

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЕКТ)

на тему:

Правове регулювання державного фінансового контролю в Україні

Студентки 2 курсу, групи 6-мз,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове право»

Зеленської Ольги Вікторівни

Науковий керівник
к.ю.н., доцент

Гуржій Анна Валеріївна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	6
1.1. Державний фінансовий контроль: історико-правовий і теоретичний аналіз.....	6
1.2. Принципи, форми і методи державного фінансового контролю.....	15
1.3. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю.....	27
РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	32
2.1. Імплементация світового досвіду щодо регулювання державного фінансового контролю в Україні.....	32
2.2. Перспективи розвитку та шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні.....	40
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Удосконалення правового регулювання відносин у сфері здійснення фінансового контролю – це один із пріоритетних напрямків розвитку законодавства України, оскільки в умовах ринкової економіки підвищується роль фінансового контролю, оскільки від його організації і здійснення залежить повнота та своєчасність надходження коштів до державних фондів, дотримання діючого законодавства під час їх розподілу та використання.

У розбудові системи державного фінансового контролю важливе місце належить її різноплановому й адекватному забезпеченню. Аналіз наукової літератури та практика здійснення фінансового контролю засвідчують, що державний фінансовий контроль, який створений і функціонує сьогодні в Україні, є недостатньо дієвим, не забезпечує повноти дотримання належної фінансово-бюджетної дисципліни з урахуванням сучасних законодавчих вимог. Невідповідність державного фінансового контролю завданням сьогодення полягає в проблемах, які є причинами негативних тенденцій щодо збільшення фінансових правопорушень. Проблеми нормативно-правового, організаційного, методологічного, інформаційного та кадрового характеру в сукупності призводять до зниження ефективності й об'єктивності проведення державного фінансового контролю, нерационального управління державним майном і використання бюджетних ресурсів. Зазначене вказує на необхідність пошуку шляхів удосконалення правового регулювання державного фінансового контролю, враховуючи як особливості національної економіки, так і позитивний зарубіжний досвід у цій сфері фінансових відносин.

У зв'язку з цим особливо актуальним є питання вдосконалення правового регулювання фінансового контролю. Актуальність теми роботи обумовлюється необхідністю уточнення понятійного апарату, який розкриває юридичну сутність фінансового контролю; важливістю аналізу правових

основ фінансового контролю; значимістю дослідження проблем організації фінансового контролю; доцільністю активізації роботи з удосконалення законодавства, яке регулює відносини у сфері фінансового контролю.

Проведене узагальнення праць останніх років таких вчених, як: Л.А. Савченко, О.А. Шевчук, В.Ф. Піхоцький, Н.Г. Виговська, О.В. Койчева, Е.В. Косова, О.О. Александрович, Р.О. Єна, Т.І. Близниченко, І.М. Ярмак, М.В. Сірош, І.М. Проць та ін. дозволяє констатувати, що першочерговим питанням, яке обговорюється у наукових доробках, є дублювання функцій органів фінансового контролю, у зв'язку з чим пропонується усунення паралелізму і такого дублювання шляхом чіткого розмежування компетенції. Основним чинником, який сприяє цій ситуації, є чисельна кількість нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів фінансового контролю, у тому числі Рахункової палати України.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вироблення теоретичних положень і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення правового регулювання державного фінансового контролю в Україні.

Дана мета конкретизується такими *завданнями*:

розглянути державний фінансовий контроль: історико-правовий і теоретичний аналіз;

визначити принципи, форми і методи державного фінансового контролю;

дослідити зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю;

розглянути імплементацію світового досвіду щодо регулювання державного фінансового контролю в Україні;

визначити перспективи розвитку та шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають в процесі здійснення державного фінансового контролю.

Предметом дослідження є правове регулювання державного фінансового контролю в Україні.

Методи дослідження. Загальнонауковий метод пізнання, що дозволив розглянути державний фінансовий контроль, виявити принципи, форми і методи державного фінансового контролю. В ході дослідження також застосовувалися такі методи: аналізу, синтезу, дедукції, індукції, порівняльно-правовий та інші методи (підрозділи 1.1., 1.2., 1.3. та ін.). Застосування порівняльного методу дозволило зіставити теорії і практики методологічних підходів до організації державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Логічні методи використовувалися при визначенні перспектив розвитку та шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні (підрозділи 2.1., 2.2.).

Практична значущість дослідження. У роботі сформульовані конкретні пропозиції щодо внесення змін до чинного фінансового законодавства, які можуть знайти своє відображення в нормотворчій діяльності законодавчих та інших органів державної влади. Положення і висновки роботи можуть використовуватися в навчальному процесі, а саме при проведенні лекційних та практичних занять з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право» і заснованих на них спеціальних курсів.

Структура роботи. Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається із вступу, двох розділів, п'яти підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 59 сторінок, з них основного тексту – 51 сторінка. Список використаних джерел нараховує 70 найменувань.

РОЗДІЛ. 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Державний фінансовий контроль: історико-правовий і теоретичний аналіз

Необхідність побудови ефективної системи державного управління в Україні зумовлена загостренням кризових явищ в економіці, що характерне для сучасного етапу розвитку країни. Однією з головних функцій у державному управлінні економікою є контрольна, яка на основі розроблених державою методів та процедур дає змогу формувати інституційні засади економічних взаємовідносин між державою та суб'єктами господарювання.

Дієвий державний фінансовий контроль стає обов'язковою умовою забезпечення фінансово-правової стабільності та незалежності країни. У цій течії необхідним, з однієї сторони є створення цілісної й ефективної системи фінансового контролю [41, с. 22]. З іншої сторони – вдосконалення організаційної структури системи державного фінансового контролю, яка на сьогодні повною мірою не відповідає інтересам держави та інтересам суб'єктів господарювання [20, с. 12].

Більшість авторів вважають, що контрольні відносини зародилися разом з появою державних утворень Античного світу та Стародавнього Сходу. Перші державні утворення так само, як і сучасні держави, не могли існувати без певних, кардинальним чином відрізняються від нинішніх, але все ж фінансових інститутів. Поява таких інститутів незмінно спричиняє появу контролю як невід'ємної частини фінансів.

У VII столітті до нашої ери контрольна діяльність отримує перше законодавче закріплення в кодексі фінансового і торгового права Бокхориса, набуває статус державного контролю, здійснюваного панівною державною владою. Зокрема, в Індії вся законодавча влада належала царю, який був головним фінансовим контролером в державі, главою фіскальної

адміністрації, верховним суддею. До середини другого тисячоліття до н. е. з'явилася потреба в організації контролю. Органи контролю управлялися царськими намісниками за принципом «чакравартіна» – єдиноуправління. Діяльність органів контролю та призначення чиновників, їх очолюють, здійснювалася едиктами, що видаються від імені та за велінням царя, і регулювалася нормами (дхарми), що містяться в збірниках дхармашастих.

У Стародавньому Китаї на чолі фінансового контролю стояв імператор, який володів всією повнотою влади. Органи контролю очолювали старійшини. Посада контролерів займали професійні чиновники, які керувалися у своїй діяльності встановленим зведенням законів [24, с. 14].

У Греції державний контроль вперше починає проявлятися в II-му тисячолітті до нашої ери і в кінці V-го століття до нашої ери набуває чіткі організаційно-правові форми. Вищим контрольним органом стає Рада п'ятисот, під керівництвом якого діє весь фінансовий та адміністративний апарат держави. Цей факт говорить про перші появах парламентського контролю [40, с. 202].

Державні органи контролю за бюджетом у США з'являються лише у середині XVII ст., коли протиріччя між Північно-А

мериканськими колоніями і метрополією були спровоковані створенням нової держави – США у 1781 р. У 1787 році була ухвалена Конституція, за якою контрольна влада належала Конгресу. При цьому кожен штат створював свій орган контролю за фінансами, підпорядковувався губернатору. До початку XX століття кількість вищих органів фінансового контролю штатів досягло 48, по одному в кожному штаті.

Для порівняння, у Франції до 1788 р. було створено 85 департаментів, які перебували під контролем Рахункового суду. Це було пов'язано з тим, що Національні Збори прийняли на себе щорічне складання та затвердження бюджету, встановлення податків, контроль за витрачанням державних коштів, передбачалося створення державних органів, що виконують

контрольні функції, які до кінця осені 1791 були створені у всіх областях [57, с.4].

Контрольні відносини в Німеччині до початку ІХХ століття все ще залишалися, хоча й номінально, у формах, закріплених в «Священній Римській імперії» німецької нації, що нараховує в своєму складі більше 300 організаційних форм фінансового контролю, розміщених на території 300 держав. У 1818 р. Вища Рахункова палата була переведена в Потсдам у зв'язку з тим, що в цей період зростає роль фінансів та посилення контролю за ними, і саме від Пруссії залежало все оподаткування та затвердження бюджету [43, с. 27]. На Вищу Рахункову палату Пруссії в 1868 р. були додатково покладені завдання ревізії рахунків Північнонімецького союзу [40, с. 203].

Розвиток контрольних відносин в Японії в середині ХІХ ст. залежав від соціально-політичного становища в країні. Реальна влада перебувала в руках сьогуна – вищої посадової особи, що був головнокомандувачем і начальником всього апарату державного управління, безконтрольно здійснював виконавчо-розпорядчі, фіскальні та законодавчі функції. Парламенту було надано право, затверджувати бюджет, вводити нові податки, давати згоду на укладення державної позики або прийняття будь-яких інших фінансових зобов'язань. Контроль за фінансами покладался на Таємну Раду, яка за вказівкою імператора повинна була оберігати найважливіші державні справи.

У Російській Імперії найбільш примітним періодом становлення фінансового контролю вважається друга половина ХVІІ століття. Після об'єднання Русі навколо Москви необхідність в органах управління різко посилилася, оскільки посилилися і розрослися торговельні зв'язки, система мит і зборів набула більш складну структуру. Саме в цей час істориками відзначається поява таких органів, як накази. Число наказів зростала пропорційно появі у держави обов'язків, що вимагають належного виконання і постійного контролю.

Становлення державного фінансового контролю в Україні можна умовно поділити на такі періоди:

- перший період – до революції 1917 року;
- другий період – післяреволюційний період;
- третій період – період переходу до ринкових відносин.

У Київській Русі, а пізніше і в Галицько-Волинському князівстві, велась відповідна підготовка осіб, які займалися контрольною та іншою писарською роботою [42, с. 47].

Із поширенням у XV ст. продажу товарів на виплат виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торгово-банківські доми. Кредит мав форму застави (іпотечний кредит). Це, у свою чергу, викликало необхідність появи вексяля. Вексельний обіг вимагав, відповідно і контролю за їх обігом [11].

Характеризуючи період XVI-XVII ст., можна зазначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг, фінансова система і фінансовий контроль були організаційно поєднані з Польщею та Російською імперією [17, с. 32]. Остання остаточно позбавила будь-яких автономних прав фінансово-кредитну систему та фінансового контролю України. У другій половині XIX ст. фінансовий контроль поряд з обслуговуванням торгівлі проникає у поміщицькі маєтки. У 1860 р. в Росії було відкрито Державний банк, а потім почали виникати і приватні банки. У зв'язку з цим друкуються книги і посібники із самостійного навчання з банківського нагляду.

Наступним етапом становлення державного фінансового контролю почалося після революції 1917 року, коли українська держава увійшла до складу СРСР та проходило в перші роки Радянської влади. У 20-х і 30-х роках вийшли в світ праці з контролю і ревізії А. О. Альського, Б. А. Борьян, І. І. Ланда та Д. С. Лукашевкера, Н. А. Синебрюхова, Н. Г. Крилова, Г. В. Лакіна, Е. Е. Понтовича та інших. У названих працях поглиблювалося розуміння сутності фінансового контролю, аналізувалися основні риси створеного

радянського фінансового контролю, який зіставлявся з контролем в царській Росії і з системою контролю в зарубіжних країнах.

