

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Правове регулювання державного фінансового контролю в Україні»

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

Афоніна Еліна Рубінівна

Науковий керівник
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	6
1.1. Поняття, сутність та принципи державного фінансового контролю.....	6
1.2. Функції та види державного фінансового контролю.....	14
1.3. Історія становлення та основні етапи розвитку державного фінансового контролю в Україні.....	20
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	33
2.1. Система органів державного фінансового контролю та їх функції.....	33
2.2. Форми і методи державного фінансового контролю.....	43
2.3. Напрями підвищення ефективності та шляхи вдосконалення законодавства про державний фінансовий контроль.....	48
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	61

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективне функціонування державних фінансів, раціональний розподіл і використання фінансових ресурсів, а також динамічний розвиток вітчизняної економіки передбачають проведення постійного фінансового контролю з боку держави.

Здійснення такого контролю є обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економності управління фінансовими ресурсами, що уможливило б у кожному конкретному випадку внесення відповідних корективів, попередження правопорушень, посилення відповідальності уповноважених осіб, отримання відшкодування збитків та перешкоджання або принаймні ускладнення повторення виявлених порушень у майбутньому.

Посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових ресурсів має велике значення, оскільки кількість порушень у сфері управління державними фінансовими ресурсами, державним і комунальним майном залишається значною і потребує безперервного контролю.

Дослідженням теоретичних аспектів, особливостей та способів здійснення державного фінансового контролю займалася значна кількість фахівців: Андрійко О.Ф., Большакова О.Ю., Воронова Л.К., Кравченко Г.О., Кузьменко О.В., Лисяк Л.В., Руденко І.І., Савченко Л.А. та інші.

Але треба визнати, що правове регулювання державного фінансового контролю в Україні потребує подальших теоретичних досліджень.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в комплексному розгляді теоретичних питань і практичних проблем державного фінансового контролю з перспективою розробки окремих концептуальних теоретико-прикладних пропозицій щодо формування єдиної системи державного фінансового контролю, що забезпечує його ефективність і вплив

на сталий розвиток економіки країни на сучасному етапі та в найближчій перспективі.

Поставлена мета визначила такі завдання роботи:

- теоретично обґрунтувати поняття, сутність та принципи державного фінансового контролю;
- проаналізувати функції та види державного фінансового контролю;
- охарактеризувати історію становлення та основні етапи розвитку державного фінансового контролю в Україні;
- визначити систему органів державного фінансового контролю та їх функції;
- розкрити форми і методи державного фінансового контролю;
- виокремити напрями підвищення ефективності та шляхи вдосконалення законодавства про державний фінансовий контроль.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають в процесі діяльності органів державної влади щодо здійснення контролю за формуванням, розподілом і використанням централізованих фондів грошових коштів держави, необхідних для реалізації публічних завдань і функцій.

Предметом дослідження є правове регулювання державного фінансового контролю в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою наукового дослідження є діалектичний метод пізнання, а також заснована на ньому система загальнонаукових та спеціально-наукових методів: аналізу і синтезу, історико-правового, порівняльно-правового, системно-структурного, формально-логічного та формально-юридичного методів.

Використання діалектичного методу пізнання застосовано для вивчення фінансового контролю у динаміці, розвитку та суперечностях (підрозділи 1.1, 1.2, 2.3 та інші). Метод аналізу і синтезу використовувався при визначенні сутності державного фінансового контролю та в процесі здійснення оцінки державного фінансового контролю в Україні (підрозділи 1.1, 2.3). Зокрема,

історико-правовий метод дозволив проаналізувати специфіку правового регулювання контрольної діяльності в сфері фінансів у різні історичні періоди і виявити основні тенденції розвитку вітчизняного законодавства в даній області (підрозділи 1.3, 2.3). Порівняльно-правовий метод застосовувався при аналізі українського законодавства різних років та порівнянні його з іноземним (підрозділи 1.1, 1.3). Метод системно-структурного аналізу дозволив дослідити систему органів фінансового контролю, їх класифікацію, визначити форми та види державного фінансового контролю (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2). Формально-логічний і формально-юридичний методи застосовувалися при аналізі текстів нормативних правових актів та пропозиції щодо їх удосконалення (підрозділи 2.1, 2.2, 2,3). Проведене дослідження базується на принципах діалектики, взаємозв'язку і взаємозумовленості економіко-правових і соціальних процесів.

