служба у Фінляндії, Національна аудиторська служба у Великобританії тощо. Адже міжнародна спільнота певною мірою виконує вимоги Лімської декларації щодо регулювання ВОФК.

Таким чином, відповідно до вимог Лімської декларації, національна конституція (основний закон) повинна містити такі правила, що регулюють діяльність Вищої аудиторської установи у кожній країні:

- 1) принципи діяльності цього органу;
- 2) особливості взаємодії такого органу з національним парламентом;
- 3) основні контрольні повноваження ВОФК;

4) порядок звітування Вищим органом фінансового контролю перед Парламентом та громадськістю. У той же час у більшості країн світу ВОФК створюються при національному парламенті. Тому нова редакція Конституції України (у розділі "Верховна Рада України") повинна враховувати рекомендації Міжнародної організації вищих ревізійних установ (INTOSAI) та конституційно призначити Рахункову палату як Вищу ревізійну установу (ДАІ) в Україні за статусом серед інших органів фінансового контролю в контексті реформування міжбюджетних відносин, оскільки він буде ґрунтуватися на конституційних нормах [11, с.122].

Підвищення статусу Рахункової палати як ВОФК також сприятиме розширенню її повноважень щодо контролю над дохідною частиною державного бюджету, а також надходженням та використанням місцевих бюджетів, запропонованих у Концепції управління державними фінансами [28, с.63].

Сьогодні Міністерство фінансів України більше не виконує контрольні-наглядові функції, але воно відповідно до затвердженого Положення [62, с.101] здійснює правове регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій та митній сферах, у цій галузі управління єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику, у сфері протидії правопорушенням під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства про сплату єдиного внеску у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, обліку, випуску та проведення лотерей, організації та контролю за виробництвом цінних паперів, суворих звітних

документів, видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінне каміння, їх облік та обіг у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України "Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади" [72], безпосередньо через Міністра фінансів спрямовує та координує діяльність таких органів фінансового контролю, як:

- 1) Державна казначейська служба України;
- 2) Державна служба фінансового моніторингу України;
- 3) Державна аудиторська служба України;
- 4) Державна фіскальна служба України;
- 5) Державна податкова служба України;
- 6) Державна митна служба України.

Функції Рахункової палати та Державної аудиторської служби України значною мірою збігаються, оскільки вони здебільшого контролюють використання та збереження бюджетних ресурсів, що суперечить принципам національного законодавства у сфері контролю [23, с. 44].

Тому, відповідно до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, провідним напрямком підвищення адміністративно-правового статусу Державної аудиторської служби України є впровадження у її практику аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.

Вже наприкінці 90-х років дослідження та практика показали, що причини значних втрат бюджету полягають у наступному: розпливчате формулювання положень та часті зміни бюджетного законодавства; відсутність публічної оцінки управління бюджетом на всіх рівнях відповідальності; слабкість превентивної спрямованості державного фінансового контролю; відсутність суворої відповідальності в законодавстві за зловживання та серйозні порушення бюджету.

Усі ці проблеми, а також вивчення досвіду Нідерландів, Франції та країн Балтії в організації державного фінансового контролю спонукали керівництво Державної аудиторської служби України використовувати у своїй роботі разом із традиційними формами контролю (інспекцію (аудит) та перевірку) вживання коригуючих заходів у разі їх вчинення та, якщо необхідно, ініціювати зміни до чинних законодавчих та нормативно-правових актів.

Формою такого контролю в багатьох європейських країнах є фінансовий аудит, метою якого є консультування управління об'єктами контролю щодо можливих факторів ризику, оцінка надійності фінансової звітності та надання рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю. Основна мета цього контролю - запобігання фінансовому та бюджетному законодавству.

На основі знань, здобутих працівниками служби за кордоном, Державна аудиторська служба України розробила теоретичні та методологічні засади аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи в Україні, основним завданням якої є надання допомоги бюджетній установі у забезпеченні, при складанні надійної фінансової звітності та організації ефективного внутрішнього фінансового контролю [56].

Адміністративно-правове регулювання займає провідне місце серед заходів, які наведено вище. Політика держави щодо системи органів державного фінансового контролю стосується заходів, які спрямовані для органів, посадових осіб, політичних партій та інших суб'єктів господарювання щодо фінансової сфери як адміністративно-правового інституту.

Стратегію розвитку фінансової системи України потрібно будувати крізь призму адміністративного впливу на неї інститутів законодавчої та виконавчої влади. Бо адміністративне регулювання – це керування об'єктом до досягнення результату, що супроводжується Урядом для забезпечення

правової бази, що, в свою чергу, має вплив на ефективне функціонування ринкової економіки в державі.

Відсутність комплексного підходу з питань впровадження реформ в системі фінансів України, часта зміна виконавців (керівників структурних підрозділів та і Кабміну в цілому) призводить до непередбачуваних наслідків. Україна знаходиться на відстані 20 і більше років від досягнення рівня фінансової системи таких потужних держав як Швейцарія, Франція, Німеччина. Тому, на початку шляху, потрібно комплексно закласти «фундамент розвитку» для того, щоб, в майбутньому, не можливо було б зійти з заданого шляху. На нашу думку, головним недоліком є те, що завжди політики, які приходять до влади, пропонують лише гасла щодо покращення, а не конкретні дії. Дії, які могли б запустити ріст ВВП нашої держави, запустити сталий розвиток фінансової, правової та інших систем.

Ю. В. Гаруст вбачає наступні заходи щодо вдосконалення фінансової системи України:

- 1) чітко визначений законодавством розподіл фінансових ресурсів між–центральною та регіональними органами влади;
- 2) конституційне розширення повноважень регіонів та збільшення контролю й відповідальності за результати їх діяльності;
- 3) оптимізація витратної частини Державного бюджету, скорочення кількості державних установ та оптимізація їх функцій;
- 4) зменшення надання з Державного бюджету субсидій та дотацій збитковим підприємствам, за винятком пріоритетних галузей економіки;
- 5) законодавче врегулювання реструктуризації боргів державних підприємств;
- 6) проведення ефективної податкової реформи з метою формування необхідних централізованих резервів для подальшого використання замість залучення емісійних кредитів;

7) формування з прийняттям відповідного закону державного органу, зокрема правоохоронного, який буде здійснювати чіткий системний контроль за надходженням коштів до бюджетів та їх цільовим використанням.

На його думку, саме виконання цих завдань дасть змогу створити ефективну фінансову систему України, функціонування якої та здійснення цілеспрямованої фінансової політики обов'язково приведе до потужного зростання економіки держави [15].

Кобзева Т.А. у своїй роботі про адміністративно-правове забезпечення управління фінансовою системою в Україні наводить аргументи та вважає за необхідне розробити та прийняти Закон України «Про основи фінансової системи України та її функціонування в особливий період». Необхідність прийняття цього нормативно-правового акта, на думку автора, обумовлена чималими потребами сьогодення, оскільки дотепер залишаються не врегульованими режими окремих фінансових операцій, інституції, що забезпечують їх реалізацію в межах фінансового ринку, питання державного управління фінансами в умовах уведення особливого періоду тощо.

Предмет правового регулювання проекту цього нормативно-правового акта автор вважає у:

1) визначенні змісту, суті, принципів, основних завдань фінансової системи та її правовому регулюванні;

2) визначенні основних засад її організації в особливий період, до яких належать:

а) централізація управління фінансами, економікою і воєнним виробництвом, посилення державного регулювання фінансово-економічної діяльності підприємств, установ та організацій, що забезпечують задоволення потреб оборони в особливий період;

б) концентрація фінансових ресурсів, запровадження їх централізованого розподілу відповідно до визначених пріоритетів і потреб особливого періоду;

в) використання фінансових ресурсів міжнародних організацій та країн, що мають спільні з Україною воєнно-стратегічні інтереси і підтримують її в особливий період;

3) визначенні порядку, основних організаційних та організаційно-економічних заходів функціонування фінансової системи;

4) визначенні особливостей фінансового планування;

5) визначенні державних органів, які здійснюватимуть державне управління фінансовою системою, та передбачення порядку державного управління фінансовою системою в особливий період;

б) визначенні особливостей функціонування державних фінансів, фінансів місцевих органів влади, міжбюджетних взаємовідносин, фінансів підприємств усіх форм власності, фізичних осіб та фермерських господарств тощо;

7) врегулюванні порядку здійснення державного фінансового контролю та окремо передбачення його в особливий період[33, с.68].

Підсумувавши вище сказане, можна стверджувати, що для забезпечення сталого функціонування фінансової системи України державне регулювання та державної політика у даній повинні доповнювати один одного, перебувати в постійному розвитку.

Варто постійно розробляти і приймати лише ті нормативно-правові акти, які будуть доречними та дієвими «саме зараз», а не займатись виконанням нормативно-правових актів, які обтяжують роботу органів державного фінансового контролю в Україні. Функції та завдання органів контролю не повинні дублюватися. Механізм державного фінансового контролю повинен працювати чітко, ефективно, логічно, нормативно врегульовано та оптимально.

РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Поняття та особливості адміністративно-правового механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні

Державний фінансовий контроль (далі – ДФК) – одна з найголовніших функцій управління державою. Призначення ДФК знаходить своє відображення у реалізації фінансової політики держави, створення умов для фінансової стабільності. Головним чинником для ефективного функціонування системи ДФК є чітке законодавче регламентування та розмежування повноважень між її органами.

В Україні до органів, що здійснюють функції ДФК відносять:

- 1) Верховна Рада України та Рахункова палата (здійснюють законодавчий контроль на всіх стадіях);
- 2) Кабінет Міністрів України (здійснює контроль на всіма ланками виконавчої влади);
- 3) Державна аудиторська служба України (здійснює зовнішній державний фінансовий контроль);
- 4) Міністерство фінансів України (здійснює контроль на кожній стадії бюджетного процесу);
- 5) Державна податкова служба (здійснює контроль на стадії збирання і адміністрування податків);
- 6) Державне казначейство України (контролює стадію виконання бюджету);
- 7) Інші органи центральної виконавчої влади (здійснюють контроль, відповідно законодавства).

Функціонування і організаційна взаємодія органів ДФК в Україні забезпечується законодавством на всіх його рівнях, а саме:

1. Конституцією України;
2. Кодексами України;
3. Законами України;
4. Правовими актами Президента України та Кабінету Міністрів України;
5. Нормативно-правовими актами суб'єктів контролю [17].

Розглянемо більш детально повноваження кожного органу ДФК в Україні.

Президент України. Контрольні повноваження Президента України у сфері управління фінансовими ресурсами зумовлені його статусом глави держави та гаранта державного суверенітету, територіальної цілісності України, додержання Конституції України, прав і свобод людини і громадянина. Безпосередньо функції фінансового контролю реалізуються Президентом під час підписання ним закону про Державний бюджет України на поточний рік, правових актів Президента України, що забезпечують функціонування державного фінансового контролю. Зокрема, Указ Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [72], Указ Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 про затвердження Положення про Державну казначейську службу України [80] та ін.