Одним з перших декретів Радянської держави в грудні 1917 року був декрет про утворення Народного Комісаріату Державного Контролю. У грудні 1918 року уряд затвердив правила попередньої і фактичної ревізії господарсько-фінансової діяльності. Ці заходи були спрямовані на боротьбу з безгосподарністю та зловживаннями, за організацію безперебійної роботи підприємств. Була зроблена спроба перетворити державний контроль в реальний контроль шляхом створення «летючих груп» контролерів у всіх сферах життя. Певну роль в цей період зіграв Робочий контроль, положення про який було прийнято в кінці листопада 1917 року. На ці групи покладалися спостереження і контроль практично за всіма сторонами діяльності підприємств. У 1920 році функції державного контролю були передані новоствореному Народному Комісаріату Робітничо-Селянської Інспекції (РСІ). Основною формою роботи РСІ були одноразові обстеження і летючі ревізії підприємств і галузей. Подальші заходи з розвитку системи державного фінансового контролю були перервані громадянською війною. Перехід до перерозподілу ресурсів в натуральній формі обмежило сферу функціонування фінансів та фінансового контролю. Втратив своє значення документальний контроль. Державний фінансовий контроль був наявний лише у формі фактичного контролю за обігом матеріальних ресурсів в натурі і не носив систематичного характеру.

У період НЕПУ була істотно посилена роль фінансів та фінансового контролю у розвитку економіки. У 1923 р. РСІ було реорганізовано. У системі державного фінансового контролю в СРСР основні функції державного фінансового контролю були покладені на фінансову систему, на Наркомфін [8, с. 66].

У кінці 1923 р. уряд утворив у складі Наркомфін СРСР Фінансово-Контрольне управління. На нього, зокрема, покладалася документальна перевірка доходів і витрат бюджету, оборотів грошових коштів, а в

необхідних випадках і матеріальних цінностей у підзвітних касах і установах. Наркомфіну було надано право суцільний документальної ревізії виконання бюджету всіма відомствами. Однак це право повною мірою не було реалізовано. У більшості відомств, які перебувають на бюджеті, не було свого ревізійного апарату. Подальший же документальний контроль оперативної діяльності відомств не завжди був ефективним. З 1926 р. основною формою ревізійної роботи, проведеної Наркомфіну, стала фактична ревізія фінансово-господарських операцій в місці їх вчинення, з вибірковою перевіркою виправдувальних документів. Фінансово-контрольне управління в зв'язку з розширенням його прав було перетворено в 1926 році в Головне управління фінансового контролю при Наркомфіні СРСР. Однак ці заходи виявилися недостатніми для того, щоб подолати наявний розрив між оперативним і подальшим контролем за діяльністю бюджетних установ.

У 1932 році у складі Наркомфіну СРСР замість органів Держфінконтролю була створена Фінансово-бюджетна інспекція (ФБІ). На неї покладалося проведення обстежень та ревізій діяльності не лише бюджетних установ, але й підприємств та господарських організацій. Ці обстеження і ревізії повинні були доповнювати попередній та поточний контроль фінансових органів за забезпеченням цільового фінансування та витрачання державних коштів, зміцненням режиму економії в народному господарстві. ФБІ була звільнена від повсюдного суцільного подальшого контролю організацій та установ, що отримують кошти з бюджету. Перед нею ставилося завдання спостереження і надання допомоги в налагодженні відомчого контролю, рішення про яке ухвалене ЦВК СРСР в 1936 р. ФБІ передавалися питання відомчого контролю у фінансових органах Головним змістом її роботи стало проведення ревізій та перевірок виконання всіх республіканських і місцевих бюджетів. У 1937 р. з метою посилення фінансового контролю та підвищення його ефективності ФБІ реорганізована в Контрольно-ревізійне управління (КРУ) Наркомфіну СРСР. Спочатку апарат КРУ був централізований і виконував функції загальнодержавного та

відомчого фінансового контролю. З 1956 р. у зв'язку з розширенням прав союзних республік утворені КРУ та в міністерствах фінансів союзних республік, у підпорядкування яких передана контрольно-ревізійний апарат на місцях.

У 40-х і 50-х роках з'явилися праці з господарського та фінансового Контролю [51, с. 35].

У подальшому, з середини 60-х років, фінансовий контроль за органами, що здійснюють його поділено на:

- 1) контроль органів влади та органів управління загальної компетенції;
- 2) контроль комітетів народного контролю;
- 3) контроль фінансових та кредитних органів;
- 4) відомчий і внутрішньогосподарський контроль.

До першої групи органів відносились Верховна Рада СРСР, Верховні Ради союзних і автономних республік, а також місцеві Ради, за допомогою постійних планово-бюджетних і галузевих комісій здійснювали бюджетний контроль.

Виконавчі органи – Рада Міністрів СРСР, Ради Міністрів союзних і автономних республік і виконавчі комітети місцевих Рад народних депутатів також брали участь у проведенні фінансового, в першу чергу бюджетного контролю.

Велику роль грав у сфері здійснення фінансового контролю Комітет народного контролю, який відносився до суспільного виду контролю, але по суті був державним виконавчим органом. Йому було надано право давати обов'язкові вказівки про усунення недоліків і порушень у виконанні постанов партії та уряду, припиняти незаконні розпорядження та дії, притягати винних до відповідальності, накладати дисциплінарні стягнення, відстороняти від займаних посад, направляти матеріали про порушення в органи прокуратури для притягнення винних до кримінальної відповідальності, проводити грошові нарахування на посадових осіб, які

заподіяли матеріальної шкоди державі, кооперативним і громадським організаціям [46].

Одним з основних завдань фінансових і кредитних органів було здійснення повсякденного контролю за законністю і доцільністю фінансових дій всіх підприємств, установ і організацій. Так, Міністерство фінансів СРСР здійснювало державний фінансовий контроль шляхом розгляду проектів фінансових планів міністерств і відомств Союзу РСР, проекти бюджетів союзних республік, а також бухгалтерські звіти і баланси міністерств та інших центральних установ СРСР. Аналогічні функції здійснювали і нижчестоящі фінансові органи. У системі Міністерства фінансів СРСР продовжувало існувати Контрольно-ревізійне управління, а також контрольно-ревізійні управління міністерств фінансів союзних республік і їх органи на місцях.

Держбанк СРСР, Будбанку СРСР, ощадні каси також здійснювали функції фінансового контролю в банківській системі. Функції контролю також покладалися і на органи державного страхування.

Іншим видом державного фінансового контролю був відомчий фінансовий контроль, який проводився в межах окремого міністерства, відомства і т. д. Крім громадського контролю, існував також і партійний контроль.

Використання історичного методу дослідження проблем державного фінансового контролю дозволяє виявити основні тенденції його становлення, функціонування, розвитку. Такий підхід дає можливість виявити в історії нашої держави подібні етапи розвитку, в тому числі в сфері фінансів, щоб використовуючи досвід минулого запозичувати знайдені раніше позитивні рішення проблем і спробувати уникнути допущених помилок.

З 1990 року Україна вступила в новий історичний період – незалежності й формування нових національних економічних відносин на засадах ринкової економіки, формуються та утворюються нові органи які забезпечують фінансовий контроль у нашій державі [65, с. 73].

Після здобуття Україною незалежності виникла потреба у підвищенні ролі державного фінансового контролю, і у 1993 році ухвалено Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». Указом Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади. Відповідно до Указу Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

Запровадження діяльності з внутрішнього аудиту передбачено ст. 26 Бюджетного кодексу та Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. Базові засади для запровадження цієї діяльності визначено постановою № 1001, яка встановлює порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту, організацію та здійснення внутрішнього аудиту, критерії для визначення чисельності працівників служб внутрішнього аудиту та інші аспекти цієї діяльності. Як зазначено у Звіті про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 1 півріччя 2017 року, відправною точкою для запровадження діяльності з внутрішнього аудиту в усіх міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та їх територіальних органах став 2017 рік, оскільки Уряд зобов'язав усіх керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади з 1 січня 2017 року створити та забезпечити функціонування підрозділів внутрішнього аудиту [23].

З переважанням у суспільстві товарно-грошових відносин держава воліє вилучати на свої потреби частину доходів членів суспільства у грошовій формі. При цьому держава організовує перерозподіл всіх частин сукупного суспільного продукту, вже розподіленого між учасниками сфери матеріального виробництва, рідше фондів відшкодування, але обов'язково

всього національного доходу (з урахуванням податкового імунітету певних суспільних груп).

Держава може змінити систему податків, об'єкти оподаткування, надавати протекцію якимось галузям економіки або групі капіталістів. Проте втручання держави в економіку має певні межі, і вони встановлюються базисом суспільства, тобто виробничими відносинами.

Таким чином, історико-правові умови виникнення фінансового контролю відображають об'єктивний характер походження та розвитку державної фінансово контрольної діяльності як виражає економічні відносини, пов'язані з формуванням, розподілом і використанням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, з метою виконання функцій і завдань держави і забезпечення умов розширеного відтворення. Існування фінансового контролю зумовлюється об'єктивним характером фінансів. Становлення і розвиток фінансів були одночасно становленням і розвитком фінансового контролю.

1.2. Принципи, форми і методи державного фінансового контролю

Фінансова політика є самостійною та особливою сферою діяльності держави у фінансових відносин. Ця діяльність спрямована на забезпечення відповідними фінансовими ресурсами реалізації тієї чи іншої державної програми економічного та соціального розвитку. Політика держави у сфері фінансів є найважливішим засобом реалізації політики держави у галузі суспільної діяльності, чи то економіка, соціальна сфера, військова реформа чи міжнародні відносини. Тому фінансові відносини – це основа фінансової політики [52, с. 97].

Поняття «контроль» пов'язане з усіма сферами людської діяльності і тому розглядається в механізмі управління як багатоланкова, багаторівнева система, структуру якої можна представити у галузевому, функціональному і територіальному розрізі. Науковці визначають контроль як «завершальну

стадію процесу управління, серцевиною якої є механізм зворотного зв'язку» [34, с. 77]. Разом з тим, на думку З. Живко, контроль входить до числа найважливіших функцій управління суспільними процесами [19, с. 87].

За визначенням Є. Калюги під фінансовим контролем розуміють спостереження, визначення та виявлення фактичного становища фінансових показників діяльності порівняно із заданими [25, с.78].

Л.А.Савченко у своїй дисертації «Правові проблеми фінансового контролю в Україні» зазначала: «Фінансовий контроль можна розглядати в двох аспектах. Він завжди супроводжує людську діяльність, є важливою функцією державного управління, бо слугує цілям перевірки правильності дій. Управління неможливе без отримання інформації про виконання правових приписів, і таку інформацію надає контроль. Його основною метою у даному випадку буде з'ясування, чи всі можливі засоби були використані для виконання управлінського рішення, чи всі умови створені для його реалізації, чи є помилки і недоліки, та які шляхи їх усунення.» [56, с. 19].

На наше переконання, державний фінансовий контроль у широкому розумінні слова є одним із видів фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання в процесі утворення, розподілу та використанню грошових фондів держави.

Розглянувши фінансовий контроль з різних сторін, необхідно відзначити, що його класифікація має важливе значення для отримання усесторонньої його характеристики.

Класифікація повинна бути зручною та зрозумілою. Більшість вчених проводять класифікацію фінансового контролю за видами, формами та методами, хоча в основу поділу вони кладуть різні критерії або взагалі ніяких, що, у свою чергу, приводить до нечіткого визначення та неоднозначного розуміння різноманітних понять.

Так, деякі вчені зазначають, що практика здійснення фінансового

контролю дозволяє чітко розмежувати його види і методи, але в основу своєї класифікації вони не кладуть ніяких критеріїв. У цій класифікації відсутній, внутрішньовідомчий і громадський фінансовий контроль, бо вони не відносяться ні до форм, ні до методів, ні до видів, що вказані вченими.