Практичне значення одержаних результатів. Наведені у роботі пропозиції спрямовані на вдосконалення фінансової теорії, методології, організації і практики державного фінансового контролю в Україні. З їх використанням можна вдосконалити чинне законодавство та нормативно-правові акти, що регламентують контрольні дії, підвищити ефективність та якість контрольних перевірок і створити науково обгрунтовану основу для єдності в теоретичній і методологічній базі державного фінансового контролю для збереження державної власності та ефективного використання бюджетних коштів.

Структура роботи. Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається із вступу, двох розділів, шести підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 67 сторінок, з них основного тексту – 60 сторінки. Список використаних джерел нараховує 78 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Поняття, сутність та принципи державного фінансового контролю

Контроль є поширеним об'єктивним явищем у публічно-правовому та економічному житті суспільства. Здійснення контролю виникає на основі вивчення практичних та методичних основ як комплексу соціального та економічного явища. У зв'язку із виникненням, зміною та припиненням нових життєвих обставин, з кожним роком ускладнюється правове регулювання контролю у фінансовій сфері.

Термін “контроль” уособлюється з поняттям “перевірка”, спостереження за певними процесами з метою виявлення їх відповідності до встановлених вимог. Контроль у широкому його розумінні є встановлення певного “порядку”, тобто оцінка поточного стану явища за критерієм відповідності до вимог, виявлення відхилень і порушень вимог та застосування заходів їх запобігання чи усунення [1, с.201].

Дослідженню контролю у його різних аспектах присвячена різноманітна наукова література. Деякі автори розглядають контроль як функцію фінансів, інші – як різновид державного контролю, треті досліджують його як інститут фінансового права [2, с.6].

Ю. П. Битяк влучно зазначив, що: “...контроль може розглядатися як функція, метод і форма управління. Визнається він і способом забезпечення законності в державному управлінні” [3, с.146].

Як зазначає Є.А. Кочерін, «контроль зводиться до порівняння фактичних результатів з установленими показниками і до прийняття у разі необхідності коригувальних заходів». На його думку, фінансовий контроль - це особливий вид діяльності, який має цільову спрямованість, певний зміст і

способи його здійснення і який слід розглядати як самостійну функцію управління [4, с. 6].

Розглядаючи контроль як вид діяльності, О. В. Кузьменко зазначає, що під фінансовим контролем слід розуміти діяльність, що здійснюється шляхом використання конкретних організаційних форм і методів державних органів, в деяких випадках недержавних органів, наділених законом повноваженнями, з метою встановлення законності та надійності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності та виявлення резервів для її збільшення, підвищення надходжень до бюджету та збереження державної власності [5, с.32].

У той же час інша група вчених розглядає питання контролю над процесом. Так, Л. Дікан, Ю. Голуб, Н. Синюгін вважають, що “фінансовий контроль - це контроль за законністю та доцільністю дій у галузі освіти, розподілу та використання коштів державного та місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та окремих регіонів” [6, с.92]. Значення фінансового контролю виражається в тому, що під час його здійснення перевіряється, по-перше, дотримання встановленого правопорядку у процесі фінансової діяльності державних та неурядових органів, підприємств, установ, організацій, громадян та, по-друге, економічна обґрунтованість вжитих дій, їх відповідність державним завданням [7, с.114].

Підхід науковців до визначення категорії “державний фінансовий контроль” значною мірою залежить від розуміння її сутності. Такі науковці, як Л. К. Воронова [8, с.82], Л.В. Фокша [9, с.105], А. В. Хмельков [10, с.16] зазначають, що це контроль за формуванням, розподілом і використанням саме державних ресурсів.

Державний фінансовий контроль є органічною підсистемою державного управління. У організаційному аспекті державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній і внутрішній, відповідно з поділом влади на законодавчу та виконавчу. Такий принцип стосовно до державного фінансового контролю зафіксовано у Лімській декларації, прийнятій у 1977 р.

на Конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів [11]. Тому вищим органом державного фінансового контролю законодавчої влади у більшості країн виступає рахункова палата, а у виконавчій влади - відповідні урядові служби (в Україні це Державна аудиторська служба) [1, с.203].

До того ж чинне законодавство України не містить визначення державного фінансового контролю. Натомість у ряді нормативно-правових актів передбачено види фінансового контролю залежно від групи відносин, які цими актами регулюються. Наприклад, у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 р. № 2939 – XII закріплено перелік головних завдань для центрального органу виконавчої влади і встановлено, що державний фінансовий контроль забезпечується шляхом проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [12].