Верховна Рада України. Конституція України визначає загальні засади і характер участі у процесі фінансового контролю Верховної Ради України та парламентських комітетів, зокрема, Комітету з питань бюджету та Комітету з питань фінансової політики і банківської діяльності, які здійснюють парламентський контроль за станом і рухом бюджетних коштів. Згідно зі статтею 109 «Повноваження Верховної Ради України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» Бюджетного кодексу України[2] визначено наступне:

1. Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі:

- 1) визначення основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- 2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України;
- 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України;
- 4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (включаючи звіти головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм);
- 5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України;
- 6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Верховна Рада України здійснює контроль за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, визначених Конституцією України.

2. До повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать:

- 1) підготовка питання щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України;
- 2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини;
- 3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України;
- 4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, центрального органу виконавчої влади, що реалізує

державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду;

5) взаємодія з Рахунковою палатою (включаючи попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати).

За зверненням Комітету Верховної Ради України з питань бюджету органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування надають інформацію про державний та місцеві бюджети, необхідну йому для підготовки та попереднього розгляду бюджетних питань.

3. Комітети Верховної Ради України беруть участь у попередньому розгляді питання щодо Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період та проекту закону про Державний бюджет України, а також попередньо розглядають питання про виконання Державного бюджету України (включаючи висновки і пропозиції Рахункової палати щодо використання коштів Державного бюджету України) у частині, що віднесена до компетенції комітетів.

Кабінет Міністрів України. Відповідно до статті 113 Конституції України, Кабінет Міністрів України є вищим органом виконавчої влади, який спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади, тобто здійснює контроль за всіма ланками виконавчої влади. Контрольна діяльність Кабінету Міністрів України спрямована на реалізацію завдань економічного та соціального розвитку держави. Діяльність Кабінету Міністрів регламентується Законом України «Про Кабінет Міністрів України» [68].

Рахункова палата. Згідно зі статтею 98 Конституції України контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначені Законом України «Про Рахункову палату»[3] та Регламентом, який

затверджено рішенням Рахункової палати від 28.08.2018 №22-7[73]. У своїй роботі Рахункова палата також керується Методичними рекомендаціями з проведення фінансового аудиту, затвердженими рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 №5-5 [51] та застосовує основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України.

Державна аудиторська служба України. Згідно зі статтею 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю України» [4], здійснення зовнішнього державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Сьогодні таким органом є Державна аудиторська служба України, діяльність якої регламентується Положенням про Державну аудиторську службу України [61].

Основними завданнями Державної аудиторської служби є:

- реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;
- надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [61].

Напрямки діяльності Державної аудиторської служби визначено відповідно до поставлених завдань. Насамперед це узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції,

розроблення пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та подання їх в установленому порядку Кабінетові Міністрів України.

Шляхами реалізації державного фінансового контролю є здійснення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектування (ревізії), моніторингу закупівель та контролю за станом внутрішнього аудиту.

Важливим завданням є контроль за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів та законодавства про державні закупівлі.

Державна аудиторська служба України також має повноваження контролю: 1) за належним веденням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку; 2) за складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів; 3) за виконанням функцій з управління об'єктами державної власності; 4) за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів та інших підконтрольних установах.

У межах своїх повноважень вживає в установленому порядку заходів щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме: 1) звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання активів; 2) застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства; 3) передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь.

Міністерство фінансів України. Відповідно до пункту 1 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 №375 [62], Міністерство фінансів України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України, а також головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, державну політику у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності, бухгалтерського обліку, випуску і проведення лотерей, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, запобігання і протидії легалізації (відмиванню доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, забезпечує формування єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, обліку та обігу [62].

Державна казначейська служба України. Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Основними завданнями Державної казначейської служби України є реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів та внесення на розгляд Міністра

фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначених сферах. Діяльність служби регламентується Положенням про Державну казначейську службу України [63].

Державна фіскальна служба України. Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Основними завданнями Державної фіскальної служби України є реалізація державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [64].

Державна митна служба України. Основними завданнями Державної митної служби є реалізація та внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення реалізації державної митної політики, зокрема забезпечення митної безпеки та захисту митних інтересів України і створення сприятливих умов для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, збереження належного балансу між митним контролем і спрощенням законної торгівлі, забезпечення реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи, запобігання та протидії контрабанді, боротьби з порушеннями митних правил. Діяльність служби регламентується Положенням про Державну митну службу України [65].

Державна податкова служба України. Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику. Основними завданнями Державної податкової служби є: 1) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів,

рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону; 2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування: а) державної податкової політики; б) здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; в) державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального; г) державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; г) державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону. Діяльність служби регламентується Положенням про Державну податкову службу України [66].

Також згідно з законодавством України, певні функції щодо здійснення державного фінансового контролю покладені на Національний банк України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Антимонопольний комітет України, фонд державного майна України, Державну службу фінансового моніторингу України тощо.

До важливих нормативно-правових актів, які регулюють питання організації та здійснення державного фінансового контролю, окрім наведених, належать також закони України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[67], «Про Національний банк України»[70], «Про

місцеве самоврядування в Україні»[69], «Про обіг векселів в Україні»[71], а також акти Кабінету Міністрів України, якими встановлюється порядок проведення планових перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків і зборів, стандарти та методичні рекомендації щодо проведення фінансового аудиту Рахункової палати, нормативно-правові акти Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України тощо.

Підводячи підсумки, можна стверджувати, що в кожному з напрямків державного фінансового контролю напрацьована відповідна законодавча база, яка забезпечує адміністративно-правовий механізм їх діяльності. Однак, сучасний світ завжди вимагає удосконалення системи фінансового контролю. Отже, питання формування потужної та ефективної системи ДФК в Україні залишається однією з найважливіших державних проблем сьогодення [18].

2.2. Форми та методи державного фінансового контролю в Україні

За часів Радянського Союзу фінансова та бюджетна дисципліна забезпечувалася шляхом жорсткого контролю за використанням фінансово-матеріальних ресурсів у встановлених межах. Відтоді державний фінансовий контроль успадкував суто фіскальний характер та форми здійснення, які здебільшого реалізують завдання подальшого контролю. Це підтверджується системою процедур контролю, яка має на меті знайти відхилення від встановлених норм та правил використання фінансових ресурсів, а також виявити та покарати винних у фінансових порушеннях.

Однак на даний час державний фінансовий контроль як елемент фінансової політики держави не може залишатися колишнім. Це пов'язано з тим, що, здійснюючи контроль, суб'єкти державного регулювання економіки повинні, насамперед, отримувати інформацію про якість вжитих ними регуляторних заходів, а потім - хто і в якій мірі не відповідав встановленим нормам і правилам.

Більше того, в останні роки виникла потреба в оцінці ефективності управління державними ресурсами, що, відповідно, вимагає спрямування державного фінансового контролю на поглиблений аналіз державного управління в різних сферах економічної діяльності для виявлення недоліків та пошуку резервів для вдосконалення. Завдання контролю якості виконання бюджету потрібно вирішити негайно.

Проводячи перевірку, контролюючий орган констатує виявлення порушень, тоді як бюджетні кошти вже витрачені. Ця парадигма, яка зводиться до алгоритму «спочатку планування, а потім управління», виникла дуже повільно, кілька століть тому. Політична та економічна ситуація у світі кардинально змінилася, але в питаннях контролю все залишилось колишнім [12, с.123].

Особливість науки як методу полягає в тому, що вона не є джерелом цінних порад з усіх питань. Це не вказує, як це зробити правильно, а навпаки, наука показує, як цього не робити за жодних обставин. Дотримуватися рекомендацій науки насамперед означає уникати заборонених рішень. Але для того, щоб розглянути їх як такі, перед тим, як прийняти рішення, необхідно пройти експертизу відповідної проектної програми. В даний час недостатньо вивчити технологічну та фінансово-економічну складову будь-якого проекту, необхідно з'ясувати, чи він взагалі може бути реалізований з точки зору фундаментальних наукових обмежень.

З огляду на викладене, основні компоненти системи державного фінансового контролю потребують вдосконалення, зокрема, необхідно переглядати мету, завдання та об'єкти, а також вдосконалювати форми та методи контролю. Однак, незважаючи на те, що в цьому переліку форми контролю займають останнє місце, їх значення не слід недооцінювати. Адже форма контролю є багатофункціональним інструментом для вивчення певних явищ, об'єктів, процесів, внутрішній зміст яких визначається набором застосовуваних методів (прийомів) дослідження [39, с.64].

Вибір форми контролю багато в чому залежить від його ефективності, витрат та здатності надавати обґрунтовані рекомендації щодо економії та ефективності трудових, матеріальних та фінансових ресурсів [13, с.12]. Глосарій основних термінів, розроблений в рамках Міжнародної організації вищих аудиторських установ (INTOSAI) у 1989 році, визначає різні форми контролю. Розглянемо деякі з них. Фінансовий аудит - це форма контролю, яка передбачає вивчення фінансових документів та рахунків об'єкта контролю, щоб визначити, чи здійснюються фінансово-господарські операції відповідно до цілей та плану, чи відповідають вони обмежувальним правилам та нормам, чи правильно вони відображені в бухгалтерському обліку та звітності. З визначення випливає, що метою фінансового аудиту є встановлення відхилень від стандартів використання фінансових та матеріальних ресурсів [38, с.49].

Однак за допомогою фінансового аудиту не завжди можливо визначити ефективність витрачання фінансових ресурсів або рівень їх повернення. Це пов'язано з тим, що критерієм ефективності є рівень досягнення запланованих цілей, що багато в чому залежить від якості управлінських рішень. Тому, на відміну від фінансового аудиту, аудит адміністративної діяльності - це форма контролю, яка вивчає процедури прийняття та реалізації управлінських рішень для досягнення цілей [38, с.42]. Водночас аудит адміністративної діяльності передбачає контроль за дотриманням принципів економічності, ефективності та результативності у здійсненні фінансово-господарської діяльності. Як складова та важлива складова аудиту адміністративної діяльності, аудит ефективності використання ресурсів є формою контролю якості управлінських рішень щодо економічності та ефективності трудових, фінансових та матеріальних ресурсів [38, с.45].

У порівнянні з фінансовим аудитом аудит ефективності використання ресурсів є більш широкою формою контролю, оскільки "контролери" ставлять під сумнів не тільки законність та надійність використання ресурсів

за призначенням, але й доцільність та необхідність прийняття управлінським рішенням витратити ресурси загалом [24, с. 61].

Враховуючи викладене, ця форма контролю може бути цінною для вітчизняної практики, тому їй потрібно приділяти більше уваги. У зарубіжній практиці проводяться різні підтипи аудиту ефективності використання ресурсів - аудит ефективності певного рішення, програми (функції) та системи (галузі). Таким чином, аудит ефективності конкретного рішення передбачає вивчення доцільності та ефективності конкретного рішення (операції) з метою пошуку резервів для зменшення виробничих та адміністративних витрат, збільшення окупності ресурсів [47, с.72]. Інший підтип аудиту ефективності використання ресурсів - аудит ефективності програми (функції) передбачає вивчення однієї або декількох програм чи функцій, спрямованих на оцінку відповідності результатів завданням та витраченим ресурсам [45, с.55].