В. М. Митрофанов вважав, що однією із важливих форм внутрішньовідомчого контролю є документальна ревізія, хоча далі він пише про ревізію як метод, що застосовується органами контролю. Він зазначав, що залежно від методів, якими здійснюється контроль, виділяються такі його форми, як аналіз, ревізія і обстеження господарської діяльності підприємств. Далі він стверджує, що аналіз господарської діяльності підприємств – це метод перевірки виконання господарських планів, а інвентаризація являє собою форму фактичного контролю, хоча потім зазначає, що інвентаризація господарських засобів і розрахунків є основним методом перевірки достовірності бухгалтерського обліку [45, с. 88].

Таке своєрідне трактування форм і методів контролю, яке допускає В. М. Митрофанов, вказує на нерозуміння автором цих понять і приводить до їх змішування, бо одні й ті ж дії він називає як формами, так і методами. Деякі автори не лише не розмежовують ці поняття, але і визначають форму через метод. Так М. М. Ровинський зазначав, що за методами здійснення контролю, його форми поділяються на такі види, як попередній, наступний документальний, фактичний, поточний оперативний [51, с. 54].

Савченко Л.А. форми фінансового контролю виділяє в залежності від періодичності проведення контрольних заходів – від часу здійснення, і виділяє попередній, поточний та наступний, покладаючи в основу класифікації час проведення контрольних заходів. Дослідниця зазначає, що з такою підставою класифікації та самою класифікацією погоджується Анісімов О.О., Грачева О.Ю., Малєїн М.С., Яблуганов О.А., Ковальова Н.О [55, с. 133]

Учені вказують, що класифікація фінансового контролю має важливе значення, але із зазначеного вище можна зробити висновок, що не існує

чіткої класифікації, бо їх твердження є суперечливими [13, с. 120]. Така ситуація, що склалася, викликана недостатньою розробкою загальнотеоретичних питань фінансового контролю і, звичайно, неоднозначністю трактування самих понять «вид», «форма», «метод».

Під час проведення класифікації необхідно використовувати логічний закон поділу обсягу поняття, не порушуючи його вимог. Кожен поділ, як відомо, повинен проводитися за однією і тією ж підставою. Члени поділу повинні взаємно виключати один одного, бути найближчими видами поняття, що підлягає поділу [44, с. 87].

При поділі фінансового контролю на види необхідно пам'ятати, що вид – це підлегле поняття, що входить у склад іншого, більш загального поняття, і має свої особливі ознаки, які відрізняють його від інших видів даного, більш загального поняття. Вид, як складова частина цілого, частково виражає зміст цілого і в той же час відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю [5, с. 43]. У цьому випадку можна говорити про фінансовий контроль як частину, інститут єдиного цілого – фінансового права, який є неподільним. Існування різних видів фінансового контролю зумовлене різноманітністю його функцій. Кожен вид фінансового контролю має свої особливості та сферу застосування.

Фінансовий контроль слід розмежовувати на два види залежно від суб'єктів контролю: державний та громадський. Відмінності між ними зумовлені обсягом владних повноважень вказаних суб'єктів, правовою регламентацією їх діяльності, характером заходів впливу тощо.

Органи державного та недержавного фінансового контролю, в свою чергу, поділяються на підвиди. Державний фінансовий контроль традиційно поділяють на загальнодержавний (міжвідомчий) контроль, відомчий (внутрішньовідомчий) та внутрішньогосподарський контроль, який на даному етапі здійснюється і в недержавній сфері.

Під формами контролю розуміють окремі аспекти прояву змісту контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній, поточний та наступний контроль. Критерій розмежування цих форм полягає в співставленні часу здійснення контролюючих дій щодо процесу формування та використання централізованих та децентралізованих грошових фондів. Контрольна дія, здійснена до початку вказаних процесів (перевірка проекту бюджету тощо) є попереднім фінансовим контролем, а діяльність, здійснювана після їх завершення (перевірка податкових декларацій), розглядається як наступний контроль [14, с. 20]. Водночас, таке розмежування є досить умовним, оскільки здебільшого вони взаємопов'язані, що втілює безперервність процесу відтворення.

До методів контролю належать конкретні способи (прийоми), які застосовуються під час здійснення контрольних функцій. Методами фінансового контролю є рахункова перевірка балансів, аналіз фінансово-господарської діяльності, документальна ревізія тощо. Кожен з цих методів складається з окремих способів, що дозволяють вирішувати проміжні завдання. Наприклад, в документальній ревізії використовують такі способи як зустрічна перевірка документів, інвентаризація грошових коштів та матеріальних цінностей, поновлення кількісного обліку, контрольна звірка і т.п.

В останній час у зв'язку з розвитком аудиту, досить поширеним є твердження, що способи (прийоми), які застосовуються для здійснення контрольних функцій відповідними суб'єктами, поділяти на методи фінансового контролю й аудиторські процедури [53, с. 162].

В опублікованих працях різних авторів попередній, поточний та наступний контроль розглядають як форми, види або типи контролю. Подібні термінологічні відмінності властиві і для тлумачення понять документальний контроль та фактичний контроль. В інтерпретації різних вчених ревізія,

обстеження та тематична перевірка можуть розглядатися як метод, вид чи форма контролю [59, с. 101].

На наш погляд, класифікація фінансового контролю можлива за такими критеріями.

Класифікація фінансового контролю за суб'єктами передбачає поділ його на державний, муніципальний та незалежний контроль – аудит. За моментом його здійснення він поділяється на попередній, поточний та наступний. За змістом (об'єктом, напрямком) контроль може бути бюджетним, податковим, банківським, страховим, валютним тощо.

Внутрішньогосподарчий контроль є самостійною функцією управління всередині підприємства, організації; головне його призначення – безперервний нагляд за ефективністю фінансово-економічної, постачальницько-збутової і виробничої діяльності, виявлення внутрішньогосподарчих резервів, забезпечення збереження грошових і матеріальних коштів, усунення причин і умов, що породжують розкрадання і безгосподарність.

У системі внутрішньогосподарчого контролю провідна роль належить контролю, який здійснює бухгалтерія підприємства, організації у вигляді:

1) попереднього контролю на стадії розгляду первинних документів, що надійшли головному (старшому) бухгалтеру на підпис, а також при візуванні договорів, кошторисів, наказів та інших документів, пов'язаних з витрачанням грошових і матеріальних коштів;

2) поточного контролю в ході облікової реєстрації господарських операцій і інвентаризації товарно-матеріальних і інших цінностей;

3) подальшого контролю на стадії узагальнення і аналізу облікової та звітної інформації, а також за допомогою ревізій і тематичних перевірок (обстежень) в окремих внутрішньогосподарчих підрозділах. Отже, внутрішньогосподарчий бухгалтерський контроль є безперервним, універсальним (суцільним), системним і суворо документальним [26, с. 33].

Однією з причин недостатньої ефективності внутрішньогосподарчого

контролю часто є відсутність належної відповідальності керівників функціональних економічних і технічних служб за виконання контрольних функцій. Щоб підвищити дієвість внутрішньогосподарчого контролю, необхідно чітко розмежовувати відповідальність головного бухгалтера і керівників інших економічних і технічних служб за виконання функцій та завдань внутрішньогосподарчого контролю.

Переваги внутрішньовідомчого контролю виявляються в його безпосередньому зв'язку з функцією управління галуззю, а також в спеціалізації контролю стосовно галузевих особливостей організації, технології і економіки виробництва. Його суб'єктами є міністерство (відомство), промислове об'єднання або інший вищий орган господарського управління [27].

Основним напрямком сучасного етапу розвитку внутрішньовідомчого контролю є посилення комплексності ревізій виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій. На відміну від загальнодержавного (міжвідомчого) контролю, сфера дії якого часто обмежена певним колом питань фінансової і господарської діяльності, внутрішньовідомчий контроль носить, як правило, комплексний характер [38, с. 320].

Відомчий фінансовий контроль залежно від моменту його проведення ділиться на попередній, поточний і подальший.

Попередній та поточний фінансовий контроль організовують і здійснюють керівники:

- 1) головних управлінь;
- 2) управлінь;
- 3) підлеглих або підвідомчих їм підрозділів;
- 4) посадовці, до яких відносяться начальники фінансових служб, головні бухгалтери, які мають право підпису фінансових документів.

Основними методами попереднього та поточного фінансового контролю залишаються раптові перевірки в місцях зберігання грошових

коштів і матеріальних цінностей, а також інвентаризації матеріальних цінностей та грошових коштів.

Для проведення раптових перевірок в місцях зберігання грошових коштів і матеріальних цінностей у кожному конкретному випадку за вказівкою керівника підрозділу призначається комісія, яка має право вимагати пред'явлення всіх документів, необхідних для проведення перевірки. Якщо під час перевірки будуть виявлені правопорушення, винні посадовці повинні дати відповідні пояснення. У разі потреби може бути призначена і постійно діюча комісія. Після закінчення перевірки складається акт, результати перевірки доповідаються керівнику підрозділу [39, с. 90].

Крім вищевказаних видів фінансового контролю, існує також муніципальний фінансовий контроль, здійснюваний органами місцевого самоврядування при затвердженні місцевого бюджету і при затвердженні звіту про його виконання [1, с. 63].

Незалежний фінансовий контроль здійснюється аудиторами (аудиторськими фірмами).

Як зазначалося вище, фінансово-господарський контроль залежно від моменту його здійснення поділяється на попередній, поточний і подальший. Вони знаходяться у взаємозв'язку, відображаючи безперервний характер контролю.

Попередній контроль передуює здійсненню господарських і фінансових операцій. Контрольні органи здійснюють такий вид контролю на стадії розгляду виробничих, фінансових (кредитних, касових) планів, кошторисів і інших планових (нормативних) розрахунків підприємств і господарських організацій. Основна мета попереднього бухгалтерського контролю – своєчасно попереджати незаконне і нерациональне використання коштів.

Поточний контроль є невід'ємним елементом оперативного управління виробництвом, проводиться в процесі здійснення виробничих, господарських і фінансових операцій. Спираючись на дані первинних документів, оперативного і бухгалтерського обліку, інвентаризацій і візуального нагляду,

поточний контроль в необхідних випадках дозволяє реагувати на різноманітні господарські ситуації, запобігати втратам і збиткам [58, с. 265].

Подальший контроль охоплює господарську і фінансову діяльність на всіх рівнях управління за минулий період. Основний його зміст – перевірка виконання планів за кількісними та якісними показниками, дотримання господарського і фінансового законодавства, збереження власності, законності управлінських рішень тощо.

У спеціальній літературі поширено трактування подальшого контролю як виду зовнішнього контролю – внутрішньовідомчого та міжвідомчого [6, с. 135]. З такою позицією не можна погодитися, оскільки подальший контроль є невід’ємною частиною не лише зовнішнього, але і внутрішньогосподарчого бухгалтерського контролю. Подальший контроль, особливість якого полягає у поглибленому вивченні всіх сторін господарської і фінансової діяльності, дозволяє виявити недоліки попереднього і поточного контролю.

Ф. Ф. Бутинець вважає, що форма контролю – це зовнішній вираз конкретних дій, які виконують суб’єкти контролю. Таке визначення відповідає філософському трактуванню категорії «форма». Проте, конкретизуючи це поняття, Ф. Ф. Бутинець далі розрізняє три форми контролю – кількісну, якісну і вартісну, яким нібито властиві свої певні способи та прийоми [7, с. 67]. Вочевидь, цей висновок суперечить практиці, яка склалася, оскільки фінансово-господарський контроль охоплює всі показники економічної діяльності як кількісні, так і якісні, натуральні і вартісні – як єдине ціле.