Ми цілком погоджуємося із Чернадчуком В. Д., який у свою чергу зазначає, що “державний фінансовий контроль повинен здійснюватись у встановленому правовими нормами порядку всією системою органів державної влади і органів місцевого самоврядування, в тому числі спеціальними контрольними органами за участю громадських організацій, трудових колективів і громадян” [13, с.14].

Державний фінансовий контроль трактується як процес, опосередкований сукупністю регулярних та безперервних форм легітимного впливу, за допомогою яких забезпечується ефективне функціонування державного сектора, а також діяльність інших господарюючих суб’єктів незалежно від форм власності. У цьому визначенні фінансовий контроль визначається як процес в занадто широкому розумінні, що призводить до розмивання змісту даного поняття.

Значення державного фінансового контролю виражається в тому, що в процесі його здійснення перевіряється, по-перше, додержання встановленого правопорядку в процесі фінансової діяльності державними і громадськими органами, підприємствами, установами, організаціями, громадянами, а, по-

друге, економіко-правове обґрунтування і ефективність дій, їх відповідність завданням держави на сучасному етапі. У такий спосіб, державний фінансовий контроль – це контроль за законністю і доцільністю дій у галузі утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави і окремих регіонів” [13, с.14].

На нашу думку, В. П. Нагребельний обґрунтовано вважає, що державний фінансовий контроль – це вид фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання в процесі створення, розподілу та використання грошових фондів держави. [14, с.21].

Таким чином, державний фінансовий контроль - 1) цілеспрямована діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин; 2) спостереження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин у порівнянні із заданими показниками [14, с.199].

Також Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю [11], до яких належать: незалежність контролю як невід'ємного атрибуту демократії й обов'язкового елемента управління; законодавче закріплення незалежності органів контролю; визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами; наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як обов'язкової умови існування контролю; гласність та відкритість контролюючих органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищаються законом.

Вітчизняні науковці доцільно виділяють наступні принципи організації та здійснення державного фінансового контролю:

- принцип незалежності – полягає у тому, що вищі органи державного контролю можуть виконувати свої завдання об'єктивно та ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних їм органів та захищеності від зовнішнього впливу; процедура відкликання, порядок призначення та звільнення має встановлюватися Конституцією; вищий орган контролю повинен бути забезпечений фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань;

- принцип законності – передбачає дотримання нормативно-правових актів України та врахування основних вимог міжнародних принципів організації державного фінансового контролю;

- принцип системності – завдяки якому державний фінансовий контроль повинен розглядатися як цілісна система, що включає горизонтальні та вертикальні взаємозв'язки між об'єктами і суб'єктами державного фінансового контролю;

- принцип неупередженості (об'єктивності) – зміст якого полягає в тому, що вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їх станом і діяльністю повинні бути єдиними, об'єктивними та неупередженими;

- принцип систематичності – означає, що здійснення і вибір методів державного фінансового контролю повинні мати систематичний та періодичний характер, що передбачає складання певних планів та здійснення контрольних заходів;

- принцип економічності – полягає в тому, що ефект від впровадження тих чи інших заходів повинен перевищувати затрати на таке впровадження;

- принцип гласності – передбачає, що дані, одержані контролерами, якщо вони не пов'язані з комерційною таємницею, повинні через засоби масової інформації бути доведені до відома громадян;

- принцип оперативності – передбачає постійне відстеження стану підконтрольних об'єктів та своєчасне втручання в разі виникнення непередбачуваних обставин;

- принцип конфіденційності – означає недопущення розповсюдження інформації, що є комерційною та державною таємницею, яка охороняється законом [15, с.24].

Отже, можна зазначати, що принципи незалежності, законності, об'єктивності й гласності державного фінансового контролю мають бути не тільки закріплені в законі про державний фінансовий контроль, а й одночасно повинні бути передбачені відповідні гарантії втілення їх у життя, що включають відповідальність із боку суб'єктів, що перевіряються, а також з боку самих контрольних органів за свої дії.

Також вважаємо за необхідне, до системи принципів державного фінансового контролю треба віднести і принцип науковості. Цей принцип передбачає встановлення причиново-наслідкових зв'язків явищ, процесів, подій, включення в засоби фінансового контролю науково перевірених знань та інноваційних технологій, які відповідають сучасному рівню розвитку науки.