Цей підтип аудиту ефективності використання ресурсів підпорядковується програмі, яка може охоплювати конкретну галузь та окремих учасників - суб'єктів господарювання, можливо, різних за формою власності [35, с.109].

Порівняно з аудитом ефективності конкретного рішення, аудит ефективності системи (галузі) є складною формою контролю. Це пов'язано з тим, що дослідження підлягає організації внутрішнього управління в галузі, відділі, об'єднанні підприємств для оцінки ефективності, раціональності та оптимальності взаємовідносин різних урядів у процесі виконання завдань та досягнення запланованих цілей [35, с.69].

Законодавство України ще не передбачає такої форми контролю, проте правові передумови для впровадження аудиту ефективності у вітчизняній практиці вже створені. Зокрема, наказом Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. № 538 - р затверджено "Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі", яка спрямована на підвищення

ефективності бюджетних коштів та досягнення результати від інвестування державних ресурсів.

З 2004 року для реалізації цієї Концепції запроваджені паспорти бюджетних програм, які визначають мету, напрямки, обсяги затверджених бюджетних призначень та очікувані результати від виконання бюджетної програми. Відповідно до Бюджетного кодексу України [2], про ступінь досягнення принципу ефективності свідчать певні показники, за допомогою яких можна оцінити рівень досягнення запланованих цілей шляхом залучення мінімальної суми бюджетних коштів або досягнення максимальних результатів при використанні значна кількість бюджетних коштів. Аудит ефективності розуміється як форма контролю, яка зводиться до комплексу дій щодо збору та аналітичної обробки статистичних та звітних даних, аудиторських та перевірочних матеріалів, іншої публічної інформації, спрямованої на визначення рівня ефективності державних інвестицій для досягнення планової бюджетної програми (функції) факторів, що перешкоджають досягненню максимального результату при використанні певної кількості трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, а також обґрунтування пропозиції для підвищення ефективності державних активів [23, с.47].

На відміну від аудиту чи перевірки, аудит ефективності базується на аналізі нормативно-правових актів, планів та методологічних розробок, показників статистичної, фінансової та операційної звітності, результатів попередніх аудитів та перевірок, а також результатів опитувань, інтерв'ю та анкетування.

Під час аудиторського дослідження особлива увага приділяється визначенню якості рішень, що приймаються щодо управління бюджетними коштами чи іншими державними ресурсами, оцінці рівня рентабельності своїх витрат для пошуку резервів для підвищення ефективності використання ресурсів.

І саме тому бюджетна програма - це форма реалізації програмно-цільового методу в бюджетному процесі, метою якого є встановлення прямого зв'язку між розподілом бюджетних коштів та результатами їх використання [12, с. 96].

Формування бюджетних програм здійснюється не лише за наявності проблеми (приклади - бюджетні програми, пов'язані з функціонуванням апарату влади) і не завжди залежить від відповідності мети програми пріоритетним сферам громадськості, зміцнення правопорядку в державі, зменшення злочинності, однак це не означає відмову від фінансування пенітенціарної системи.

Під час здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджетних програм суб'єкти контрольної діяльності повинні отримати відповіді на дві групи питань: чи витрачено бюджет на законних підставах та за призначенням на виконання програми, і чи виконано бюджетну програму; чи бюджетна програма досягає поставлених цілей та чи ефективно вона виконується. Таким чином, важливим етапом сучасної бюджетної політики держави має стати подальше розширення використання проектних та програмних оцінок у практиці державних органів [12, с.143]. Її мета - надати керівникам рішень інформацію про хід та фактичні результати державних програм. Якщо програмний аналіз охоплює всебічне вивчення альтернатив лише на етапі планування, оцінка фокусується на визначенні ефективності та ефективності або існуючих, або завершених програм.

Щодо форми контролю за виконанням бюджетної програми, то єдиної думки немає, але зараз найбільш дискусійним є те, чи може фінансовий аудит дати відповіді про цілі та ефективність бюджетної програми, або це може бути досліджено лише аудитом адміністративна діяльність (аудит ефективності). З терміном "ефективність" пов'язано декілька груп питань. У першій групі питань "ефективність" є лише одним із показників ефективності, які якісно та кількісно характеризують виконання бюджетної

програми, підтвердженої статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю, а також дозволяють оцінити використання коштів на бюджетну програму. Тобто за допомогою показника ефективності можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність виконання програми та найефективніші бюджетні програми.

Оцінка виконання бюджетної програми лише за моделлю досягнення мети є недостатньою мірою для досягнення мети програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Більш важливою групою моделей оцінки є економічні моделі, для яких типовою ознакою є увага до вартості.

Таким чином, формуючи єдину систему державного фінансового контролю, основними з них повинні стати такі компоненти: сукупність органів державного фінансового контролю; відносини між цими органами та органами державної влади; встановлення ієрархії контролюючих органів; перелік об'єктів управління; ідентифікація контрольованих суб'єктів; перелік інструментів (форми, методи, інструменти тощо), якими можуть користуватися конкретні суб'єкти контролю; права, обов'язки, відповідальність суб'єктів контролю та підконтрольних об'єктів.

З огляду на вищесказане, існує необхідність впорядкування цих компонентів у певній, добре налагодженій системі, закріпленні цієї системи у законодавстві та інших нормативно-правових актах, а це, у свою чергу, ставить питання про необхідність визначення концептуальних підходів до побудови єдиного система державного фінансового контролю [27]. Концепція єдиної системи повинна бути основою для створення раціональної та ефективної системи державного фінансового контролю, здатної гарантувати докорінне посилення контролю над бюджетними коштами, включаючи запобігання фінансовим порушенням в економіці, підвищення ефективності та результативності контролюючі органи.

2.3. Організаційні та правові засади побудови адміністративно-правової системи державного фінансового контролю в країні

Проводячи єдину фінансову, бюджетну, грошову, податкову, валютну та інвестиційну політику, держава дотримується головної мети побудови єдиної системи державного фінансового контролю, яка полягає у забезпеченні законності та ефективності фінансової діяльності держави, національної безпеки, захищаючи свої фінансові інтереси та незаконне використання державних коштів [30, с.153].

Виходячи з цього, державний фінансовий контроль повинен забезпечувати виконання наступних завдань: організація та контроль за своєчасним виконанням статей доходів і видатків державного та місцевих бюджетів; оцінка обґрунтованості статей доходів та витрат державного бюджету та державних цільових фондів; оцінка ефективності та доцільності витрачання державних коштів; забезпечення дотримання правил операцій з валютою та валютними цінностями; попередження фінансових правопорушень; забезпечення фінансової безпеки держави; контроль за виконанням міжнародних фінансових зобов'язань держави, за станом державного боргу; контроль за дотриманням бюджетного, податкового, митного, валютного законодавства; оцінка ефективності основних розпорядників бюджетних коштів для використання державних коштів; аналіз виявлених відхилень від встановлених показників державного бюджету та підготовка пропозицій, спрямованих на їх усунення; фінансова експертиза проектів законів, які передбачають витрачання бюджетних коштів або впливають на формування та використання цих фондів тощо [30, с.43].

Крім того, важливою особливістю в розробці концепції повинен бути чіткий поділ державного фінансового контролю на внутрішній та зовнішній, що визначає їх цілі та завдання, функції, повноваження, які формують цілісну систему державного фінансового контролю. Зважаючи на це, єдина

система державного фінансового контролю не повинна мати багаторівневого підпорядкування та ієрархічної ізоляції [22, с.39].

З метою запобігання дублюванню контролю за законністю надходження та витрачання державних коштів необхідно методологічно обґрунтувати основні контрольні функції відповідних органів державного фінансового контролю [26, с.73].

Особливу увагу в цій концепції слід приділити визначенню статусу Рахункової палати України з урахуванням положень Лімської декларації щодо аудиторських рекомендацій [44]. При цьому його функції та сфера діяльності повинні концептуально відрізнятися від завдань інших державних органів фінансового контролю.

Крім того, важливим напрямком діяльності Рахункової палати України повинен бути попередній фінансовий контроль усіх найважливіших законодавчих актів з питань економіки, фінансів, фінансової безпеки держави [25, с.63].

Важливим для вирішення в рамках концепції є розробка методології та правової бази державного фінансового контролю. Наразі в законодавстві відсутнє чітке термінологічне визначення таких понять, як неекономічне, незаконне, неефективне використання бюджетних коштів, неефективне розпорядження державним майном або несвоєчасне, неповне фінансування. Логічно чітко прописати ці поняття юридично, визначити, які з них і в яких випадках слід застосовувати, і вони повинні бути однаковими на всіх рівнях влади [29, с.63].

Таким чином, розробка концепції вимагає вирішення на національному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної методологічної, нормативно-правової бази для контролю за державним фінансом, його сучасної інформативності та логістики.

Аналіз організаційних змін, що відбулися в галузі державного фінансового контролю за останній період, дозволяє відзначити деякі загальні тенденції.

По-перше, відбувся поділ та поглиблення контрольних функцій та повноважень. Це відображається на створенні спеціалізованих контрольних органів, розширенні фінансового контролю, визначенні та законодавчому закріпленні форм і методів заходів контролю, прав та обов'язків сторін. По-друге, державний відомчий та внутрішній фінансовий контроль почали різко знижуватися і практично перейшли у форму внутрішнього контролю, яка здійснюється формально в межах системи обліку. Такі зміни в системі контролю, незважаючи на деякі переваги, значно послабили державний фінансовий контроль. Основним недоліком став розпад загальної системи державного фінансового контролю на окремі функції, що призвело до відсутності об'єктивної оцінки діяльності державних регулюючих органів, аналізу їх кінцевих результатів [31, с.53].

За словами І. Іванової, «після здобуття незалежності Україна досягла позитивних змін у розвитку своєї системи фінансового контролю. Однак діюча система управління розвивається дещо стихійно. Можливість розгляду всієї системи управління та контролю фінансових питань загалом та проведення необхідних реформ у цій галузі не використовувалася при створенні органів контролю. Внаслідок неузгодженої трансформації система фінансового контролю все ще витрачає непропорційно великі ресурси на його утримання, зберігає багато особливостей пострадянського періоду, особливо в організаційній та функціональній структурі, методах роботи органів контролю, а тому застаріла і не забезпечує необхідного прогресу в стабілізації фінансової та бюджетної дисципліни у державі » [30, с105]. Зростаюча кількість порушень у витрачаннях державних коштів, суми непогашених надходжень до бюджетів усіх рівнів свідчать про те, що численні, але несистематично пов'язані державні регуляторні органи мало впливають на стан порядку та фінансову дисципліну в державі. Роздрібнена система державного фінансового контролю, недостатня координація їх діяльності не дозволяє оптимізувати контроль над отриманням, витрачанням та збереженням державних коштів, що, в свою чергу, сприяє розширенню

злочинності у всіх галузях економіки, її тінізації, зростанню дефіциту бюджету, державного боргу тощо [37, с.103].