Трактуючи форми фінансово-господарського контролю, слід виходити із співвідношення змісту і форми як філософських категорій, що відображають взаємозв’язок двох сторін будь-якої реальності. Зміст представляє визначальну сторону предмета, а форма – його спосіб виразу і внутрішню організацію, які модифікуються зі зміною змісту. Одночасно форма активно впливає на зміст, прискорюючи або гальмуючи його розвиток залежно від того, наскільки вона відповідає змісту, що змінився.

З урахуванням сказаного можна сформулювати поняття «форми фінансово-господарського контролю» як спосіб, тобто метод конкретного виразу і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансово-господарського контролю.

Оскільки форма завжди впливає на зміст, важливо вибрати найефективніші форми контролю, чітко розмежувати сфери їх застосування з урахуванням конкретних господарських ситуацій і завдань, поставлених для окремих ланок управління економікою.

I. Білобжецький виділяє такі форми фінансового контролю: ревізію, тематичну перевірку (обстеження), рахункову перевірку звітності. В основу цієї класифікації покладені обсяг і глибина охоплення контролем різних сторін господарської і фінансової діяльності підприємств, організацій [3, с. 88].

Ревізія – це найбільш дієва форма (метод) подальшого контролю. Її основна мета – вивчити спеціальними прийомами документального і фактичного контролю економічну ефективність фінансово-господарської діяльності, законність, достовірність і доцільність господарських і фінансових операцій. Ревізія є важливим засобом викриття і попередження різних зловживань, порушень державної і фінансової дисципліни, а також виявлення і мобілізації внутрішньогосподарчих резервів.

Ревізія відрізняється від інших форм (методів) контролю наступним:

- 1) особливим порядком її призначення, тобто за рішенням тільки уповноважених державних органів у випадках, передбачених законом;
- 2) її мають право проводити лише відповідні контрольно-ревізійні органи;
- 3) певною періодичністю (не рідше одного або двох разів на рік);
- 4) результати ревізії оформляються актом, що має юридичне значення як джерело доказів в судово-слідчій практиці (можливо – як підстава для порушення кримінальної справи);
- 5) обсягом діяльності, що ревізується.

Ревізія відноситься і до внутрішнього, і до зовнішнього контролю [63, с. 15].

Тематична перевірка (обстеження), на відміну від ревізії, проводиться за певним колом питань або з одного питання шляхом ознайомлення на місці з окремими ділянками (сторонами) господарської і фінансової діяльності. При цьому використовують різні прийоми фактичного і документального контролю, необов'язково вдаючись до перевірки первинних документів і облікових записів з точки зору їх законності та достовірності.

За способом планування (призначення) розрізняють планові і позапланові ревізії. Як різновид останніх, доцільно виділити ревізії, що проводяться на вимогу слідчих та інших уповноважених державних органів. Такі ревізії є не лише формою фінансово-господарського контролю, але і джерелом юридичних доказів у кримінальних справах.

Ревізії, що проводяться на вимогу слідчих органів, звичайно обмежуються певними питаннями (ділянками) фінансово-господарської діяльності. Їх основна мета – перевірити збереження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, визначити реальну величину матеріального збитку, заподіяного в результаті недостач, розтрата, розкрадань, інших порушень державної дисципліни.

Ревізія не може обмежитися перевіркою документів, методичні прийоми фактичного контролю служать встановленню реального стану об'єктів, обсягу і якості виконаних робіт, що ревізуються, фактичного здійснення господарських операцій, відображених в документах. Прийоми фактичного контролю можна підрозділити на три групи: інвентаризацію, експертну оцінку і візуальний нагляд.

Інвентаризація – це спосіб перевірки фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і стану розрахунків, їх відповідності даним бухгалтерського обліку на певну дату. Залежно від ступеня охоплення господарських засобів розрізняють повні і часткові інвентаризації. Перші охоплюють все види господарських засобів (основні

засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти і розрахунки); другі – тільки деякі види цих засобів або об'єкти, що знаходяться в окремих підрозділах організації [4, с. 44].

Класифікація інвентаризацій за способом перевірки засобів передбачає поділ їх на суцільні і несучільні. При суцільній інвентаризації перевіряють всі види матеріалів (продукції) в натурі у певної матеріально-відповідальної особи; при несучільній – тільки окремі найменування цих цінностей. Головне інформаційне призначення інвентаризації як невід'ємної складової частини методу бухгалтерського обліку – виявляти розбіжності між обліковими даними і фактичними залишками засобів, вносити необхідні корективи в облікові показники [61, с. 232].

Одночасно інвентаризація є важливим засобом регулярного внутрішньогосподарчого бухгалтерського контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів. Чинне законодавство передбачає обов'язкове проведення повної інвентаризації всіх цінностей і розрахунків перед складанням річного звіту і, крім того, періодично протягом року – інвентаризації окремих видів засобів і розрахунків.

У ревізійній практиці інвентаризація використовується як один з прийомів фактичного контролю збереження певних видів засобів шляхом їх огляду в натурі, обміру, зважування або перерахунку. Характерними особливостями інвентаризацій, що проводяться в ході ревізії, є їх спорадичний, раптовий і несучільний характер. Вибір об'єктів для інвентаризації обумовлений конкретними задачами ревізії. Проте якщо несучільна інвентаризація виявила у окремих матеріально-відповідальних осіб значні розбіжності з обліковими даними, то в ході ревізії призначається суцільна інвентаризація [64, с. 32].

Діяльність жодного контролюючого органу неможливо уявити без використання аналізу як методу фінансового контролю. Аналіз – походить від грецького слова «analysis», що означає «розділяю», «розчленовую». У вузькому розумінні аналіз являє собою розчленовування об'єкта дослідження

на складові для вивчення їх як частин цілого, зрозуміти їх внутрішню сутність, визначити роль кожного елемента в досліджуваному об'єкті. Аналіз – це метод фінансового контролю, що передбачає дослідження певних фінансових питань, відповідних документів, фінансово-економічних показників діяльності підконтрольного суб'єкта з використанням аналітичних прийомів з метою надання висновків, оцінки результатів фінансової діяльності, ефективності використання фінансових ресурсів, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їх вчиненню [54, с. 40].

Експертна оцінка є способом фактичного контролю, який заснований на проведенні кваліфікованими фахівцями експертизи діючих обсягів та якості виконаних робіт, обґрунтованості нормативів матеріальних витрат і виходу готової продукції, реальності норм природних втрат при зберіганні та транспортуванні товарно-матеріальних цінностей, дотримання технологічних режимів, відповідності продукції державним стандартам і технічним умовам. Експертна оцінка іноді застосовується в ході ревізії і для вивчення інших питань, що вимагають спеціальних знань: якості проектно-кошторисної та іншої технічної документації, автентичності підписів у первинних документах (графологічна експертиза тощо).

1.3. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю

Активні інтеграційні та глобалізаційні процеси зумовлюють необхідність використання сучасних методів державного управління та зовнішнього державного фінансового контролю, надають можливість дослідити та запозичити найкращий досвід інших країн у сфері контролю.

У більшості розвинутих країн світу, у тому числі у країнах Європейського Союзу, фінансовий контроль здійснює ВОФК, а також урядові контрольно-ревізійні служби.

Стосовно пруденційного нагляду, варто зазначити, що у світовій практиці відсутнє усталене регуляторне визначення пруденційного нагляду за небанківськими фінансовими та фінансово-кредитними установами, з часткою державної участі зокрема.

Запровадження аудиту ефективності в державному секторі є одним з найбільш значних доповнень до традиційної ролі фінансового контролю. У фінансовому аудиті аудитор робить висновок стосовно відповідності фінансової звітності всім вимогам. В аудиті ефективності, аудитор висловлює думку стосовно економічності і ефективності діяльності об'єкта контролю.

У Чеській Республіці вищий орган фінансового контролю наділений повноваженнями контролю за фінансовими ресурсами держави, ресурсами місцевих органів управління, позабюджетними фондами та ресурсами Євросоюзу. Проте стосовно контролю за корпораціями з часткою державної участі цей орган не був наділений всіма контрольними повноваженнями, але з 2002 року вищий орган фінансового контролю здійснює аудит діяльності Національного банку Чехії [60, с. 57].

Вищий орган фінансового контролю в Болгарії, повноваження якого були значно розширені у 2004 році, здійснює контроль за:

- державним бюджетом;
- місцевими бюджетами;
- бюджетами фондів соціального страхування та медичного страхування;
- програмами та фондами Євросоюзу;
- бюджетом витрат Національного банку Болгарії;
- формуванням та управлінням державним боргом та гарантіями держави;
- процесами приватизації та концесії;

– корпораціями з часткою державної участі за рішенням Національних Зборів [66, с. 133]

Таким чином, згідно із законодавством більшості зарубіжних країн до компетенції вищих органів фінансового контролю входить контроль за діяльністю державних корпорацій та корпорацій з часткою державної участі, проте в деяких країнах існують специфічні умови, наприклад, необхідний відсоток участі держави або спеціальне рішення відповідних установ.

Особливістю здійснення фінансового контролю в США є паралельне функціонування в якості центральних фінансових органів двох юридично самостійних відомств – Міністерства фінансів, компетенція якого поширюється на доходну частину федерального бюджету, та Адміністративно-бюджетного управління, яке контролює державні видатки [12, с. 125].

Крім управлінь та відділів, у складі Міністерства фінансів існує спеціальний контрольний апарат. Зокрема, у Франції ним є Генеральна інспекція фінансів, інспектори якої перевіряють облік в державних установах, місцевих органах влади, державних корпораціях (крім військових організацій). Генеральна інспекція фінансів здійснює свої основні функції шляхом раптових перевірок на місцях, що проводяться бригадами контролерів під керівництвом генерального інспектора. Як правило, при порушеннях інспектор не вживає негайно якихось заходів, він обмежується складанням доповіді. Однак, в окремих випадках інспектор може вимагати відсторонення працівника, який допустив серйозні порушення [21, с. 133].

Внутрішньовідомчий контроль – контроль міністерств та відомств за фінансовою діяльністю підзвітних організацій та підприємств. Апарат внутрішньовідомчого контролю користується широкими правами. Він може вимагати від ревізованих установ та підприємств надання необхідних матеріалів та документів; запитувати відомості від банківських органів, які кредитують ревізовані підприємства; давати керівникам установ та

підприємств вказівки про усунення виявлених при перевірці недоліків [70, с. 280].

Важливу роль відіграє фінансовий контроль, який здійснюється бухгалтерами, що несуть відповідальність за правильне ведення бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, відомства та інших урядових установах, а також здійснюють контроль за своєчасним надходженням платежів у повному їх обсязі.

Крім державних органів, функції регулярного фінансового контролю на договірних засадах виконують і приватні фірми бухгалтерів-ревізорів. Зокрема, в США ці функції покладені на «велику вісімку» провідних бухгалтерських фірм. У Великобританії найбільша приватна фірма бухгалтерів-ревізорів «Томсон-Маклінток енд компані чартерд екаунтентс» ревізує баланси та рахунки прибутків та збитків Національного управління вугільної промисловості. Така форма фінансового контролю особливо характерна для змішаних державно-приватних підприємств.

В Японії до основних джерел права, що регулюють сферу державного фінансового контролю, крім конституційних норм, належать також Закон про ревізійну палату, ухвалений у 1947 р. з наступними чисельними змінами та доповненнями; Закон про публічні фінанси та Регламент палати, яка є спеціалізованим органом державного фінансового контролю і є незалежною від виконавчої влади. Ревізійна палата складається з Ради ревізорів (аудиторів), яка включає трьох ревізорів та Генеральний секретаріат. Ревізорів призначає кабінет міністрів за згодою обох палат парламенту (ст. 4 Закону про ревізійну палату) та затверджує на посаді Імператор, який і звільняє їх з посади, що підкреслює особливу важливість та значення Ревізійної палати в системі державних органів. Строк повноважень ревізора – сім років. Важливою гарантією незалежності ревізора є його незмінність на посаді, яку він не може займати більше двох термінів підряд [36, с. 70].