Принцип науковості передбачає ґрунтовне дослідження всіх контрольних процедур та їх критичне осмислення з функціональної точки зору, а також передбачення всіх можливих варіацій результатів здійснення контрольної діяльності уповноваженим суб'єктом. Зазначений принцип досить влучно розкривається через глибоке теоретичне обґрунтування здійснюваних контрольних-процесуальних дій і рішень, що приймаються. Облік і використання новітніх даних і досягнень науки – основа всієї контрольної діяльності, оскільки саме таким чином забезпечується надійність контрольного процесу і впевненість у правильності його результатів.

Важливим є також дотримання вимог до аудитора – особи, яка безпосередньо здійснює державний фінансовий контроль.

Тому його діяльність повинна відповідати певним етичним принципам:

- незалежність (аудитор повинен бути незалежним у вирішенні всіх питань перевірки використання державних фінансових ресурсів);
- відсутність конфлікту інтересів (суперечність між особистими майновими чи немайновими інтересами державного аудитора та його службовими повноваженнями, наявність якої може вплинути на об'єктивність прийняття рішень, а також на вчинення чи не вчинення дій під час виконання наданих службових повноважень);
- компетентність (поняття компетентності доцільно визначити через такі характеристики, як поінформованість, обізнаність, авторитетність, практичні навички та виконання поставлених завдань);
- ретельність (державний аудитор повинен ретельно планувати контрольні заходи, виявляти, збирати та оцінювати докази, складати звіти і рекомендації за результатами перевірки) [7, с.118].

Зазначимо, що метою державного фінансового контролю є забезпечення дотримання принципів законності, доцільності та ефективності адміністративно-виконавчих дій щодо управління державними фінансовими ресурсами, матеріальними активами та нематеріальними об'єктами, їх збереження та збільшення для виконання державних функцій [16; с.11].

Перевірка дотримання законів та інших нормативно-правових актів фінансово-економічного характеру, тобто законності, дозволяє зберегти стабільність бюджетних процесів та стабільність державної фінансової системи, своєчасно виявити відхилення від заданих законодавчих правил та процедур, а також зробити необхідні поправки до них.

Таким чином, за сучасними уявленнями державний фінансовий контроль - заснована на сукупності знань система спостережень, досліджень і перевірок (моніторинг) контролюючими органами успішного функціонування, розвитку та використання державної власності, зокрема - бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів, раціональності прийнятих у цій сфері управлінських рішень, своєчасності виявлення необґрунтованих відхилень від встановлених вимог та їх необхідного врахування відповідно до положень

чинного законодавства.

Вважаємо доцільно звернути увагу також на питання перейменування державних органів та служб на “офіси”. Наприклад, в лютому місяці цього року відбувалось чергове перейменування Державної аудиторської служби на Офіс фінансового контролю, який би здійснював аналіз інформації щодо використання державних ресурсів і контрольні заходи за високо ризиковими операціями, що було передбачено Указом Президента України від 08.11.2019 р. №837 «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави». Утворення Офісу фінансового контролю стало першим кроком з реалізації зазначеного Указу Президента [17].

Кабінет Міністрів України на засіданні затвердив Положення про Офіс фінансового контролю [18].

Проте надалі Уряд своєю постановою від 20 травня 2020 р. № 388 відмінив рішення про реорганізацію Державної аудиторської служби та вирішив ліквідувати Офіс фінансового контролю [19].

На наш погляд подібні перейменування не на часі, а певною мірою навіть шкодять розвитку системи державних органів. Сам термін “офіс” відображає певною мірою місцезнаходження якоїсь організації, а не назву державного органу, яка б визначала суть та зміст його діяльності.

Також було б недоречно використовувати термін офіс (з англ. – контора, канцелярія, служба [20, с.118]) для назви державних органів, оскільки це асоціюється з допоміжним апаратом – службою, що виконує функції із забезпечення діяльності керівника, підприємства, організації, а не з державним органом, який має безпосередньо владні повноваження. До того ж, слово “офіс” є словом іншомовного походження та не має органічного взаємозв’язку із державною українською мовою.

Тому підсумовуючи вищезазначене ми вважаємо, що Уряд прийняв правильне рішення, щодо повернення старої назви Державної аудиторської служби. Також дане питання я розкривала у науковій статті на тему «Поняття, сутність та принципи державного фінансового контролю».