Уніфікована система державного фінансового контролю може бути ефективною лише у тому випадку, якщо на всіх рівнях управління економікою існуватимуть спеціальні контролюючі органи, які здатні не тільки здійснювати контрольні заходи, але й об'єднувати навколо себе інші органи, що мають повноваження щодо контролю, та забезпечити необхідний розподіл завдань та співпрацю між ними. Тобто ефективність єдиної системи державного фінансового контролю залежить від успішного вирішення питання побудови її організаційної структури, яка повинна бути оптимальною для поточного розвитку держави та достатньо мобільною для її подальшої модифікації. Багато наукових досліджень розкривають зміст організаційної структури системи державного фінансового контролю [30, с.39].

На практиці єдина система державного фінансового контролю повинна органічно поєднувати громадський зовнішній і внутрішній контроль, що забезпечить координацію всіх регулюючих органів, покращить нормативно-правову базу та методологічний та аналітичний потенціал контрольної діяльності [38, с.109].

Зарубіжний досвід організації державного контролю показує, що важливою його частиною у всіх демократіях є орган незалежного фінансового контролю, який формується законодавчою гілкою (США, Великобританія, Канада, Швеція, Австрія, Німеччина, Франція та Угорщина). Крім того, більшість країн світу мають систему контролю за виконавчою владою. У США діє система інспекційних служб у федеральних міністерствах і відомствах, Адміністративно-бюджетний департамент при президенті США, у Великобританії - Комітет з питань державних рахунків при уряді, у Німеччині - Федеральний департамент фінансів. Аналіз існуючих положень організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю показує, що її формування є складним

процесом, який потребує вирішення ряду аналітичних та методологічних питань та передбачає наступні етапи: розробка положень про єдину систему публічного управління органів фінансового контролю; документальне закріплення у відповідних регламентах завдань, функцій, прав та обов'язків кожного контролюючого органу в єдиній системі державного фінансового контролю; визначення механізму взаємодії контролюючих органів в єдиній системі державного фінансового контролю; чітке визначення мети та основних завдань, для вирішення яких складається система органів державного фінансового контролю [42, с.55].

Однією з важливих умов формування такої структури є розробка системи внутрішнього державного фінансового контролю та наявність у структурі єдиної системи органів, що виконують функції зовнішнього контролю [39, с.65].

Зважаючи на те, що сьогодні в Україні існує система відносно незалежних органів управління, створення єдиного вищого органу державного контролю, який став би координаційним та єдиним методологічним центром, є дуже важливим питанням і потребує конституційного та законодавчого закріплення.

У сучасних умовах на основі існуючої системи регулюючих органів, що забезпечує її реформування та вдосконалення, організаційно-структурна основа єдиної системи державного фінансового контролю повинна включати, насамперед, регуляторні органи, які відповідно до діючих нормативних актів здійснюють контроль як основний вид діяльності - Рахункова палата, Державна аудиторська служба, апарат контролю та аудиту центральних органів виконавчої влади, фінансові органи регіонального рівня та всі інші державні органи, які юридично наділені контрольними функціями, які є невід'ємною частиною виконання їх прямих обов'язків управління [39, с.66].

Дуже важливим питанням у побудові організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю є її інформація та програмне забезпечення. Сьогодні в Україні не існує єдиного інформаційного центру

органів державного фінансового контролю та існує організаційна дисперсія наявних інформаційних ресурсів у цих органах; невідповідність складу та змісту інформаційних ресурсів сучасним вимогам до організації роботи регулюючих органів; відсутність єдиної системи класифікації та кодування інформації; відсутність нормативно-правового забезпечення; методологічна неузгодженість процесів обміну інформацією [28, с.57].

На нашу думку, створення різноманітних, не адаптованих програмних продуктів та існування міжвідомчого бар'єру для обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях гальмували створення ефективної системи електронного обміну інформацією між органами державного фінансового контролю та іншими органами виконавчої влади.

З огляду на все вищесказане, ми вважаємо за доцільне створити єдину державну інформаційно-аналітичну систему державного фінансового контролю, як частину організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю.

Крім того, як було зазначено вище, система державного фінансового контролю в Україні не має належного наукового та кадрового складу в частині впровадження сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю та аудиту, через відсутність у спеціалізованих вищих та наукових навчальних закладах, розроблених для задоволення потреб системи державного фінансового контролю в системі науково-методичних розробок для підготовки та перепідготовки відповідних кадрів. А це, у свою чергу, ставить питання про необхідність включення до організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю науково-дослідних та вищих навчальних закладів.

Таким чином, підсумовуючи вищесказане, контроль як завершальний етап циклу управління є також «попередником» його нового циклу. Без цього безперервний цикл буде "порушений", тобто управління як такого не буде.

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Методичні підходи з оцінки ефективності державного фінансового контролю в адміністративно-правовому механізмі країни

Організація державного фінансового контролю є обов'язковою складовою державного управління державними коштами. У побудові системи державного фінансового контролю повною мірою реалізується контрольна функція державних фінансів та здійснення державою своїх повноважень.

З метою побудови та обґрунтування власної концепції цілісності системи державного фінансового контролю ми вважаємо за необхідне групувати суб'єктів державного фінансового контролю залежно від компетенції об'єктів контролю. Основою для цього буде необхідний перегляд діючих нормативних актів, у тому числі міжнародних, які регулюють здійснення контролюючих повноважень окремо для кожного елемента системи державного фінансового контролю, а також те, що пропонується у зв'язку з цим у розробці концепцій та стратегій.

Зважаючи на те, що державні органи не можуть бути повністю незалежними, оскільки вони є частиною держави в цілому, вищий орган контролю повинен все-таки мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання своїх завдань. Формування вищого наглядового органу та необхідний ступінь його незалежності мають бути закріплені в Конституції, деталі якої можуть бути встановлені законом.

Вища аудиторська установа повинна перевіряти діяльність Уряду, його адміністративного управління та будь-якого іншого органу, підпорядкованого уряду. Це не означає, що уряд підпорядковується вищому контролюючому органу, це означає лише, що уряд повністю відповідає за

свої дії та помилки і не може самостійно бути звільнений від відповідальності.

Враховуючи викладене, пропонуємо наступну напрямки розвитку інтегрованої системи державного фінансового контролю в Україні. Перший напрям розвитку включає сприяння цілісності системи державного фінансового контролю шляхом прийняття Кодексу державного фінансового контролю України, який буде системоутворюючим нормативним актом щодо визначення суб'єктів державного фінансового контролю, їх класифікації залежно від компетенції об'єктів контролю.

Необхідність прийняття цього Кодексу пояснюється тим, що всі нормативно-правові акти, як діючі, так і лише розроблені та пропоновані законопроекти, мають аспектний, фрагментарний характер, не пов'язані один з одним, а головне, не утворюють цілісної системи державного фінансового контролю.

Другий напрям розвитку - запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю. Враховуючи прагнення до збалансованого бюджету, визначеного ст. 95 Конституції України контроль за надходженням коштів до державного бюджету є рівноважним, а також цільовим напрямком видатків державного бюджету [42, с.52]. Враховуючи, що і в бюджетному процесі обумовлено наявністю двох частин: доходів і витрат, і в контролі бюджетних коштів повинні бути дві складові: контроль над надходженням і контроль за витрачанням коштів. Таким чином, необхідно законодавчо розмежувати два незалежні органи вищого державного фінансового контролю – Державну аудиторську службу України та Рахункову палату України - компетенції контрольних функцій на принципах контролю за витратами державного бюджету та державними доходами до бюджету.

Присвоїти Державній аудиторській службі України наступну компетенцію з питань контролю над: діяльністю суб'єктів внутрішнього державного фінансового контролю щодо ефективності та результативності

їхніх контрольних повноважень; цільове витрачання коштів державного бюджету, спрямованих на утримання міністерств, відомств, усіх закладів, діяльність яких фінансується із зазначеного джерела; легальне використання державної власності, що належить державним підприємствам; правове управління державним майном, яким керують міністерства, відомства; законність витрачання коштів державними підприємствами на їх утримання; цільове витрачання коштів державного бюджету, спрямованих на основний та інші рівні керівниками бюджетних програм; цільове витрачання коштів державного бюджету кінцевими одержувачами бюджетних програм.

Присвоїти Рахунковій палаті як органу вищого державного фінансового контролю із законодавчої гілки влади такі компетенції щодо контролю за: діяльністю суб'єктів зовнішнього державного фінансового контролю стосовно ефективності та результативності їхніх контрольних повноважень; повнотою надходжень коштів до державного бюджету від міністерств, служб, відомств та державних підприємств, які законодавчо зобов'язані нараховувати та збирати кошти до дохідної частини державного бюджету; організацією та здійсненням контрольних заходів щодо повноти нарахувань та платежів до державного бюджету від суб'єктів господарювання усіх форм власності, юридичних та фізичних осіб, міністерствами, службами, відомствами, які юридично відповідають за нарахування та повернення коштів до державного бюджету; законністю витрачання коштів Верховною Радою України та місцевими радами на їх утримання.

Третій напрям розвитку - реалізація структурування або групування суб'єктів державного фінансового контролю за ознаками компетенції стосовно об'єктів контролю у три групи: перша група - вищий державний фінансовий контроль, до складу якої входять – Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України; друга група - зовнішній державний фінансовий контроль, до складу якого входять - Державне казначейство України, Державна митна служба України; третя група - внутрішній

державний фінансовий контроль, що складається з усіх контрольно-ревізійних підрозділів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів виконавчої влади, інших основних розпорядників бюджетних коштів, органів місцевого самоврядування.

Таким чином, за результатами дослідження ми можемо встановити, що державний фінансовий контроль є невід'ємною частиною державного управління, однак існуючі структурні та інституційні недоліки, які зараз є в системі державного фінансового контролю в Україні, яка діє зараз, насамперед: відсутність окремого відповідного Кодексу України щодо державного фінансового контролю; відсутність незалежності у статусі Державної аудиторської служби України; відсутність юридичного зобов'язання здійснювати внутрішній державний фінансовий контроль та розмежування між суб'єктами державного фінансового контролю чітким та обов'язковим на законодавчому рівні, компетентність у контрольних заходах створює умови для неширокого та ефективного застосування, що в подальшому призводить до неефективності управління державним господарством та державними фінансами.

Необхідність розробки та впровадження відповідного Кодексу державного фінансового контролю доведена систематизацією чинного законодавства й систематизацією цілісності державного фінансового контролю.

Також визначено ряд теоретичних та практичних проблем, які потребують вирішення у подальших дослідженнях. Таким чином, першочерговою проблемою, яку необхідно дослідити в наступних наукових дослідженнях, є питання внутрішнього державного фінансового контролю, його належного функціонування та порядок здійснення контролю суб'єктами.