Основними правами Ради ревізорів є право ревізувати щорічний звіт про державні доходи та видатки; запитувати документи та інформацію,

необхідну для проведення ревізії; ухвалювати рішення про притягнення до відповідальності порушників фінансової дисципліни тощо. З моменту створення Ревізійної палати до її цілей належали: здійснення контролю після надходження доходів або здійснення видатків в бюджет на основі первісних матеріалів обліку та звітності; перевірка фактичної наявності державних (чи тих, які мають опосередковане відношення до держави) грошових сум та іншого рухомого та нерухомого майна; встановлення законності здійснюваних фінансових операцій; перевірка дотримання всіх встановлених законом фінансових процедур. Зокрема, на етапі контролю за виконанням державного бюджету Ревізійна палата повинна обов'язково зазначити, чи була дотримана встановлена процедура парламентського затвердження проекту бюджету, виконуючи тим самим функції конституційного контролю. Крім того, в результаті здійснених Ревізійною палатою перевірок виявляється і відношення посадових осіб до виконання своїх обов'язків в фінансовій сфері. Для реалізації цього завдання Ревізійна палата наділена судовими повноваженнями. Характеризуючи судові повноваження, необхідно зазначити, що законодавство наділяє палату і правом врегулювання претензій в фінансово-правовій сфері, які надходять від державних органів та публічних корпорацій [10, с. 87]. У цьому питанні визначальний вплив на правовий механізм фінансового контролю в Японії мало законодавство США про порядок розгляду адміністративних скарг.

Законодавство Японії відтворює з певними змінами відповідні норми французького законодавства, які регулюють сферу дії судового контролю Рахункової палати.

Формування системи державного фінансового контролю в Україні, відповідно до сучасного етапу розвитку ринкових відносин, повинно здійснюватись на основі розглянутих вище принципів. Водночас ефективному вирішенню цього завдання сприятиме вивчення не лише зарубіжного досвіду, але й величезного досвіду створення системи державного контролю на українських землях в минулі роки.

РОЗДІЛ. 2. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Імплементация світового досвіду щодо регулювання державного фінансового контролю в Україні

Дієвість державного фінансового контролю є запорукою ефективності не тільки бюджетної системи України, а й інших складових державних фінансів, забезпечення бюджетної та боргової безпеки держави. Рахункова Палата України зарекомендувала себе як компетентний орган фінансового контролю, що має значний потенціал, який можна реалізувати подолавши існуючі у системі державного фінансового контролю України недоліки.

На основі проведеного дослідження були виявлені основні проблеми у середовищі Рахункової палати, за існування яких вона не може ефективно здійснювати свою діяльність.

Відповідно до них, доцільним є визначення стратегічних пріоритетів реформування системи державного фінансового контролю, зокрема:

1. Удосконалення теоретико-методологічної бази, застосування надбань сучасної світової та вітчизняної науки у практиці контролю.
2. Вироблення єдиного категоріального апарату для всіх державних органів у сфері контролю відповідно до європейських підходів та закріплення їх у законодавстві.
3. Узгодження законів, концепцій та положень, що стосуються контролю.
4. Розробка поправок до існуючого Закону України «Про Рахункову палату» з метою приведення у відповідність до вимог Лімської декларації основних аспектів функціонування ВОФК.
5. Створення нормативно-правової основи та організаційно-процесуальних умов для ефективної кооперації та комунікації Рахункової

палати з іншими контрольними, правоохоронними та іншими органами державної влади.

6. Удосконалення контролю за державними корпораціями (та підприємствами з часткою державної участі у статутному капіталі).

7. Створення належних організаційно-правових умов для реалізації успішного контролю за виконанням рекомендацій Рахункової палати та встановлення відповідальності за їх невиконання.

Відповідно до кожного із запропонованих блоків, необхідно здійснити комплекс заходів, направлених на вирішення проблем здержавного фінансового контролю в Україні.

На разі в Україні в діючому законодавстві не визначено поняття державного фінансового контролю, засад формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, немає єдиного категоріального апарату, містяться неоднозначні положення, загальні фрази, які не передбачають конкретних дій та інші недоліки.

Проте головною проблемою протягом існування Рахункової Палати України залишається невизначеність щодо її повноважень та статусу. Після чергового повернення Рахунковій Палаті права перевіряти дохідну частину державного бюджету, знову відбулось обмеження її компетенції. Так, Постановою Кабінету міністрів введені обмеження на перевірки державними інспекціями та іншими контролюючими органами: заборонено проводити контрольні заходи без дозволу Кабінету Міністрів. Термін дії обмежень у постанові не вказано, більш того, в список контролюючих органів, яких стосується це обмеження, включена Рахункова палата [47]. Дане нововведення не лише суперечить Конституції та Закону України «Про Рахункову Палату», за якими Кабінет Міністрів не має право регулювати діяльність останньої, а й логіці державного управління, адже Рахункова Палата є органом, який має право контролювати фінансово-економічну діяльність міністерств.

Тому необхідним є закріплення статусу Рахункової палати як незалежного органу вищого фінансового контролю в Конституції України та створення належної законодавчої бази з викладенням основних засад контролю, науково обґрунтованих визначень основних категорій, сучасних принципів, методів контролю тощо. Доцільність тісної співпраці між органами внутрішнього контролю та вищими органами фінансового контролю впливає з необхідності добросовісного управління, транспарентності та підзвітності використання державних фінансових ресурсів, а також ефективності, результативності та економічності державного управління [37, с. 89].

При розгляді даної проблеми необхідно звернути увагу на загальні особливості систем державного контролю, які характерні для розвинених країн: існує неминучий збіг контрольних повноважень вищого органу фінансового контролю та органу внутрішньовідомчого контролю; незалежність органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю має бути забезпечена згідно з міжнародними стандартами у сфері внутрішнього та зовнішнього контролю відповідно; вищі органи фінансового контролю як зовнішні аудитори є підзвітними парламенту та громадськості; про результати проведеної перевірки внутрішні аудитори звітують перед установою, яка була об'єктом перевірки, а у випадку державного внутрішнього контролю (або відомчого контролю) – перед виконавчою гілкою влади, що фактично і є замовником проведення аудиту. В окремих випадках органи внутрішнього державного контролю можуть також звітувати перед вищими органами фінансового контролю; робота внутрішнього органу державного контролю може бути доведена до відома та оцінена вищим органом фінансового контролю (відповідно до стандарту ISSAI 1610). Вищий орган фінансового контролю як зовнішній аудитор відповідальний за оцінку ефективності внутрішнього аудиту [67, с. 2].

Основу для плідної співпраці органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю складає наявність у них спільних цілей.

Розширення координації та кооперації між даними органами забезпечить підвищення ефективності як кожного з них, так і системи фінансового контролю держави в цілому.

Міжнародний досвід у цій сфері висвітлює як переваги такої співпраці, так і недоліки систем державного фінансового контролю, які стають перешкодами у посиленні координації та кооперації між органами внутрішнього та зовнішнього контролю у різних країнах.

Лише за умови ефективного внутрішнього контролю можлива плідна співпраця між органами внутрішнього та зовнішнього контролю, яка проявляється в наступних перевагах: обмін знаннями та досвідом; посилення спроможності системи державного фінансового контролю забезпечувати ефективне державне управління; виключення можливості зайвого дублювання аудиту, що призводить до економії при виконанні функцій органів внутрішнього та зовнішнього контролю; зменшення тиску на установу, яка перевіряється; покращення та посилення контролю за рахунок розширення обсягів проведеного аудиту, збільшення «покритих» аудитом об'єктів; спільне проведення перевірок щодо виконання рекомендацій органів державного фінансового контролю [62, с. 5].

Таким чином, координація та кооперація органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю дозволить проводити державний аудит більш ефективно та економічно. Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) розроблено рекомендації щодо підвищення якості контролю шляхом кооперації між органами внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю.

Дані рекомендації враховують положення міжнародних стандартів як для вищих органів фінансового контролю так і для органів внутрішнього контролю. Запровадити реалізацію даних положень необхідно і в Україні, між рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією.

Пропонується проводити кооперацію між органами фінансового контролю в наступних площинах: -співпраця під час планування аудиту;

організація процесу обміну інформацією про підконтрольні об'єкти, обмін звітами про перевірки, надання доступу зовнішнім аудиторам до інформаційної бази внутрішніх аудиторів; спільна розробка методологічної бази аудиту; організація спільних тренінгів, надання консультацій.

Проте існують також ризики, які можуть бути викликані посиленням такої співпраці, а саме, можливий конфлікт інтересів, «розмиття» відповідальності органів контролю, використання різних стандартів аудиту, неправильне чи неточне тлумачення висновків органів контролю один одним або можливість винесення різних висновків за результатами перевірок органами внутрішнього та зовнішнього контролю. Плідна співпраця органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю має ґрунтуватися на взаємних зобов'язаннях щодо кооперації та координації роботи, взаємодії на постійних засадах.

Взаємодія між органами внутрішнього та зовнішнього контролю може реалізуватися в наступних напрямках: узгодження планів роботи; забезпечення координованого «покриття» аудитом об'єктів; усунення зайвого дублювання у сфері контролю; проведення постійних зустрічей з метою обміну інформацією, матеріалами перевірок та досвідом.

Важливою умовою кооперації та координації органів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю є розуміння методів перевірки та засад здійснення діяльності, необхідним є вироблення спільного, узгодженого категоріального апарату та методологічної основи контролю.

Для цього доцільним є використання міжнародних професійних стандартів та рекомендацій, етичних вимог, які стануть підґрунтям для взаємодовіри, яка є необхідною передумовою плідної співпраці. Про нагальність питання кооперації між органами внутрішнього та зовнішнього контролю свідчить також те, що протягом двох років регіональний підрозділ INTOSAI – Азійська організація органів вищого фінансового контролю (ASOSAI) проводила дослідження в цій сфері.

У звіті робочої групи з даної проблематики викладені результати аналізу систем внутрішнього державного фінансового контролю Азійських країн, які входять до ASOSAI. Лише 60% проаналізованих країн мають нормативноправову базу, що регулює співпрацю між органами внутрішнього та зовнішнього аудиту, наприклад, Китай, В'єтнам, Корея. Лише 8 країн проводять регулярні зустрічі між цими органами, в деяких країнах – неформальні зустрічі [68, с. 33]. У 80% країн вищі органи фінансового контролю проводять оцінку якості внутрішнього аудиту за такими параметрами: якість проведеного аудиту; якість звітів та документів; повнота виконання рекомендацій [69, с. 35].

Для впровадження такої співпраці в Україні необхідно подолати деякі перешкоди, такі як відсутність належної правової бази, недовіра органів вищого фінансового контролю до якості внутрішнього аудиту, неспівставність результатів аудиту через різні критерії та методики тощо. Досвід здійснення державного фінансового контролю в Україні свідчить про ряд проблем у системі контролю – між існуючими органами державного фінансового контролю немає належної координації, взаємоузгодженої роботи, єдиної інформаційної бази. Спостерігається дублювання функцій органів фінансового контролю, як наслідок, створюються перешкоди нормальній контрольній діяльності, знижується ефективність системи державного фінансового контролю, а деякі об'єкти залишаються не покритими контролем.

Координація діяльності органу державного фінансового контролю з іншими контролюючими органами у законі «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачає співпрацю з: органами місцевого самоврядування; органами виконавчої влади; фінансовими органами; державною фіскальною службою; іншими контролюючими органами; органами прокуратури, внутрішніх справ та служби безпеки [49]. У законі «Про Рахункову палату» більш широко було розкрито питання взаємодії з іншими контролюючими органами і

визначається, що контрольні органи зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено, а якщо перевірка чи ревізія належить до компетенції також і іншого контрольного органу, вони мають проводити її спільно [50].