Отже, на наш погляд, державний фінансовий контроль є статутна діяльністю органів державної влади та управління всіх рівнів щодо виявлення та запобігання:

- помилок та зловживання в управлінні державними грошовими та іншими матеріальними ресурсами, а також контроль за використанням об'єктів державної власності в господарській діяльності;
- порушень фінансово-економічного, у тому числі бюджетного, законодавства;
- недоліків організації системи управління фінансово-господарською діяльністю державних органів, підприємств та організацій.

Здійснення державного фінансового контролю в Україні побудоване на Лімській декларації керівних принципів контролю та принципах, вироблених вітчизняною наукою: незалежності, об'єктивності, законності, компетентності, оперативності, гласності, системності, дотримання професійної етики та інших.

1.2. Функції та види державного фінансового контролю

Дослідження сутності фінансового контролю та його реалізація є неможливими без визначення функцій, які за своєю економічною природою є багатозначними та суспільно необхідними. Інакше кажучи, функції фінансового контролю є проявом його сутності у практичному застосуванні. Слід відмітити, що єдиного підходу щодо визначення видів функцій фінансового контролю у науковій літературі також немає. Так М.Ф. Базась [21; с.12] виокремлює такі функції фінансового контролю: спостереження, пізнавальну, інформаційно-аналітичну, профілактичну, мобілізуючу, а також функції сприяння діяльності суб'єктів господарювання та надання рекомендацій для вжиття заходів і вдосконалення системи управління. Водночас Л.А. Савченко [2; с.66] виділяє такі функції: інформаційну,

аналітичну, стабілізуючу, правоохоронну, запобіжну та виховну. А ось на думку В.Ф. Піхоцького [22; с.34], фінансовий контроль найповніше розкриває свою сутність лише через такі три функції: інформаційну, профілактичну та мобілізуючу. Аналіз поглядів науковців щодо розуміння функцій фінансового контролю дав змогу здійснити їх систематизацію. Такий підхід до систематизації зазначених нижче функцій дозволяє розширити зміст традиційного розуміння фінансового контролю не лише в аспекті його регулювання, а й з позицій реалізації моніторингових, комунікаційних, запобіжних, попереджувальних та заохочувальних процесів.

Науковці виділяють наступні функції державного фінансового контролю:

- пошукова – дозволяє здійснити пошук факторів, що здійснюють негативний вплив на об'єкт фінансового контролю з метою прийняття подальших заходів щодо усунення чи коригування загрозованої ситуації;

- мобілізуюча – спрямована на виявлення не лише негативних, але й позитивних явищ впливу на об'єкт фінансового контролю, а також пошук передумов їх виникнення;

- інформаційна – забезпечує отримання інформації в результаті здійснення контролю та прийняття управлінських рішень щодо визначення заходів, які позитивно вплинуть на об'єкт контролю відповідно до встановлених норм чинного законодавства;

- аналітична – забезпечує здійснення ретельного аналізу, вивчення та опрацювання отриманої під час проведення контрольних заходів інформації з метою прийняття необхідних рішень відповідно до визначеної мети та поставлених завдань фінансового контролю;

- управлінська – спрямована на ефективне управління економікою за допомогою використання конкретних методів щодо раціонального витрачання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;

- попереджувальна – сприяє попередженню незаконних господарських і фінансових операцій, що приводять до порушення норм і стандартів,

встановлених нормативно-правовими актами, виникненню безгосподарності, нестач, крадіжок і зловживань; а також виявленню осіб, причетних до фінансових порушень, і притягненню їх до відповідальності відповідно до чинного законодавства;

- організаційна – спрямована на організацію формування та практичного застосування заходів щодо покращання діяльності контролюючих органів, що передбачає використання інструментів державного примусу;

- стабілізуюча – забезпечує покращання фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, а також застосування заходів щодо виявлення внутрішніх резервів виробництва для зростання фінансових ресурсів;

- правоохоронна – доцільність здійснення державного фінансового контролю полягає не лише у формуванні, розподілі й використанні фондів коштів, але й у законності реалізації відповідних господарських і фінансових операцій;

- комунікаційна – спрямована на встановлення, підтримання та розвиток системи суспільних комунікацій, що виникають у процесі здійснення фінансового контролю;

- етична – сприяє розробленню, впровадженню та дотриманню етичних норм і стандартів діяльності осіб, що працюють у сфері фінансового контролю.