3.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні

Проблема ефективності управління державними фінансами та фінансового контролю є надзвичайно важливою для кожної держави. Особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвиненої країни займає вищий орган контролю за державними фінансами (далі - ВОКДФ), який відрізняється своїм незалежним статусом, найширшим спектром контрольованих об'єктів, методами перевірки та формою звітності. В Україні, відповідно до Конституції України, найвищим органом контролю за державними фінансами є Рахункова палата (далі - РП). Інститут ВОКДФ є атрибутом демократичної держави, а відповідне законодавче положення її правового статусу є свідченням існування (розвитку) правової держави з дієвою системою державного управління. Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах відповідно до покладених завдань здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів та використанням державного майна. Контролю підлягають видатки на утримання органів державного управління та виконання державних програм розвитку. Хоча Вищі бухгалтерії не ревізують політичні та економічні акти, вони оцінюють обґрунтованість таких рішень, їх вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки [39, с.77]. Поширена практика зарубіжних країн полягає в тому, що бухгалтерські установи поряд з перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету [12, с.83].

У той же час вищі органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскальний контроль за дотриманням суб'єктами господарювання податкового законодавства і ні в якому разі не замінюють тут податкові служби. Аудит доходів здійснюється під час фінансово-економічного аналізу виконання зведеного та муніципального бюджетів, формування державного та федерального фондів, прибутку державних підприємств тощо [19, с.108].

Аналогічна схема аудиту доходів використовується в Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо [34, с.23]. Завдання цієї системи - виявити відхилення від чинних законів, стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економічності управління ресурсами, вжити заходів для запобігання повторення цих порушень у майбутньому. Власник (а в даному випадку власник - держава) для виконання своїх зобов'язань щодо управління майном зобов'язаний здійснювати фінансовий контроль та аудит прав власності: майнових та фінансових ресурсів. Крім того, в умовах ринкових відносин держава змінює характер своєї діяльності у соціально-економічному секторі, що вимагає відповідних змін у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту.

У ст. 1 Лімської декларації INTOSAI - міжнародна організація, яка діє під егідою ООН і об'єднує незалежні, аналогічні Рахунковій палаті України, органам фінансового контролю, заявляє: "Організація контролю є ключовим елементом суспільства управління державними фінансами" [44].

Відповідно до ст. 5 цієї Декларації "Існування вищого органу фінансового контролю та необхідний рівень його незалежності мають бути закріплені в Конституції, деталі можуть визначатися відповідними законами"[44]. Рахункова палата України, відповідно до цих міжнародних стандартів, є незалежним конституційним органом, який здійснює фінансовий контроль за активним та законним витрачанням державних коштів. Це було підтверджено його прийняттям восени 1998 року в INTOSAI, а в 2000 році - в EUROSAI.

Особливе значення в діяльності Рахункової палати має аудит управлінської діяльності в державному секторі. Вона повинна бути спрямована насамперед на визначення ефективності та ефективності використання державних фінансових, трудових та інших ресурсів та державної власності, а також на підтвердження їх використання відповідно до чинного законодавства та інших нормативно-правових рішень [22, с. 46].

На початку другої половини ХХ ст. у процесі безперервної реформи державного управління на міжнародній арені відбулися значні зміни в галузі аудиту державних фінансів, зокрема в питаннях підвищення його авторитету в управлінських процесах та ефективності контрольних функцій держави. Саме в 1953 році була створена Міжнародна організація вищих аудиторських установ (INTOSAI) для реалізації ідей та досвіду найвищих аудиторських організацій у світі, що налічувала понад 170 членів та генеральний секретаріат, що знаходиться у Відні, Австрія. Конгрес INTOSAI проводиться кожні три роки [20, с.63].

В даний час законодавство зарубіжних країн, а особливо країн ЄС, має тенденцію до уніфікації. Тому, щоб визначити загальні принципи, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незалежно від форми правління, уряду і водночас без порушення традиції здійснення вищого фінансового контролю, що склалася в окремих державах протягом століть, у жовтні 1977 р. На Конгресі ВОКДФ (INTOSAI) у місті Ліма (Індія) була прийнята відповідна декларація (Лімська декларація)[44]. Хоча з точки зору міжнародного права Лімська декларація не є обов'язковою для застосування, вона проголосила основні положення розвитку державного контролю в демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елемента управління;
- сфера контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю, принципи незалежності та підзвітності вищих органів нагляду, їх повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних органів державного контролю [23, с.58], до яких належать:

- 1) інституційна незалежність;
- 2) фінансова незалежність;
- 3) особиста незалежність аудиторів-контролерів;
- 4) власна відповідальність за програму інспекції;

- 5) достатність повноважень для отримання інформації;
- б) право на вжиття заходів.

Ці принципи мають загальний характер і можуть бути прийняті в будь-якій демократичній державі, що регулюється верховенством права, оскільки вони не є політичними, але покликані забезпечити гарантії ефективного фінансового контролю як для інформаційного відображення реального стану фінансових справ для держави та для реалізації, контроль в межах самої держави, тобто інспекція всіх державних органів та установ, що виконують функції державної влади.

Правовою основою організації бухгалтерських управлінь та забезпечення їх функціонування у переважній більшості країн є прийняті на їх основі конституції та закони, які визначають місце, функції та права регулюючих органів [19, с.63].

Порівнюючи нормативні, правові та інституційні особливості контрольно-ревізійної роботи в різних країнах, необхідно підкреслити різні підходи до визначення місця бухгалтерських управлінь у системі державного управління [19, с.73].

Один із таких підходів визначає, що організаційна схема контрольно-ревізійної роботи - це розподіл двох рівнів ієрархії:

- на першому рівні - це найвищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту та покладається на контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

- на другому рівні - підрозділи державного контролю та аудиту міністерств та відомств, які підпорядковані вищому органу державного фінансового контролю, та відповідному міністерству чи відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [16, с.52].

У той же час рівні організаційної схеми контрольно-ревізійної роботи визначаються також: бухгалтерськими судами та контрольними установами. Контролюючі установи - це інші органи, в яких приймаються рішення щодо

перевірок та результатів чи підпорядкування органів державного контролю Вищому органу державного контролю парламенту або державним контролюючим органам Державних контрольних і ревізійних підрозділів міністерств та відомств Міністерства. Узагальненням цього є визначення організаційної схеми контрольної-ревізійної роботи в зарубіжних країнах за місцем у системі державного управління відповідних вищих установ фінансового контролю. Відповідно, рівень організації контролю можна визначити так:

1) підрахунок трибуналів (судів) - нейтральних авторитетних колегіальних органів з вивчення фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

2) бухгалтерські (контрольні) палати - органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету та дотриманням фінансової та бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

3) національні аудиторські управління (Генеральна аудиторська служба) - незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, а також егіда вищого виборного органу [39, с.29].

Організаційна система державного контролю зарубіжних країн також передбачає наявність у лінійних міністерствах власних аудиторських органів, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі конкретного відомства. Зокрема, у Німеччині контрольні-ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур здійснюють внутрішній аудит за погодженням з Федеральною Рахунковою палатою [19, с.120].

Крім того, законодавство деяких країн дозволяє органам виконавчої влади мати власні автономні структури контролю (Адміністративне бюро

бюджету при Президентіві США, Ревізійна комісія Великобританії, Національна аудиторська служба Швеції), завданням якого є здійснення фінансово-економічного контролю функція уряду [19, с.112]. У більшості країн контролюючі органи мають право на доступ до всього спектру інформації та документів, що стосуються виконання обов'язків. Крім того, контролюючі органи можуть не заперечувати аудиторським органам їхні юридичні вимоги. У той же час, деякі бухгалтерські установи не мають важелів прямого впливу на порушників і в будь-якому випадку уповноважені передавати матеріали про виявлені зловживання в прокуратуру та інші компетентні органи [14, с.53].

У той же час законодавство ряду країн уповноважує бухгалтерські установи здійснювати перевірку не лише державного сектору, а й фінансової діяльності благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія) та політичних партій (Угорщина) [14, с.52].

Однак, як правило, у кожній країні є свої спеціальні регламенти щодо обрання керівництва вищих установ контролю та здійснення їх діяльності. Незважаючи на розбіжності у підходах до визначення категорій в організації державного контролю зарубіжних країн, усі автори об'єктивно вказують на диверсифікацію їх типів з точки зору влади, статусу та функціональної незалежності [10, с.63].

Активна дискусія про форми, методи, види та напрями державного фінансового контролю є переконливим прикладом необхідності формування єдиної системи державного фінансового контролю та прийняття Закону «Про державний фінансовий контроль», змін до Бюджетного кодексу України та інші нормативні акти. Це дозволить узаконити послідовність державного фінансового контролю, визначити компетенцію та повноваження органів, що здійснюють аудит ефективності використання державних коштів та державної власності.

3.3. Недоліки адміністративно-правового механізму державного контролю в Україні

Підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, а також виконання завдань, передбачених планом дій Україна - ЄС, можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності державних органів, підвищення рівня культури державного управління.

Одним з головних інструментів державного управління для досягнення поставлених завдань є державний фінансовий контроль. В Україні створена достатньо розгалужена система органів державного фінансового контролю, але, на жаль, недостатньо дієздатна. Вона не може забезпечити належний рівень фінансово-бюджетної дисципліни у нашій державі.

Сьогодні в українській економіці присутні такі явища: занепад національної промисловості, розвиток тіньової економіки, постійне зростання кількості економічних правопорушень, виникнення нових схем скоєння економічних злочинів. Дані явища негативно впливають на загальну економічну ситуацію в країні та висувають на ключове місце гостру проблему – забезпечення ефективності державного фінансового контролю, оскільки він є головним важелем впливу на сталий розвиток країни завдяки сприянню ефективного і законного керування державними фінансовими ресурсами.

Громадяни України обрали шлях інтеграції в європейський простір, який супроводжується впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів. Реформування системи державного фінансового контролю є ключовим фактором на обраному шляху.

В Україні державний фінансовий контроль відповідно до чинного законодавства здійснюють наступні органи державного управління України та підвідомчі їм організації: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Рахункова палата, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад, Національний банк України,

Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України тощо.

Діяльність органів державного фінансового контролю спрямована на забезпечення раціонального застосування державою форм і методів регулювання процесів в економіці, які в сучасних умовах є динамічними й ефективними.

Фінансовий контроль як важливий елемент адміністративної діяльності є однією з форм, яка дозволяє втілити у життя прийняті рішення державними органами. Перевірити правильність використання коштів державними установами; перевірити хід виконання фінансових зобов'язань перед державою органами місцевого самоврядування; перевірити правильність здійснення фінансових операцій; попередити або ліквідувати порушення фінансової дисципліни, все це є напрямками діяльності органів державного фінансового контролю.

Проаналізувавши ефективність системи державного фінансового контролю в Україні, можна виділити досить багато проблем у її діяльності. Вона хоч і сформована, але не має достатнього для ефективного функціонування правового, інформаційного, організаційного, комунікативного та методологічного забезпечення.