Проте шляхи узгодження порядку організації та проведення роботи Рахункової Палати України та Державної фінансової інспекції України не закріплені законодавчо, відтак ускладнюється процес уникнення дублювання функцій, збільшується тиск на підконтрольні об'єкти, зменшується якість їх покриття аудитом тощо. Попри існуючі проблеми, відбуваються значні зрушення в системі державного фінансового контролю. Україна входить до складу міжнародних та регіональних організацій органів зовнішнього фінансового контролю, і досвід розвинених країн з питань зовнішнього контролю поступово імплементується в національну систему, а Рахункова Палата України активно інтегрується у світову спільноту, проводяться паралельні аудити, підписані двосторонні угоди з понад двадцятьма країнами. Підтвердженням визнання Рахункової Палати України як компетентного аудитора стало її призначення у 2009 році зовнішнім аудитором ОБСЄ.

Внутрішній державний контроль в Україні також перебуває у процесі приведення у відповідність до європейських підходів та вимог, що вже успішно реалізовано по деяким положенням.

Проблема пошуків шляхів ефективної співпраці між вищим органом фінансового контролю та органами внутрішнього аудиту є особливо актуальною для країн, фінансова система яких перебуває у процесі трансформації. Досвід з питань співпраці між органами внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю розвинених країн має широкий спектр можливих напрямів співпраці та комунікації у системі державного фінансового контролю.

Враховуючи реалії функціонування системи державного фінансового контролю в Україні, можна сформулювати наступні шляхи співпраці між Рахунковою Палатою України та Державною аудиторською службою України: створення належної законодавчої бази, яка б врегульовувала всі аспекти функціонування системи державного фінансового контролю та відповідає міжнародним вимогам; проведення регулярних формальних зустрічей між органами внутрішнього та зовнішнього аудиту; - погодження планів перевірки; створення спільних програм щодо підвищення кваліфікації кадрів та вдосконалення методології аудиту.

Відтак необхідним є вироблення ефективних та дієвих механізмів співпраці Рахункової палати та Верховної ради України, адже перша має здійснювати контроль на всіх стадіях бюджетного процесу, включаючи попередній контроль на стадії складання проекту бюджету, а також вносити пропозиції щодо зміни існуючих та прийняття нових законодавчих актів. Важливим аспектом у цій площині є співпраця Рахункової палати з правоохоронними органами, налагодження подання інформації про розгляд переданих матеріалів та подальші дії – порушення слідства, проведення та вирок судів. Встановлення винних осіб та понесення відповідальності по кожному порушенню при використанні державних фінансових ресурсів має надзвичайне значення для налагодження фінансової дисципліни та покращення державного управління.

Важливою складовою діяльності вищого органу контролю державних фінансів є контроль за виконанням наданих рекомендацій. В Україні залишається актуальною проблема недостатньо ефективного контролю за виконанням рекомендацій Рахункової Палати, та можливості притягнення до відповідальності керівників державних установ вразі їх невиконання, перш за все, через рекомендаційний характер таких висновків, відсутність законодавчо закріпленої обов'язковості їх виконання та відповідальності за невиконання.

Встановлення цих вимог дасть можливість використовувати потенціал державного фінансового контролю в повній мірі, адже метою зовнішнього державного фінансового контролю є не тільки виявлення порушень та відшкодування збитків, спричинених цими порушеннями до бюджету. За результатами державних аудитів формуються також висновки про ефективність державного органу, установи, підприємства програми і т.д., проводиться аналіз та виявлення проблем та недоліків управління, формулюються шляхи їх вирішення. Тому запровадження та дієве функціонування контролю за виконанням рекомендацій є необхідним для плідної діяльності Рахункової палати України.

Подолання існуючих проблем у середовищі зовнішнього державного фінансового контролю дозволить побудувати систему дієвого фінансового контролю за використанням ресурсів держави та бюджетуванням України зокрема. Для цього необхідно привести у відповідність до міжнародних стандартів законодавчу базу, виробити теоретичне підґрунтя для закріплення категоріального апарату у сфері контролю, оптимізувати кількість контрольних органів в системі державної влади, уникнути дублювання їх повноважень, надати необхідний рівень незалежності Рахунковій палаті та такий обсяг компетенцій, який дозволить їх ефективно виконувати функції вищого органу фінансового контролю.

2.2. Перспективи розвитку та шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні

Незважаючи на певні досягнення у проведенні фінансового контролю, стан державного внутрішнього контролю в Україні ще не відповідає стандартам, що існують у країнах-членах ЄС. На сьогодні існує певна неузгодженість у визначенні понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, з понятійною базою ЄС [35]. Прийняття

таких стандартів забезпечить комплексний підхід до вивчення і вирішення тих чи інших питань державного фінансового контролю. Стандартизація буде важливим фактором системності органів державного фінансового контролю, створить організаційно-методичну основу спеціалізації і кооперування цих органів, додасть їм системі властивості самоорганізації [2, с. 37].

Необхідно зазначити, що система органів державного фінансового контролю, володіючи взаємозалежними ознаками цілісності (стандартизація) і відособленості (для кожного органу свої завдання), володітиме властивостями, які не має жоден з органів, взятий окремо. Ці стандарти обумовляють такий ефект взаємозв'язку у системі державного фінансового контролю, при якому сумарна віддача контрольних органів буде вище, порівняно із сумою показників віддачі кожного окремо, у зв'язку з уніфікацією систем документації і термінології, методичної та інформаційної сумісності, єдності вимірів контрольних робіт. Це в свою чергу посилить взаємодію контрольних органів між собою, сприятиме об'єднанню їх зусиль, у певних випадках взаємозамінність, а також сприятиме економії усіх видів ресурсів.

Наступна проблема полягає в тому, що сьогодні державний фінансовий контроль не поширюється на доходи Державного та місцевих бюджетів. В Україні такі функції покладені на податкову службу. Важливою проблемою є також відсутність належного державного фінансового контролю за використанням державної та комунальної власності. Величезні фінансові потоки і кошти зовсім не контролюються. На сьогодні в Україні результативність державного внутрішнього фінансового контролю оцінюється за допомогою таких показників: загальні відомості про контрольно-ревізійну роботу; відомості про виявлені фінансові порушення; вжиті заходи за результатами контрольних заходів; реалізація вжитих заходів за результатами контрольних заходів; відомості про стан усунення фінансових порушень.

На думку дослідників, дані критерії не в повній мірі дозволяють оцінити результативність державного внутрішнього фінансового контролю. В літературі висловлювалась пропозиція до складу відомостей про результати контрольно-ревізійної роботи додати показники: «окупність» проведення заходів; величина порушень, виявлених за день контрольного заходу; співвідношення планових та позапланових контрольних заходів. До складу відомостей про рівень усунення фінансових порушень, додати показник – кількість прийнятих управлінських рішень щодо усунення причин порушення [48, с. 222].

Ще однією важливою проблемою залишається відсутність системи здійснення контролю за використанням державних коштів. Порушення чинного законодавства, нецільове витрачання коштів, марнотратство і навіть розкрадання стають, на жаль, нормою нашого життя [15, с. 77].

Для вдосконалення організаційно-правового забезпечення фінансового контролю з боку держави важливу роль має такий напрямок як встановлення більш повної законодавчої регламентації розмежування предметів відання фінансово-контрольних органів. Недоліки в змісті державної фінансово-контрольної діяльності багато в чому пов'язані з недосконалістю її організаційно-структурної побудови. Наявність багатьох контролюючих структур різної відомчої підпорядкованості з однаковими або схожими функціями утрудняє та ускладнює їх роботу. Між органами, що здійснюють державну фінансово-контрольну діяльність, немає належної координації, вони не пов'язані в єдину систему. Необхідні радикальні зміни не лише в сутності самої системи, але й в її організації, правовому забезпеченні, взаємодії всіх контролюючих органів. У зв'язку з відсутністю регулювання даного питання, нині існуючий державний фінансовий контроль не носить превентивного профілактичного характеру, а пов'язано це з тим, що він, наразі, як правило, є лише реєстратором порушень, а не інструментом їх попередження. Головною перешкодою в вирішенні існуючої проблеми є конкуренція державних контрольних органів між собою.

Оптимізація форм та методів державного фінансового контролю орієнтована на його організаційно-правове забезпечення, виражене в процесуальних нормах. Важлива саме правова форма контролю, що визначає специфічну організаційну діяльність органів держави, посадових осіб та інших суб'єктів, яка, по-перше, здійснюється на основі дотримання вимог закону та інших нормативних актів; по-друге, її результати завжди зумовлюють певні юридично значущі наслідки або пов'язані з їх настанням. Вказані два моменти виступають в органічній єдності і є головними визначальними властивостями, а в своїй сукупності кваліфікують всяку організаційну форму діяльності як правову.

Оптимізація методичного забезпечення системи державного фінансового контролю повинна здійснюватися з урахуванням того, що різноманітність організаційно-правових форм господарюючих суб'єктів, бурхливий розвиток підприємництва за відсутності належного державного контролю створюють умови для корупції і зловживань в економічній сфері. Зміцнення економіки країни, боротьба з корупцією, подолання всіх негативних явищ перехідного періоду неможливі без зміцнення вертикалі державної влади на всіх рівнях управління економікою, у тому числі і через вдосконалення форм і методів державного фінансового контролю.

Отже, на нашу думку, слід підкреслити оптимізує значення принципу визначеності державного фінансового контролю, який передбачає, що форми і методи контрольно-фінансової діяльності повинні мати процесуально-правову регламентацію і бути повністю врегульовані на рівні закону, що, у свою чергу, зумовлено необхідністю дотримуватися принципу законності. У разі правової невизначеності, коли чітко законодавчо не визначені порядок і форма пред'явлення тих або інших вимог і перевірки їх відповідності існуючому порядку, непоодинокими стають випадки залежності від розсуду урядовця, що може спровокувати свавілля суб'єктів контролю.

Невизначеність законодавчих норм, що регламентують форми здійснення контролю, приводить до необґрунтованого використання кадрових і технічних ресурсів, до додаткових витрат на обробку інформації, що у результаті знижує рентабельність контролю. Стан сучасного українського законодавства не дозволяє зробити висновок про досягнення мети визначеності і законності контролю, як системи процесуальних дій, врегульованих правом [16, с. 104].

Крім того, вимагають законодавчого визначення і власне форми здійснення контролю. Для оптимізації державного фінансового контролю необхідно щоб він здійснювався у формі обліку даних і фінансової перевірки. Під обліком даних маємо на увазі обов'язкове надання організаціями і фізичними особами органам передбаченої інформації у вигляді документів встановленої форми. Під перевіркою розуміється здійснення органами державного фінансового контролю дій, перелік і порядок здійснення яких прямо передбачені законодавством, по отриманню від організацій і фізичних осіб інформації в передбаченій формі.

Органи державного фінансового контролю можуть використовувати будь-які методи перевірки інформації або її отримання, які не порушують законодавство, права і свободи особи. Проте для використання одержаних в ході перевірки результатів і настання правових наслідків повинен бути дотриманий регламентований законом порядок і використані тільки визначені законом методи. У встановлених законом випадках юридичним результатом одержаних результатів контролю є відповідальність. Більш того, відповідальність і може наступити тільки в результаті здійснення контролю. При цьому в двох випадках результати контролю можуть і не мати правових наслідків у вигляді санкцій: якщо результати позитивні і порушень не виявлено, і якщо порушення відомі, але їх наявність встановлена з порушенням законодавчо закріпленого порядку і засобів отримання даних, тобто не по встановленій формі. Таким чином, порушення форми (процесуальних норм) знижує ефективність контролю.