Функції будь-якої економіко-правової категорії – це прояв її сутності у практичному застосуванні. Державний фінансовий контроль найповніше розкриває свою сутність через такі функції як: інформаційна, профілактична та мобілізуюча [22; с.33].

Інформаційна функція державного фінансового контролю зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття корегувальних заходів, які забезпечать функціонування суб'єкта

господарювання відповідно до встановлених державою норм.

Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у виявленні умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно-правовими актами, виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також у встановленні осіб, винних у фінансових порушеннях, і притягненні їх до відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Мобілізує функція державного фінансового контролю передбачає усунення суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно-правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень на інших суб'єктах державного управління.

Із вище зазначеного можна зробити висновок, що функції державного фінансового контролю розкривають сукупність економіко-правових взаємовідносин між суб'єктами контролю (державними органами влади, юридичними та фізичними особами) з приводу здійснення контрольних заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів.

У наукових працях вітчизняних і зарубіжних авторів також багато уваги приділено видам державного фінансового контролю, проблемі їх упорядкування і застосування основних видів. Проте, єдиного підходу до їх класифікації не вироблено, що спричиняє плутанину у визначенні функцій і повноважень контрольних органів, а також неможливість оцінити рівень загроз.

Для створення класифікації недостатньо просто розмежувати поняття. Потрібно визначити чіткі критерії, за якими систематизувати державну функцію фінансового контролю. Як економічна категорія поняття «вид» — це класифікаційна одиниця у систематиці, яка об'єднує розряд предметів і явищ з однаковими ознаками, що належать до загального розряду.

Отже, вчені розрізняють види державного фінансового контролю, що

класифікуються за такими ознаками: залежно від суб'єктів, що здійснюють державний фінансовий контроль; залежно від сфери фінансової діяльності; за інформаційним забезпеченням; залежно від часу проведення; залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта та об'єкта; за формами проведення та інші.

Ми погоджуємося з думкою Л. А. Савченко, що критерієм класифікації при поділі фінансового контролю за видами повинен бути суб'єкт, що здійснює контрольні функції, та сфера застосування фінансового контролю; при поділі за формами – час здійснення контрольних дій; при поділі за методами – спосіб здійснення контрольних функцій та джерело інформації, що використовується [2, с. 129].

Залежно від суб'єктів, що здійснюють державний фінансовий контроль він поділяється на: - державний фінансовий контроль, який здійснюється як законодавчими, так і виконавчими гілками влади. Він, у свою чергу, поділяється на: загальнодержавний (здійснюється органами державної влади незалежно від відомчої підпорядкованості підконтрольних суб'єктів) і відомчий (здійснюється міністерствами, іншими органами виконавчої влади за фінансовою діяльністю підпорядкованих їм підприємств, установ, організацій); - муніципальний контроль, він здійснюється органами місцевого самоврядування під час реалізації бюджетного процесу, муніципальних програм розвитку відповідної території та інше; - незалежний (громадський, внутрішньогосподарський), громадський фінансовий контроль здійснюють як окремі громадяни, так і їх об'єднання, громадські організації (трудові колективи, партії, рухи, профспілкові організації тощо) та внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюють керівники підприємств, установ, організацій, інші уповноважені посадові особи, відповідні структурні підрозділи підприємств, установ, організацій.

Відповідно до інформаційного (джерела інформації) забезпечення, фінансовий контроль поділяється на документальний та фактичний. Документальний контроль дозволяє встановити сутність та надійність

господарської операції відповідно до первинної документації, реєстрів бухгалтерського обліку та звітності, що відображається в бухгалтерському, операційному та статистичному обліку. Фактичний контроль полягає у встановленні справжнього реального стану об'єкта за зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та перевіряється відповідність записів фактичним грошовим і матеріальним ресурсам. До об'єктів фактичного контролю належать: готівка в руках, основні засоби, матеріальні цінності, готова продукція, незавершене виробництво [21, с.26].

Залежно від форми проведення державний фінансовий контроль поділяється на обов'язковий та ініціативний. Обов'язковий фінансовий контроль здійснюється на підставі вимог чинного законодавства відповідно до компетенції контролюючих суб'єктів — відповідних органів державної чи місцевої влади або інших уповноважених суб'єктів. Ініціативний контроль, на відміну від обов'язкового контролю, здійснюється на підставі рішень суб'єктів господарювання як самостійно, так і за участю сторонніх контролюючих суб'єктів.