Детально вивчивши першопричини сучасного стану фінансового контролю в державному секторі, ми визначимо проблемні питання, які, на нашу думку, потребують вирішення.

По-перше, після дослідження та аналізу діяльності діючих органів державного фінансового контролю як законодавчо визначеного інструменту державної влади, метою якого є контроль за дотриманням фінансового, економічного та бюджетного законодавства, а також збереження та ефективне використання державного майна, було встановлено, що в цьому напрямку це вкрай неефективно ні на державному, ні на регіональному, а особливо на місцевому рівнях. Про це свідчать дані щодо суми заниження ціни приватизації та оренди державного майна, заборгованості в державному

секторі економіки із заробітної плати (наприклад, постійні затримки зарплат шахтарям) і більше.

По-друге, сьогодні в країні відсутня досконала правова база для функціонування державного фінансового контролю. В Україні існує понад 170 законів та інших законодавчих та нормативно-правових актів, які певною мірою регулюють контрольну діяльність. Однак ці норми часто не тільки не з'ясовують або не спрощують взаємозв'язок між контролюючими органами та об'єктами контролю (що є їх прямим призначенням), а навпаки - вносять елементи штучного ускладнення, дезорганізації та плутанини. Крім того, вони охоплюють не всі сфери економічної діяльності, залишаючи їх повністю контролюючими органами державної влади, що створює загрозу економічній безпеці України.

По-третє, немає належної координації та уніфікованої інформаційної бази між існуючими органами ДФК. В даний час державний фінансовий контроль здійснюють такі органи контролю, як: Рахункова палата України, Головне управління контролю Президента України, Національний банк України, Державний комітет фінансового моніторингу, Державна аудиторська служба, Державна податкова служба, Державне казначейство, Державна митна служба, Державна фіскальна служба, контрольно-ревізійні підрозділи міністерств та відомств, до складу яких входять підрозділи контролю державних цільових та позабюджетних фондів тощо. Фонд державного майна України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна інспекція України з контролю за цінами та Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України наділені певними специфічними функціями державного фінансового контролю. На регіональному та місцевому рівнях органи державного контролю також відіграють не менш важливу роль у здійсненні фінансового контролю, але на практиці, як і центральні органи влади, вони діють вкрай неефективно, навіть порушуючи нормативні акти. Додамо, що серед вищезазначених органів управління не часто спостерігається не тільки не узгоджена та взаємно

узгоджена робота, а й дублювання функцій, створення перешкод для нормальної контрольної діяльності тощо. Більше того, у цьому "контрольному хаосі" величезні "тіньові" зони держави та корпоративної економіки залишаються практично неконтрольованими.

По-четверте, однією з головних причин низької ефективності внутрішнього державного фінансового контролю в нашій країні є відсутність гарантій незалежності (у сенсі незалежності, принципових рішень) органів контролю (особливо на регіональному рівні), головним чином через їх контроль над виконавчою владою.

По-п'яте, чітка концепція створення єдиної системи ДФК, яка повинна бути як науковим, так і політичним документом, ще не розроблена. Як науковий документ концепція повинна відображати теоретичні та методологічні основи контролю, як політична - формулювати вимоги до законодавчої бази, публічної політики у сфері фінансового контролю. Вихідним пунктом такої концепції повинен бути чіткий розподіл функцій та повноважень зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, а також створення Верховного органу ДФК та надання йому відповідних повноважень та незалежного статусу від гілок влади.

По-шосте, заходи контролю, як правило, все ще проводяться у формах та методах, які не відповідають сучасним вимогам. Недосконалі також методи здійснення контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів. Розроблені Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України та впроваджені на практиці методи організації та проведення аудиту ефективності діяльності вимагають науково-методичного вдосконалення та розробки єдиного нормативно-правового забезпечення. У практичній діяльності органів контролю бракує використання сучасних інформаційних технологій, використання автоматизованих робочих місць державних аудиторів, цільових програмних пакетів.

По-сьоме, не налагоджено ефективної співпраці органів державного фінансового контролю з правоохоронними та судовими органами для максимальної компенсації за порушення, заподіяні державі, відновлення неправомірних державних фінансових ресурсів та притягнення до відповідальності винних осіб. Ця співпраця регулюється лише підзаконними актами.

По-восьме, держава неефективно здійснює цілеспрямоване навчання спеціалістів для органів державного фінансового контролю через низький рівень викладання, відсутність підручників та досконалої методичної літератури, відсутність належного практичного досвіду тощо. [72, с.56]

Таким чином, враховуючи викладене, можна зробити висновок, що в Україні існує ситуація, коли, з одного боку, існує велика кількість контролюючих органів, а з іншого - відсутня система та ефективність їх дій, що призводить до збільшення фінансових правопорушень та зловживань. У цій ситуації є логічна потреба знайти шляхи вирішення цих проблем, одним із яких є розробка проекту закону "Про єдину систему державного фінансового контролю", що передбачає створення системи внутрішнього контролю з боку виконавчої влади та зовнішній контроль усіх фінансових установ. Законопроект повинен охоплювати положення про принципи створення та функціонування ефективної та чітко структурованої єдиної системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ її Верховного органу, запровадження форм та методів контрольних-аналітичних дій з ефективності використання державних ресурсів. Обґрунтовуючи підходи до формування системи державного фінансового контролю, ми хочемо свідомо зосередити увагу на концепції "єдиного", тобто такого, який повинен органічно поєднувати громадський зовнішній і внутрішній контроль, який буде координувати діяльність усіх контролюючих органів, удосконалювати правовий та методологічний та аналітичний потенціал в Україні. Говорячи про єдину систему державного фінансового контролю, ми

розуміємо, що вона повинна базуватися на загальних принципах, на єдиній правовій базі для вирішення завдань контролю за державними коштами, але в той же час - з чітким розмежуванням функцій та повноважень контролюючих органів.

При такому підході на кожному рівні державного фінансового контролю можна підтримувати (модернізувати) всі існуючі органи контролю з чітким розмежуванням їх функцій, оскільки система не передбачає жорсткого вертикального підпорядкування окремим елементам. На "першому кроці" внутрішньої системи державного фінансового контролю перший повинен бути Вищий орган державного фінансового контролю, який повинен знаходитися поза гілками влади, бути підзвітним громадськості та Верховній Раді (на центральному рівні). Її територіальні підрозділи підзвітні громадськості, обласним радам та Верховному органу.

Основні його функції повинні включати контроль за дотриманням принципів законності, доцільності та ефективності адміністративних та виконавчих дій, а також функціонування системи управління економікою в цілому. На "другому кроці" знаходяться органи державного контролю та аудиту внутрішнього контролю в системі виконавчої влади, які підпорядковуються відповідним міністерствам і відомствам які координують свою діяльність з Вищим органом державного фінансового контролю. Ми пропонуємо створити вищий орган державного фінансового контролю як єдиний організаційно-координаційний центр, сформований на базі Рахункової палати України з трансформованими функціями, розширеними повноваженнями, розгалуженою територіальною структурою (у всіх областях), який повинен залучати найкращих спеціалістів.

За аналогією з центральним вищим органом, регіональні контрольні палати повинні мати статус вищого органу державного фінансового контролю у відповідній адміністративно-територіальній одиниці. Слід додати, що органи зовнішнього фінансового контролю повинні створюватися законодавчою (представницькою) владою і бути підзвітними їй та людям

України, маючи при цьому функціональну та фінансову незалежність від виконавчої влади. Спілкування із засобами масової інформації та широкою громадськістю має велике значення для ефективної діяльності Вищого органу державного фінансового контролю, включаючи регіональні структури, оскільки дозволяє забезпечити гласність та прозорість прийняття фінансових рішень виконавчою владою, виявити та запобігати помилкам у плануванні та управлінні бюджетом а місцеві фінанси за результатами публічної експертизи та консультацій.

На нашу думку, наступні заходи можуть допомогти посилити державний фінансовий контроль.

Спочатку необхідно стандартизувати систему державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, сформуванню системи загальних процедур контролю зовнішнього, внутрішнього державного (регіонального) контролю. Звичайно, кожен орган системи державного фінансового контролю має свої конкретні цілі та завдання. Однак ревізії, перевірки, ревізії та дослідження повинні проводитись відповідно до уніфікованих програм та методологій. Крім того, радикальні зміни в політичній та соціально-економічній сферах суспільства, періодична нестабільність економічного розвитку вимагають постійного перегляду старих стандартних інструкцій та вказівок, які за допомогою застарілих методів все ще регулюють основні питання організації та проведення комплексних аудитів та тематичних перевірок. Діяльність усіх органів державного контролю, заснована на тому, що основні принципи та процедури державного фінансового контролю є основними як для зовнішнього, так і для внутрішнього контролю, незалежно від їх компетенції, повинні підпорядковуватися єдиним стандартам.

Потім вищому органу потрібно буде розробити систему зовнішніх стандартів державного фінансового контролю з урахуванням стандартів

аудиту INTOSAI та міжнародних стандартів аудиту (МСА). При розробці проекту потрібно вибрати такі групи стандартів:

- 1) визначення загальних правил та процедур діяльності Верховного органу;
- 2) зовнішній аудит державного бюджету;
- 3) зовнішній аудит бюджетів державних позабюджетних фондів;
- 4) фінансовий аудит;
- 5) аудит ефективності;
- 6) уніфікована звітність органів контролю за результатами контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності;
- 7) якість контрольних та експертно-аналітичних заходів, що проводяться контролюючими органами єдиної системи.

В рамках реалізації цілей контрольної діяльності Вищий орган повинен бути наділений такими правами: захищати інтереси держави в суді; застосовувати адміністративні санкції.

Важливим питанням підвищення якості контрольних заходів є впровадження сучасних інформаційних технологій у роботу органів контролю. Вищому органу необхідно створити єдину інтегровану базу даних для всіх органів управління, пов'язану із сертифікацією результатів контрольних заходів. Це питання не є простим і вимагає певних витрат, але без нього неможливо зробити глибокий і всебічний аналіз результатів діяльності контролюючого органу, визначити якість результатів та шляхи їх покращення.

Для того, щоб фінансовий контроль був більш впорядкованим та прозорим для суспільства, Вищому органу влади необхідно буде розробити та впровадити національну систему обліку результатів діяльності всіх контролюючих органів єдиної системи державного фінансового контролю. Також пропонується запровадити загальний моніторинг (для всіх органів ДФК) консолідованих даних про виявлені порушення фінансової дисципліни та компенсації державі.

Для вирішення цієї проблеми необхідно розробити єдину систему моніторингу фінансових операцій, аудиторські стандарти, методи та критерії узагальнення контрольних заходів.

Для підвищення ефективності роботи Вищого органу державного фінансового контролю необхідно внести відповідні зміни до чинного законодавства. Чим суворішими будуть його правові повноваження, тим більше можливостей у нього буде для відшкодування збитків державі, усунути виявлені порушення в бюджетній та фінансовій сфері та притягнути до відповідальності посадових осіб, винних у безправному управлінні та порушеннях закону.