Також одним з найважливіших методичних аспектів організації контролю за виконанням розпоряджень контрольних органів з метою підвищення якості контрольної роботи є розробка методики здійснення внутрішнього контролю.

Незважаючи на те, що законодавче регулювання процедур контролю в цілому, з погляду принципів організації контролю, має правильний вектор розвитку, правове регулювання форм фінансового контролю вимагає значних доопрацювань та удосконалень. В даний час здебільшого здійснюється контроль за виконанням законів про бюджет за звітний період, поточний контроль за виконанням бюджету поточного року і проводяться експертизи проекту бюджету на майбутній рік. Тобто, фінансовий контроль зведений до бюджетно-фінансового контролю, обмежений виключно бюджетними коштами, що не охоплює ані всієї системи економічних відносин в державі, ані мікросистем господарюючих суб'єктів різних організаційно-правових форм.

Про оптимізацію форм і методів контролю в даний час можна говорити в широкому і у вузькому значенні, маючи на увазі різні форми обліку і перевірки. При цьому одні форми закріплені законодавчо, інші – на рівні підзаконних нормативних актів. За умови жорсткої законодавчої регламентації форм і методів здійснення податкового контролю підготовка до контрольних заходів буде більш ретельною та продуманою, а вибір об'єкту більш адресним і цілеспрямованим. Використання оптимальних процесуальних форм дозволить максимально реалізовувати результати контролю, у разі потреби досягаючи певних юридичних наслідків [18, с. 33].

Особливо важливо законодавчо закріпити однозначні процесуальні форми у сфері контролю у вузькому значенні. На нашу думку, це є особливо важливим у сфері податкового контролю, де вибір форм і методів контролю, що підлягають юридичному закріпленню, повинен ґрунтуватися на дотриманні балансу інтересів платників податків і держави, в ідеалі - суспільства. Необхідно підвищувати ступінь визначеності форм і методів

контролю, переводити їх регулювання з сфери підзаконної нормотворчості на рівень законодавчих актів. Такі перетворення повинні сприяти розвитку правової податкової культури, а зрештою, високій фінансовій ефективності заходів державного фінансового контролю.

Найважливіший принцип організації державного фінансового контролю, реалізація якого дозволить уникнути дублювання в діяльності контрольних органів, – принцип розмежування компетенції органів державного фінансового контролю відповідно до конституційного принципу поділу влади. Науково вивірені та підтверджені світовою практикою, принципи державного фінансового контролю є його організаційною і правовою основою, повинні знайти відповідне законодавче оформлення у законі «Про державний фінансовий контроль».

Сприятиме підвищенню ефективності здійснення державного фінансового контролю в Україні, на нашу думку, законодавче виділення в структурі державного фінансового контролю незалежного найвищого органу зовнішнього контролю, який вирішував би питання координації, методології, наукового і інформаційного забезпечення, підготовки кадрів та своєчасного підвищення їх кваліфікації. Такий орган міг би розробляти необхідні методики щодо організації контрольних заходів, типового оформлення фактів та реалізації матеріалів перевірок, включаючи рекомендації по вирішенню питань в різних ситуаціях, які виникають під час проведення контрольних заходів; організувати підготовку та перепідготовку кадрів з урахуванням сучасної міжнародної практики обліку і статистики.

Самостійне правове оформлення у законі «Про державний фінансовий контроль» повинні знайти форми і методи державного фінансового контролю.

На нашу думку, доцільно закріпити, як мінімум, дві основні, форми державного фінансового контролю: перевірка та ревізія; а також такі методи як: аналіз, нагляд, обстеження, інвентаризація, синтез, контрольньо-технічні і

математичні методи. Відповідно, зміст і механізми реалізації цих методів повинні бути розкриті і в Бюджетному кодексі України.

Найважливіше значення має такий напрям діяльності по вдосконаленню організаційно-правового забезпечення фінансового контролю держави як покращення юридичної роботи над проектами нормативно-правових актів на стадії їх розробки та обговорення, встановлення відповідальності у разі допущення правових помилок, виявлених після ухвалення нормативно-правових актів. Сьогодні в Україні існує значна кількість законів, постанов, інструкцій, які належать до регламентації фінансово-контрольної діяльності, але це саме по собі не спричиняє за собою підвищення її ефективності, не сприяє зростанню авторитету органів фінансового контролю серед населення та посадових осіб. На жаль, деякі правові норми після ухвалення просто не працюють, не застосовуються, або застосовуються і регулюють правовідносини не в тому обсязі, на який спочатку були розраховані. Відсутність чітко сформульованих положень в законах вимагає ухвалення для їх роз'яснення наступного закону, тож порівняння текстів норм, що регулюють одне і те ж питання, дає можливість по-різному потрактувати правові норми, у зв'язку з чим, стає неможливо розібратися, як регулюються ті або інші відносини і з'ясувати значення норми. Деякі нормативно-правові акти видаються з правовими, а часто навіть з орфографічними помилками.

Прийняття закону «Про державний фінансовий контроль» стане початком формування комплексної системи законодавчих і нормативних актів у сфері фінансово-контрольної діяльності України [22]. Даний закон підвищить статус норм державного фінансового контролю, поставить правові акти, які регулюють фінансово-контрольну діяльність держави на один ступінь з іншим законодавством (тобто правовими актами інших сфер державного управління). Ця обставина має дуже важливе значення і при вирішенні правових колізій чинного законодавства з участю фінансово-контрольних органів (наприклад, відносно винесених ними актів по

перевірках). Якомога швидше прийняття закону дозволить перейти фінансово-контрольній діяльності України на якісно інший рівень, що відповідає потребам сучасного державного управління.

На нашу думку, основною метою закону є встановлення нормативно-правової основи функціонування, розвитку і вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Важливим напрямом підвищення ефективності системи фінансового контролю, забезпечення його законності є також формування необхідного рівня правової культури посадових осіб системи органів, що здійснюють державний фінансовий контроль. Діюча зараз система органів фінансового контролю дозволяє стверджувати те, що рівень правової культури їх співробітників різний за обсягом. Тим часом вимоги до правових знань, рівня правової культури прямо пропорційні важливості функціональних обов'язків конкретного співробітника відповідного органу фінансово-контрольної системи [33, с. 122].

Особливу значущість в діяльності посадових осіб, яким доручається застосовувати свої знання від імені держави, компетентних органів і організацій має правова культура, яка представляється ефективним засобом забезпечення законності і правомірності їх дій. Вона виявляється в знанні певної частини юридичних норм, в умінні ними правомірно користуватися, керуватися в повсякденному житті і прагненні, бажанні діяти скрізь і завжди тільки в повній відповідності із приписами закону. Будь-яке невірне рішення, дія посадових осіб компетентних органів та організацій загрожує такими наслідками, як втрата авторитету не лише відповідної юридичної особи, але і держави в цілому. Крім того, працівник фінансових органів одночасно зобов'язаний володіти знаннями права і законів економіки.

Система фінансового контролю, про що вже йшла мова, складається з частин і елементів, тому необхідно класифікувати сучасну організацію державного фінансового контролю по суб'єктах, що його здійснюють, об'єктах контролю, а також типах контролю, видах, формах і методах

здійснення і закріпити цю класифікацію законодавчо.

Не викликає сумнівів те, що система як така може функціонувати злагоджено, без колізій, зіткнень інтересів тільки у разі чіткого розмежування сфер діяльності і конкретних завдань органів державного фінансового контролю. До того ж кількість органів повинна бути співвідносно цілям та структурі системи.

Як свідчить практика, численні, але системно не пов'язані державні контролюючі органи справляють незначний вплив на стан фінансової дисципліни в країні, що в цілому підриває саму сутність соціально-економічних перетворень. Ситуацію поглиблює відсутність скоординованості в діяльності контрольних органів і злагодженості в роботі. Їх функції перетинаються, відповідальність розмивається. Відбувається явне і неявне дублювання і, як наслідок цього, зниження ефективності та нерациональне використання ресурсів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, проведене нами дипломне дослідження на тему «Правове регулювання державного фінансового контролю в Україні.» дало можливість сформулювати наступні загальні висновки до роботи:

1. Державний фінансовий контроль є важливою складовою фінансової системи демократичної держави, оскільки забезпечує відповідність процесів управління державними фінансовими ресурсами потребам суспільства. Незалежність та всебічність такого контролю є необхідними умовами для його ефективного здійснення. Вітчизняна наукова думка акцентує увагу на тому, що ознака «державності» контролю проявляється у предметі контролю, тобто фінансові ресурси чи майно, які належать державі. Проте останнім часом все більшого значення набувають такі форми організації економічної діяльності, що поєднують приватну та державну власність. Виходячи з цього, не можна визначати державний фінансовий контроль лише як контроль за державними фінансовими ресурсами, натомість робити наголос на суб'єктах, які здійснюють державний фінансовий контроль. Державний фінансовий контроль визначено як систему фінансово-економічних відносин між вищими органами фінансового контролю та власниками чи розпорядниками державних фінансових ресурсів та майна, з приводу їх формування, розподілу, перерозподілу та використання з метою перевірки їх відповідності суспільним інтересам, підвищення ефективності цих процесів, що передбачає виявлення та визначення причин відхилень та усунення їх у майбутньому.

2. Неузгодженість термінів у вітчизняній та європейській науці та практиці ускладнює запровадження міжнародних стандартів у національну систему контролю, створює плутанину та невідповідності у типологізації контролю. Запропоновано вживати терміни «державний фінансовий контроль» та «аудит державних фінансів» як синоніми, та ввести у вітчизняну теорію та практику контролю термін «вищий орган фінансового

контролю» по відношенню до органу, який здійснює зовнішній державний фінансовий контроль – Рахункову палату України.

3. Удосконалено наукові положення про принципи державного фінансового контролю, зокрема окреслено їх систему та сформульовано дефініцію (вихідні, керівні, основоположні ідеї, що концентрують у собі досягнення науки і практики, виражають соціальні інтереси, виконують функцію загальноправового орієнтиру здійснення контрольної діяльності компетентних органів державної влади та їх посадових осіб у сфері державних фінансів, спрямовані на вдосконалення й ефективність такої діяльності).

4. Узагальнений аналіз зарубіжного досвіду державного фінансового контролю дав змогу резюмувати, що його вивчення є необхідним у процесі докорінного перегляду правових засад контрольної діяльності загалом і в окремих сферах суспільних відносин зокрема в Україні задля уникнення прогалин, проблемних питань і запозичення позитивних напрацювань. Відповідне запозичення має бути виваженим, аргументованим з акцентом на його апробацію часом і практикою, а також з урахуванням специфіки вітчизняної нормотворчості та правозастосування, потреб сучасного періоду розвитку держави.

5. Для вітчизняної практики, на нашу думку, корисним буде використання зарубіжного досвіду. Зокрема, позитивним прикладом в діяльності органів фінансового контролю Чехії є затвердження Головним рахунковим управлінням Урядових стандартів аудиту. Зазначений нормативний акт закріплює основоположні принципи організації та діяльності органів державного фінансового контролю. На нашу думку, більш детальне нормативне регулювання принципів організації та діяльності Рахункової палати матиме позитивний ефект для вітчизняної практики діяльності органів фінансового контролю.

6. Виявлено тенденції вдосконалення державного фінансового контролю зарубіжних країн, які доцільно впроваджувати у національну

систему контролю, а саме: розширення повноважень ВОФК та предметів контролю; використання засобів контролю для боротьби з корупцією, покращення якості державного управління, міжнародних фінансових відносин; проведення активної консультативної діяльності у питаннях управління державою тощо.