Залежно від сфери фінансової діяльності державний фінансовий контроль поділяють на бюджетний, податковий, валютний, банківський, страховий та інші.

Залежно від характеру взаємовідносин між суб'єктом господарювання та об'єктом господарювання державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній та внутрішній контроль. Зовнішній контроль здійснюється незалежними органами в межах наданих їм конституційних повноважень. Внутрішній контроль здійснюється в межах виконавчої гілки державної влади. Внутрішній контроль, який здійснювався в рамках окремого господарчого суб'єкта, мав назву внутрішньогосподарчого, а в рамках окремого міністерства або відомства – внутрішньовідомчого [23; с.9].

Отже, можна стверджувати, що питання класифікації державного фінансового контролю не втрачає своєї актуальності, оскільки надає можливість осмислити і розкрити таке багатоаспектне поняття, як “державний

фінансовий контроль”, поглибити його сутність, а також дозволяє вдосконалити діяльність контролюючих суб’єктів, які мають специфічні повноваження, їх взаємодію, а отже, і форми і методи контролю. Також сприяє змінюваність економічним умовам здійснення діяльності органами державного фінансового контролю, що вимагає коригування його цілей і завдань.

1.3. Історія становлення та основні етапи розвитку державного фінансового контролю в Україні

Історичний розвиток контролю свідчить про те, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства (табл. 1.1).

Варто зазначити, що розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відбувався поетапно.

На важливість функції контролю за сферою управління для стабільного розвитку державних управлінських правовідносин звертали увагу видатні політичні діячі різних часів. Ще давньокитайський учений–правознавець, державний і політичний діяч Шан Ян понад 2000 років тому підкреслював, що бюрократія повинна бути підконтрольна і «зверху», і «знизу» у визнанні рівності всіх перед законом. Ш. Монтеск’є також вважав, що «народ здатен витребувати звіт у осіб, які завідують його справами» [24; с.13].

Таблиця 1.1

Основні хронологічні етапи розвитку фінансового контролю

Давні часи (до н.е.)	Облік та перевірка наявних ресурсів, продуктів, товарів, матеріальних цінностей. Розкриття збитків. Зароджується та розвивається державний контроль
I–V ст.	Досягнутий рівень обліку та перевірки тимчасово забутий

IX–XIII ст.	Відродження та розвиток контролю, державного рахівництва. Введення інвентарного опису, системи касових операцій, поява інституту контролерів
XIV–XVIII ст.	Трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Засобами контролю виступають рахунки бухгалтерського обліку та баланс. Прийняття спеціальних законів та норм стосовно обліку та рахування
XIX–XXI ст.	Контроль починає виступати як одна з наукових дисциплін. Відбувається диференціація та розвиток окремих напрямків досліджень

Для держави і суспільства «стан безконтрольності є злом, яке викликає істотні наслідки та надає можливості для значних зловживань». Давні грецькі демократи змогли утворити відповідну самостійну структуру контролюючих органів. Так, Аристотель вказував на магістратуру, до функцій якої належало «виключно лише прийняття звітів і здійснення контролю. Такі магістрати називаються євфінами (контролери), логістами (обліковці), ексетастами (ревізорами), синегорами (буквально «ті, які говорять разом, захисники»)» [25; с.125].

Після розпаду попередніх контролюючих структур та приходу на політичну арену абсолютизму в світі тривалий час майже не існувало (крім судів) незалежних і чітко відокремлених від управлінських структур спеціалізованих контролюючих органів, які б здійснювали контроль за сферою державного управління.

Перші прояви контролю датуються періодами матріархату та патріархату, коли рід був основною виробничою одиницею, основою якої була суспільна власність на засоби виробництва та колективну працю. На цьому етапі суспільного розвитку первісний облік виник у недосконалій формі як засіб контролю за кількістю заготовленої та спожитої продукції [26; с. 21].

Такий контроль охоплював невеликий спектр операцій із землею та тваринництвом, закупівлю продукції та їх споживання і служив засобом регулювання виробництва та розповсюдження одержуваної продукції, необхідної для задоволення потреб життя. Однак контроль за розподілом продуктів, отриманих у первісному суспільстві, здійснювався на основі демократії, а відсутність товарно-грошових відносин дозволила здійснювати лише кількісний контроль простих економічних процесів.