Щоб мінімізувати непорозуміння та перешкоди, що знижують ефективність роботи, необхідно прийняти низку нормативно-правових актів (змін до законів), які чітко регламентують співпрацю контролюючих органів із відповідними структурами Генеральної прокуратури, МВС, СБУ тощо. Врешті-решт створити Бюро фінансових розслідувань.

На сьогодні законодавча база недостатньо розвинена, відсутність визначення у бюджетному законодавстві поняття "школа, заподіяна державі" та її кваліфікація, невизначеність у розмежуванні та взаємозв'язку шкоди з неефективним, неналежним та незаконним використанням бюджетних коштів негативно впливає на кінцеві результати служб контролю. На нашу думку, необхідно внести зміни до законодавства, щоб встановити відповідальність посадових осіб за шкоду, заподіяну державі у розпорядженні та використанні бюджетних коштів та ресурсів. Закон повинен надати право представникам контролюючих органів з'являтися в судах для захисту інтересів держави та в процедурному порядку доводити факт заподіяння шкоди державі та обчислювати фактичний розмір шкоди.

Зважаючи на те, що органи державного фінансового контролю характеризуються колегіальною діяльністю у вирішенні міжгалузевих питань, щоб запобігти різним тлумаченням природи цього органу, було б доцільно безпосередньо у відповідному законі встановити, що орган

контролю як на центральному, так і на територіальному рівні колективно управляє всім контролем.

У нормативно-правових актах, що визначають правовий статус цих органів, хочеться підкреслити вирішальну роль ради, тим самим зміцнивши демократичні засади всієї контрольної діяльності в державному секторі економіки. Також ми вважаємо за доцільне вирішити проблему розмежування компетенції Правління та Голови органу в законодавчому порядку. Якщо всі питання, що виникають при здійсненні основних завдань контрольної діяльності, вирішуються колегіально, то в управлінні всією системою центрального офісу - це поєднання одноголовості та колегіальності, що характерно для міністерств. Основні питання прямого контролю також повинні бути передані до колегій. Однак оперативні та організаційні питання персоналу та всієї системи, як правило, вирішуються головами та їх заступниками.

Посилення персоналу органів фінансового контролю. В нових економічних умовах рівень вимог до працівників, які здійснюють контрольні заходи (перевірки, ревізії, і особливо аудиторські), стає досить високим. Високий рівень професійної підготовки та знань, повинні забезпечити ефективність аудиту та якість та надійність його результатів. А для цього потрібні значні інвестиції. Сьогодні стає очевидним, що рівень сформованості професійних спеціалістів у системі державного фінансового контролю не повністю відповідає вимогам до них. Тому слід звернути особливу увагу на формування персоналу та підготовку фахівців. Формування штату державних фінансових контролерів повинно здійснюватися не за політичними ознаками, а виключно на професійній основі.

Підсумовуючи вище сказане, можна стверджувати, що процес удосконалення механізму державного фінансового контролю в Україні є досить складним. Європейський шлях, який обрала Україна, вимагає адаптації системи державного управління до міжнародних стандартів.

Вдосконалення чинного законодавства є важливим компонентом на шляху до євроінтеграції, але, не менш важливим є й підготовка та перепідготовка кадрового забезпечення, керівників бюджетних установ. В умовах децентралізації, що передбачає делегування повноважень на місця внутрішній фінансовий контроль повинен вийти на більш потужний рівень розвитку. Контроль за витрачанням бюджетних коштів повинен бути спрямованим на підвищення саме ефективності. Процес реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні призведе до позитивних наслідків тільки за наявності відповідного наукового, методичного та кадрового забезпечення органів державної влади.

ВИСНОВКИ

Дослідження з даної теми дозволяє зробити наступні висновки:

1. Історичний розвиток контролю показує, що він виник не раптово, а як необхідна умова соціальної роботи при забезпеченні засобів існування суспільства в цілому. Для визначення перспектив розвитку державного фінансового контролю в майбутньому необхідно проаналізувати процес його формування, історичні досягнення в галузі державного фінансового контролю, виявити наявні недоліки, проблеми та аспекти, які потребують подальшого вдосконалення.

Поступові зміни політичного та економічного курсу України в контексті інтеграції у міжнародний економічний простір повинні супроводжуватися докорінною перебудовою функцій уряду, у тому числі у сфері державного фінансового контролю. Ефективна система державного фінансового контролю - необхідний атрибут сучасної демократичної держави, гарантія ефективного використання державних фінансових ресурсів.

2. Державний фінансовий контроль - це регульована діяльність органів державної влади та управління з контролю своєчасності та точності фінансового планування, обґрунтованості та повноти надходжень і руху державних фінансових та матеріальних ресурсів, правильності та ефективності їх використання. Він пронизує всю фінансову діяльність держави в різних формах і її головне завдання - перевірити, виявити, усунути та запобігти порушенням у фінансовій сфері держави.

Державний фінансовий контроль (далі – ДФК) – одна з найголовніших функцій управління державою. Призначення ДФК знаходить своє відображення у реалізації фінансової політики держави, створення умов для фінансової стабільності. Головним чинником для ефективного функціонування системи ДФК є чітке законодавче регламентування та

розмежування повноважень між її органами.

В Україні до органів, що здійснюють функції ДФК відносять:

- Верховна Рада України та Рахункова палата (здійснюють законодавчий контроль на всіх стадіях);
- Кабінет Міністрів України (здійснює контроль на всіма ланками виконавчої влади);
- Державна аудиторська служба України (здійснює зовнішній державний фінансовий контроль);
- Міністерство фінансів України (здійснює контроль на кожній стадії бюджетного процесу);
- Державна податкова служба (здійснює контроль на стадії збирання та адміністрування податків);
- Державне казначейство України (контролює стадію виконання бюджету);
- Інші органи центральної виконавчої влади (здійснюють контроль, відповідно законодавства).

Функціонування і організаційна взаємодія органів ДФК в Україні забезпечується законодавством на всіх його рівнях, а саме:

1. Конституцією України;
2. Кодексами України;
3. Законами України;
4. Правовими актами Президента України та Кабінету Міністрів України;
5. Нормативно-правовими актами суб'єктів контролю.

3. Фінансова діяльність держави є складною та багатогранною, а отже, різними видами, формами та методами фінансового контролю. У сфері фінансової діяльності питання контролю мають першорядне значення, оскільки мобілізація, розподіл та використання коштів вимагає особливої точності та чіткості. Завдяки фінансовій діяльності створюється матеріальна основа, необхідна для функціонування державних органів, у тому числі

органів контролю. Будь-які зловживання та порушення у сфері фінансової діяльності держави завдають шкоди державі, тому питання попередження, виявлення тощо займають важливе місце.

4. Мета державного фінансового контролю - сприяти повному та успішному виконанню фіскальної політики, забезпеченню фінансової незалежності та стабільності, ефективному використанню фінансових ресурсів, є однією з передумов успіху проведених в ній економічних реформ, вона необхідна в будь-яка форма публічного правління.

5. Загалом державний фінансовий контроль, який здійснюється національними та місцевими установами, дозволяє контролювати та оцінювати процес наповнення бюджетів, виконання запланованих програм, спрямованих на стимулювання розвитку, своєчасно виявляти відхилення, кількісно визначати їх, з'ясовувати причини для їх виникнення розробляти відповіді, коригувати плани та вносити зміни у баченні стратегічних цілей та орієнтирів. Фінансовий контроль - це показник, який допомагає визначити, чи був обраний правильний шлях (за рахунок фінансування) для досягнення цілей регіонального розвитку та чи ці цілі досягаються ефективно. Це також є своєрідним гарантією протизаконного, неефективного використання ресурсів, використання активів, реалізації корупційної складової. Таким чином, можна ще раз зазначити, що державний фінансовий контроль є важливим фактором підвищення ефективності фіскальної політики для забезпечення соціально-економічного розвитку регіонів.

Для підвищення ефективності державного фінансового контролю необхідно вдосконалити вітчизняне законодавство відповідно до європейських стандартів, ретельно підбирати висококваліфікований персонал для служб, що реалізують функцію контролю, підвищувати значення фінансового контролю (як внутрішнього, так і зовнішнього) на всі етапи заходів, спрямованих на пошук розвитку в регіонах, із посиленням уваги до контролю ефективності. Вдосконалення чинного законодавства є важливим компонентом на шляху до євроінтеграції, але, не менш важливим є

й підготовка та перепідготовка кадрового забезпечення, керівників бюджетних установ. В умовах децентралізації, що передбачає делегування повноважень на місця внутрішній фінансовий контроль повинен вийти на більш потужний рівень розвитку. Контроль за витрачанням бюджетних коштів повинен бути спрямованим на підвищення саме ефективності. Процес реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні призведе до позитивних наслідків тільки за наявності відповідного наукового, методичного та кадрового забезпечення органів державної влади.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. №254к/96–ВР (Тлумачення від 15 травня 2014 р.) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Закон України «Про Рахункову палату» № 576–VIII від 02.07.2015 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page1>
4. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1999 р. № 2939–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
5. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012 – 540 с.
6. Абдуллаева Р.М. Алиев О.М. Проблемы развития государственного финансового аудита. Актуальные вопросы образования и науки. Межд. НПК 30 ноября 2015 г. Тамбов//Научный альманах, №12–1(14). 2016.
7. Анісімова Н.Ю. Контроль і ревізія: підручник / Н.Ю. Анісімова та ін. – Саки: Підприємство Фенікс, 2014. – 318 с.
8. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні / І. В. Басанцов // Економічний часопис. – XXI. – 1 – 2(1). – 2014.
9. Будник Л.А. Класифікація державного аудиту / Л.А. Будник, І.Д. Голяш // Економіка та суспільство. – 2016. – Вип. 2.

10. Буряченко А. Є. Функціональна децентралізація та вдосконалення системи бюджетних відносин / А. Є. Буряченко // Фінанси України. - 2014. - № 2.

11. Буряченко А. Є. Забезпечення надання бюджетних послуг на місцевому рівні / Буряченко А. Є. // Корпоративні фінанси: проблеми та перспективи інноваційного розвитку [Електронний ресурс] : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф., 21 черв. 2017 р. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» [та ін.] ; оргком.: В. К. Хлівний (голова) [та ін.]. – Електрон. текст. дані. – Київ : КНЕУ, 2017.

12. Бюджетна система: підручник / [В. В. Бабіченко, С. В. Бойко, В. М. Федосов та ін.] ; за наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр учб. л-ри ; Т. : Екон. думка, 2012. – 871 с.

13. Вацлавський, О. І. Питання вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні [Текст] / Олег Іванович Вацлавський // Наука молода : зб. наук. праць молодих вчених ТНЕУ. – 2016. – № 24.

14. Владімірова Н. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 16.

15. Гаруст Ю. В., Кобзева Т. А. Організаційно-правова структура фінансової системи України за сферами виникнення фінансових відносин. Форум права. 2015. № 5. С. 36.