7. Відповідно до існуючих проблем у системі державної влади, які впливають на державний фінансовий контроль та недоліків у роботі Рахункової палати України запропоновано реформування системи державного фінансового контролю у таких аспектах: удосконалення теоретико-методологічної бази, застосування надбань сучасної світової та вітчизняної науки у практиці контролю; вироблення єдиного категоріального апарату для всіх державних органів у сфері контролю відповідно до європейських підходів та закріплення їх у законодавстві; узгодження законів, концепцій та положень, що стосуються контролю; розробка поправок до існуючого Закону України «Про Рахункову палату» з метою приведення у відповідність до вимог Лімської декларації основних аспектів функціонування ВОФК; створення нормативно-правової основи та організаційно-процесуальних умов для ефективної кооперації та комунікації Рахункової палати з іншими контрольними органами та органами державної влади; удосконалення контролю за державними корпораціями (та підприємствами з часткою державної участі у статутному капіталі); створення відповідних організаційно-правових умов для реалізації успішного контролю за виконанням рекомендацій Рахункової палати та встановлення відповідальності за їх невиконання.

8. У результаті акумулювання всіх запропонованих у дослідженні векторів реформування інституту державного фінансового контролю в Україні з конкретними пропозиціями до чинного законодавства пропонуємо розробити і прийняти Концепцію державного фінансового контролю. Загальною метою Концепції є уніфікація як доктринальних, так і законодавчих положень про державний фінансовий контроль, що дасть

можливість поетапно здійснити реформування вітчизняного законодавства. Строк такого реформування повинен становити п'ять – десять років, а конкретні, передбачені Концепцією реформи мають здійснюватися послідовно й із дотриманням установлених строків реалізації конкретного заходу.

9. Серед перспективних напрямків удосконалення чинного законодавства у сфері правового регулювання державного фінансового контролю в Україні є такі:

- продовжити удосконалення законодавства в частині визначення конституційного статусу Рахункової палати України, як вищого органу аудиту, з метою його приведення у відповідність із положеннями Лімської декларації ВОА;
- узгодити із статтею 3 (п.2) ЗУ «Про Рахункову палату» норму Конституції України (стаття 98), яка визначає контрольні повноваження Рахункової палати України, однак не встановлює її незалежності – функціональної, організаційної та фінансової, закладаючи лише основи створення Рахункової палати України;
- нормативно закріпити додаткову функцію попереднього аудиту;
- обговорити на законодавчому рівні питання можливого надання Рахунковій палаті України статусу вищого органу аудиту з правом законодавчої ініціативи;
- розширити контрольні повноваження Рахункової палати на всю сферу управління публічними фінансами, а не лише за їх рухом через державний бюджет.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Апаров А.М. Сучасний стан правового забезпечення фінансового контролю в сфері міжбюджетних відносин. *Митна справа*. 2009. № 2. Ч. 2. С. 60–65.
2. Басанцов І. В. Стандартизація фінансового контролю як один із початкових етапів реформування контрольної системи України. *Вісник Української академії банківської справи*. 2018. № 1. С.33-39.
3. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. 256 с.
4. Брехов С.С. Державний фінансовий контроль за сплатою податку наприбуток підприємств в Україні. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. Ірпінь: 2010.
5. Бурцев В. О системе государственного, аудиторского и внутреннего финансового контроля организаций. *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 2000. № 7. С. 42–44
6. Бутко А.Д. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави. *Фінанси України*. 2003. № 8. С. 127–137.
7. Бутынец Ф.Ф. Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации. М.:Статистика. 1976. 111с.
8. Вейцман Н.Р. Советский хозяйственный контроль, его содержание и формы осуществления. М.: Внешторгиздат. 1954. 290 с.
9. Владімірова Н. П. Сутність дефініції «контроль». Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів (м. Харків, 24 квітня 2015 р.). Х. : Издательство «НТМТ», 2015. С. 714-718.

10. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. –М. : Юриспруденция, 2012. 191 с.
11. Данчевська І.Р. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/13-2017>.
12. Данчевська І.Р. Перспективи впровадження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю в Україні. Механізми реалізації політики модернізації економіки країн: Матеріали Міжнародної науковопрактичної конференції. Дніпро, 20-21 жовтня 2017. С. 124– 127.
13. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні. *Статистика України*. 2009. № 3. С. 118-123.
14. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти): автореф. дис. канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02. Київ, 2011. 43 с.
15. Дмитренко Г.В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду. *Економіка & держава*. 2009. №7. С.76-79.
16. Дрозд І. К. Реформування інституції фінансового контролю виконавчої влади. *Вісник Київського університету імені Тараса Шевченка. Сер. Економіка*. 2013. Вип. 65. С. 103- 104.
17. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: підруч. 2-ге вид., перероб. і допов. Чернівці: Прут, 2008. 456 с.
18. Есманов О. М. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Бізнес Інформ*. 2012. № 12. С. 32–34.
19. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2. К. : Алерта, 2008. 444 с.
20. Жовніренко О.В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств. Дис. канд. екон. наук: 08.00.09. О.В. Жовніренко. К.: 2011. 34 с.

21. Жукова О. О., Руденко Ю. В. Удосконалення системи державного фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду. *Управління розвитком*. 2011. №2 (99). С. 125-135.
22. Звіт про результати засідання «круглого столу» за участі представників центральних підрозділів гармонізації України та країн молодії демократії – членів ЄС URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/65991>.
23. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2017 року URL: <http://www.dkrs.gov.ua>
24. Іщик Б.Й. Історія держави і права країн Стародавнього світу. Навч. пос. Л.: «Світ», 2001. 14 с.
25. Інституційний розвиток Рахункової палати в системі вимог міжнародних та європейських стандартів: Збірник матеріалів круглого столу у Верховній Раді України. К., 2013. 37 с.
26. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління. К.: Ніка-Центр, 2012. 360 с.
27. Кінашук Л. Л. Аудиторська діяльність в системі фінансового контролю: організаційно-правові засади, Київ 2015. 70 с.
28. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні. URL: www.dspspace.nbu.gov.ua.
29. Ключка С.С. Ефективність бюджетно-фінансового контролю зарубіжних країн. Модернізація фінансово-кредитної стратегії розвитку регіону та громади: науковий погляд: зб. тез доп. всеукр. наук.–практ. конф., м. Ужгород, 29 жовт. 2015р. Ужгород, 2015. С. 32–35
30. Ключка С.С. Місце державного внутрішнього фінансового контролю в розвитку державних фінансів. *Canadian Journal of Education and Engineering*. 2015. № 2. С. 204–211
31. Ключка С.С. Роль контролю в системі управління фінансовою діяльністю государства. Україна – Болгарія - Європейський союз:

сучасний стан та перспективи : зб. тез доп. міжнар. наук.–практ. конф., м. Варна, 10–16 верес. 2015р. Херсон. 2015. С.262–267.

32. Ключка С.С. Планування внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади. Причорноморські економічні студії. 2016. № 5. С. 158-162.

33. Коваленко К. В. Еволюція та перспективи розвитку зовнішнього державного фінансового контролю в Україні. Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України: зб. матер. наук.-практ. конференції, 30-31 жовтня 2014 р. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2014. С. 214 – 218.

34. Коваленко К. В. Ефективність зовнішнього державного фінансового контролю в Україні. «Фінансово-економічна стратегія розвитку в умовах євроінтеграційних процесів: аспекти сталості та безпеки». Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, м. Чернігів, 5–6 листопада 2014 р. У 2-х частинах. Частина 1. Чернігів: ЧНТУ, 2014. 164 с.

35. Козырин А.Н. Финансовый контроль. М.: Юрист, 1996. 400 с.

36. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24 травня 2005 р. URL: <http://www.uazakon.com>.

37. Кузькін Є. Ю., Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи розв'язання. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. – 63-72.

38. Кун Янг. Усиление аудита государственного сектора экономики путём укрепления сотрудничества между ВОФК и органами внутреннего контроля. *Европейской организации органов финансового контроля*. 2012. № 18. С. 89 – 92.

39. Кухар І.Р. Шляхи посилення державного фінансового контролю у використанні бюджетних коштів. Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць ЛНУ ім. Івана Франка. Львів, 2013. Вип.29, ч.1. С. 319-322

40. Левицька С. Конституційне право зарубіжних країн. Навчальний посібник. 2006. № 4. С. 83-94
41. Лисяк Л.В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. Економічний вісник університету: Зб. наук. праць. 2015. Вип. 26/1 С. 200-206.
42. Любенко А. М. Облік на території України в дослов'янський період та в добу Київської Русі й Польсько-Литовської держави: моногр. К.: Університет банківської справи Національного банку України, 2014. 47 с.
43. Мамишев А.В. Історія держави і права зарубіжних країн. Курс лекцій. Ірпінь. 2001. С. 47.
44. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління. *Банківська справа*. 2012. №2. С. 26-35.
45. Мельничук Г.С. Бюджетно-податкові механізми захисту вітчизняних товаровиробників. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. Ірпінь: 2012.
46. Митрофанов В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий. М. Финансы. 1971.
47. О народном контроле в СССР: Закон от 30 ноября 1979 г. *Ведомости ВС СССР*. 1979. № 49. Ст. 840.
48. Питання запровадження обмежень на проведення перевірок державними інспекціями та іншими контролюючими органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 13 серпня 2014 року № 408. *Офіційний вісник України*. 2014. 16 верес. №72. Ст. 2031.
49. Позняковська Н.М. Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи. *Вісник НУБГП*. Випуск 4(40). Збірник наукових праць. Економіка. Рівне, 2007.
50. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України № 5463-VI від 16.10.2012 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
51. Про Рахункову палату України: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80>.

52. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Госюриздат, 1960. 194 с.
53. Романенко О. Р. Фінанси: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. К: КНЕУ, 1999. 108 с.
54. Савченко Л. Проблеми правового регулювання методології фінансового контролю. *Право України*. 2013. № 1-2. С. 159-165.
55. Савченко Л.А. Деякі проблемні питання термінології у фінансовому праві щодо методів фінансового контролю. *Фінансове право*. 2007. № 1. С. 37-43.
56. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. Л.А. Савченко. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
57. Савченко Л.А. Актуальні проблеми вітчизняної та всесвітньої історії: дис. доктора юридичних наук: 12.00.07. Ірпінь, 2002. 4 с.
58. Сивульський М.І. Проблеми становлення системи державного фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2015. №3. С.3-9.
59. Скоропад І.С., Пахолок Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.3. С. 263-268
60. Фінансове право: підручник ред. Л.К. Воронова. Х. : Консум, 2014. 496 с.
61. Франтишек Догнал. Лучшие условия работы ВОФК Чешской Республики. *Журнал EUROSAI*. 2007. № 13. С. 56–57.
62. Шашкевич О.Л. Формування фінансового механізму сталого розвитку України: монографія за ред. д-ра екон. наук, проф. О. П. Кириленко та д-ра екон. наук, доц. О. І. Тулай. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 414 с.
63. Шевченко Н. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи. *Вісник Української академії банківської справи*, 2010. № 2 (29). С. 42–45.

64. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21с.

65. Шулико Е. В. Теоретические аспекты организации финансово-бюджетного контроля: монография. Пенза: Информационно-издательский центр. 2007. 59 с

66. Юхименко Л. Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваного Рахунковою палатою України. *Право України*. 2013. №10. С. 72-74.

67. Adriana Tiron Tudor. Performance Audit In Public Sector Entities – A New Challenge For Eastern European Countries. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*. 2007. –№19. P. 126–141

68. Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector / INTOSAI GOV 9150/The International Standarts of Supreme Audit Institutions. 11 P.

69. Effective practices of cooperation between SAIS and citizens to enhance public accountability//Report on the 1st UN/INTOSAI Symposium on Government Audit. Vienna, 13 to 15 July 2011. p. 31.

70. Evaluation and Improvement of Internal Audit Systems and the Relation ship between the Internal Audit Units and SAIs. The final repor to the 9 th ASOSAI Research Project. 2012. P. 1–65.