16. Гладченко Л.П. Державні фінанси в умовах інституційних трансформацій суспільства / Л. П. Гладченко // Фінанси, облік та аудит. - 2014. - Вип. 2.

17. Горий В.В. Адміністративно-правовий механізм здійснення державного фінансового контролю в Україні / В.В.Горий // Реформування правової системи в контексті євроінтеграційних процесів (Матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції) – Суми. - 2020.

18. Горий В.В. Адміністративно-правовий механізм здійснення державного фінансового контролю в Україні/ В.В.Горий , В.О.Кібець// Вчені записки ТНУ імені В.І.Вернадського. Том 31(70) №3. – Київ: 2020. – с.102 уні
19. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] [Текст] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 424 с.
20. Державний фінансовий контроль : підручник / Чумакова І. Ю., Шульга Н. В.; за заг. ред. О. А. Петрик. — К. : КНЕУ, 2013. — 412с.
21. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. - 2009. - № 4.
22. Дікань Л.В. Державний аудит: навч. посіб. / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – К.: Знання, 2011. – 503 с.
23. Дяченко М. Державний фінансовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку / М. Дяченко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2014. - Вип. 1.
24. Жибер Т.В. Ефективність планування бюджету м. Києва в період економічної кризи / Т. В. Жибер // Економіка: теорія і практика. - 2014. - № 1. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/UJRN/econom_2014_1_10
25. Завистовська Г.І. Фінансовий контроль: становлення дефініції / Г.І. Завистовська // Інвестиції: практика та досвід. - 2009. - №17.
26. Завистовська Г.І. Теоретичні засади урядового фінансового контролю / Г.І. Завистовська // Український інститут розвитку фондового ринку. - 2012. - № 9.
27. Завистовська Г.І. Система урядового фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку держави / Г. І. Завистовська // Наука й економіка. - 2013. - № 4.
28. Захожай К.В. Інформаційно-аналітичний інструментарій Державного бюджету України / К.В. Захожай // Фінансове забезпечення

діяльності суб'єктів господарювання: зб. тез VІVсеукр. наук.-практ. конф., 05-06 березня 2018. – Кременчук, 2018.

29. Захожай К.В. Макрофінансовий аналіз: практикум / В.М. Федосов, Ю.В. Сибірянська, Н.М. Сивульська, К.В. Захожай, Н.В. Рудик. – К.: КНЕУ, 2017. – 291 с. (10 друк. арк., з них особисто автору належить 1 друк. арк.).

30. Іванова І. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку [монографія] / І. Іванова. – К.: Академ видав, 2010. – 168 с.

31. Іванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е.И. Иванова. – М. : Кнорус, 2009. – 328 с.

32. Інноваційні підходи до прогнозування та планування доходів бюджету/ Ю.В.Сибірянська , Г.М. Котіна // Фінанси України. - 2011. - № 2.

33. Кобзєва Т.А. Адміністративно-правове забезпечення управління фінансовою системою України: монографія/ Т.А.Кобзєва. – Суми:Сумський державний університет, 2018. – 433с.

34. Коновалов Л.С. Основні процедури механізму державного аудиту ефективності використання публічних коштів/ Л.С. Коновалов// Теорія та практика державного управління. – 2013. – № 3. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/>

35. Бюджетний менеджмент: практикум: навч. посіб. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [В. Федосов, С. Кондратюк, Л. Сафонова та ін.]; ред. В. М. Федосов. - Київ : КНЕУ, 2005. - 420 с.

36. Кондратюк С. Я. Теоретичні засади бюджетного моніторингу / С. Я. Кондратюк // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» ; редкол.: О. О. Беляєв (відп. ред.) [та ін.]. – Київ : КНЕУ, 2009. – Вип. 21.

37. Кондратюк С. Я. Раціоналізація видатків державного і місцевих бюджетів в Україні / С. Я. Кондратюк // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима

Гетьмана»; [редкол.: А. М. Мороз (голов. ред.) та ін. ; ред. англ. тексту О. М. Сабат]. – Київ : КНЕУ, 2014 – Вип. 2 (24).

38. Криштопа І.І. Державний фінансовий аудит як провідна форма державного фінансового контролю/ І.І. Криштопа// Наукові записки. Серія “Економіка”. – 2013. – №18 – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua/>

39. Кантаєва О.В. Проблеми розвитку внутрішнього фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення / [О.В. Кантаєва, О.В. Бондар, О.Л. Колесник] // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – 2013. – № 2.

40. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: від 24 травня 2005 р. №158–р. / Кабінет Міністрів України, Розпорядження. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua.laws/show/158-2005-p>

41. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: від 10 травня 2018 року № 310-р/ Кабінет Міністрів України, Розпорядження. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p>.

42. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. За ред.. Р.Л. Хом’яка, Н.С. Станасюк.- Львів: Магнолія 2006, 2011.-315с.

43. Курило О. В. Механізми державного регулювання. Політологічний вісник.. - К.: Товариство”Знання” і Політологічний центр при КНУ ім. Тараса Шевченка , 2001.- С.- 371-381.

44. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) в 1977 році. – Режим доступу : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

45. Левицька С.О. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю / Левицька С.О. // Економічні науки. – 2010. – № 5.

46. Лядова Ю.О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Ю.О. Лядова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4 (20).

47. Левицька С.О. Форми державного фінансового контролю / С.О.Левицька //Наукові записки. Національний університет «Острозька академія». – Серія «Економіка». – Випуск 9. – Частина 1. – 2009.

48. Малік Є. О. Сучасний стан державних фінансів України: проблеми та перспективи / Є. О. Малік, Т. В. Табакова // Фінансові механізми забезпечення розвитку економіки України в сучасних умовах : зб. наук. матеріалів Всеукр.наук.- практ. конф., 15 квіт. 2016 р. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», каф. фінансів, каф. фін. ринків. – Київ : Аграр Медіа Груп, 2016.

49. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 13.03. 2007 року – N 50. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/>

50. Михальчишина Л.Г. Внутрішній державний фінансовий контроль: проблеми становлення та перспективи розвитку /Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 11.

51. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту від 22.09.2015 – № 5–5. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/>

52. Михальчишина Л.Г., Чухась О.С. Внутрішній аудит в центральних органах виконавчої влади: становлення, досягнення, проблеми / Л.Г. Михальчишина, О.С. Чухась // Збірник наукових праць ВНАУ Серія «Економічні науки». – 2013. – № 1(76).

53. Максимова В. Ф. Сутність державного аудиту / В.Ф. Максимова, Ю.Б. Слободяник // Бізнесінформ. – № 11. – 2013.

54. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю : навч. посіб. / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 276 с.

55. Максимова В.Ф. Передумови становлення і розвитку державного аудиту в Україні / В.Ф. Максимова, Ю.Б. Слободяник // Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції: збірник тез VI Міжнародної науково–практичної конференції 16–17 жовтня 2014 року, м.Рівне. – Рівне: НУВГП, 2014.

56. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року/Пер. з англ.. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006.–1152с.

57. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): Навч. посібник – 4-те вид., без змін. – К. : КНЕУ, 2007. – 240 с.

58. Островка Е.В. Державний фінансовий аудит як домінант державного фінансового контролю/ Е.В. Островка// Формування ринкових відносин в Україні. – 2013 – № 2.

59. Обушна Н.І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту / Н.І. Обушна // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України.

60. Обушна Н.І. Ретроспективний аналіз виникнення та розвитку аудиту в контексті модернізації системи державного фінансового контролю / Н.І. Обушна // Актуальні проблеми державного управління.– № 2(50) / 2016.

61. Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п#Text>.

62. Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п#Text>.

63. Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 №215. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п#Text>.

64. Положення про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п#Text>.

65. Положення про Державну митну службу України: постанова Кабінету міністрів України від 06.03.2019 № 227. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n209>.

66. Положення про Державну податкову службу України: постанова Кабінету міністрів України від 06.03.2019 № 227. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n15>.

67. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

68. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02.2014 № 794-VII:// Офіційний веб-портал Верховної Ради України: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text>.

69. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 №280/97-ВР. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>.

70. Про національний банк України: Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>.

71. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 05.04.2001 №2374-III. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2374-14#Text>.

72. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 10 вересня 2014 р. № 442 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-п>.

73. Регламент Рахункової палати: рішення Рахункової палати від 28.08.2018 № 22-7. https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_1.pdf.

74. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего / С.В. Степашин. – М.: Наука, 2008. – 608 с.

75. Слободяник Ю.Б. Сутність і принципи державного фінансового аудиту / Ю.Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2008. – № 2.

76. Степура М.М. Управління ризиками видаткової частини бюджету як пріоритетний напрям реформування бюджетного менеджменту в Україні / М. Степура, Г. Котіна // Схід. — 2012. — № 2 (116).

77. Теорія фінансів: підручник / Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін.; за заг. ред. В.М. Федосова, С.І. Юрія. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 576 с.

78. Трайтлі В.Ю. Методичні підходи до проведення державного аудиту виконання місцевих бюджетів фінансовою інспекцією України/ В.Ю.Трайтлі// Вісник соціально–економічних досліджень. – 2013. – №2.

79. Труш І.Є. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій / І.Є. Труш // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Вип. 14.

80. Указ Президента України «про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» від 13 квітня 2011 року № 460/2011.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/460/2011#Text>.

81. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. [3–тє вид., перероб. і доп.] / Б. Ф. Усач. – К.: Знання–Прес, 2001. – 253 с.

82. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151–158.

83. Хомутенко В.П., Луценко І. С., Хомутенко А.В. Державний аудит публічних фінансів: навч.посіб. – Одеса: «Кримполіграфпапір», 2016. – 412 с.

84. Хомутенко В.П. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості / В. П. Хомутенко, А.В. Хомутенко // Вісник соціально–економічних досліджень : зб. наук. пр. /

голов. ред. М. І. Звєряков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2011. – Вип. 42 (2).

85. Хомутенко А.В. Методологічні засади державного аудиту у сфері фінансів з позиції синергетичного підходу / А. В. Хомутенко // Фінанси України. – 2014. – № 8.

86. Хомутенко А.В. Передумови та необхідність проведення державного аудиту на етапі планування бюджетних програм. А.В. Хомутенко, В.П. Хомутенко// Науковий вісник. Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2014. – №7.

87. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: Навчальний посібник / А.В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2013. – 549 с.

88. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: Підручник / А.В. Хмельков. – Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. – 228 с.

89. Чумакова І.Ю. Державний фінансовий контроль: підручник /Чумакова І.Ю., Шульга Н.В.; за заг.ред. О.А. Петрик.-К.:КНЕУ, 2013.-412.

90. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : [монографія] / О.А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.

91. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: автореферат дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / О.А. Шевчук; Ун-т банківської справи Нац. банку України. – Київ. – 2014. – 44 с.

92. Якубів В.М., Сас Л.С. Державний фінансовий аудит: особливості та напрями здійснення / В.М. Якубів, Л.С. Сас//Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково–виробничий журнал. – 2012. – № 8.