В умовах рабовласницької системи, в якій основою виробничих відносин була особиста власність рабовласників на засоби виробництва та рабів, відбувається постійно зростаючий розвиток, виникає заморська торгівля, виникають гроші, торгівля і створюється лихварський капітал. Відповідно, здійснюється контроль не лише за кількістю заготовленої та виготовленої продукції, а й за процесом розвитку торгівлі. У той же час у такому суспільстві виник фінансовий контроль, який поступово став засобом управління та сприяння експлуатації, а також захищав приватну власність рабовласників [27; с.68]. Тому державний фінансовий облік, контроль та аудит набули особливо важливого значення в цей період. Наприклад, у Стародавньому Єгипті протягом 4–3 тис. років до н.е облік вівся насамперед при дворах королів.

Держави в усі часи потребували фінансових ресурсів, основним джерелом яких були податки і різного роду збори. Для формування достатніх ресурсів приймалися відповідні правила і закони; точність їх дотримання необхідно було контролювати з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження державних доходів. Для підвищення ефективності формування фінансових ресурсів держави активно застосовували «наглядову» функцію фінансового контролю. Коли було усвідомлено, що державні ресурси необхідно не тільки консолідувати, а й раціонально витратити, стали контролювати розпорядження державними фінансовими ресурсами, оцінювати ефективність їх використання. Так формувалася «управлінська» функція фінансового контролю.

Наступний етап розвитку державного фінансового контролю пов'язаний з феодальною системою суспільства. Саме в перший період розвитку феодалізму досягнутий рівень обліку в рабовласницькому суспільстві був тимчасово забутий. Поступове відродження та розвиток фінансового контролю припадає на XI-XIII ст. - період становлення основних світових торгових центрів (Венеція та Генуя). Згодом відбувається трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Цьому сприяли підйом товарного виробництва, розвиток внутрішньої та зовнішньої торгівлі, банківської справи (XIV-XVIII ст.). У цей період історії розвитку фінансового контролю відбувається також підготовка фахівців, видання перших спеціалізованих книг - італійської Люка Пачолі (1494), голландської Яна Імпіна (1543) та Саймона Ван Стевіна (1607), французької - Жак Саварі (1675.) і Мат'є де ла Порта (1712) та ін. У часи феодалізму відбувається поділ фінансового контролю на зовнішній і внутрішній, особливий важливий набір фінансового контролю за платежами між покупцями та банками, а також наявності та руху торгового капіталу [27; с.123].

Встановлення та розвиток державного фін контролю на теренах України характеризуються кількома етапами.

I період - Княжа доба (882–1240 роки). Історія фінансового контролю бере свій початок в першому зводі законів - Руській Правді (XI століття). Саме в цьому документі в ст.35,36,37 закріплювалося право вищої посадової особи - князя на фінансовий контроль. В цілому норми Руської Правди були спрямовані на забезпечення справедливого на ті часи балансу між громадами та державою. Створений Володимиром Мономахом Статут (XII століття) доповнив Руську Правду і надав фінансовому контролю більш суворий і впорядкований характер.

Державними доходами в Галицько–Волинській Українській державі розпоряджався князь. Тоді ще не було поділу скарбу на державний і приватний (княжий). Основними видатками у князівстві були видатки на утримання 54 дружини князя, на будівництво культових споруд, мостів, доріг,

а також замків, на ведення війн тощо [28; с.51]. В Правді ми знаходимо кілька декретів, виданих спадкоємцями Ярослава Мудрого, його дітей і навіть його онука Мономаха, якому належить закон проти лихварства. Таким чином, Правда стала результатом законодавчої діяльності не одного Ярослава. Після занепаду Київської Русі Галицько-Волинське князівство стало опорою державності (1199–1340). Галицько-Волинське князівство продовжувало славні традиції Київської Русі не лише в соціально-економічному та фінансовому державотворенні, а й у культурному розвитку, займаючи провідне місце серед сусідніх народів. На думку істориків, відкриваючи західноєвропейську культуру на шляху до українських земель, це князівство допомогло уникнути односторонньої орієнтації на Візантію, запобігти монгольському впливу.

З часу зруйнування Києва монголо-татарами у 1240 році та занепаду Галицько-Волинського князівства доля населення України вирішувалася правителями Росії, Польщі, Литви, Австрії, Угорщини тощо. У XVII–XVIII ст. майже усі території сучасної України відійшли до складу Російської імперії [29; с. 47].

За правління Івана III для управління державою були створені 25 установ - приказів, і практично всі прикази мали відношення до фінансового контролю. Створюючи нову систему управління, Іван III створив і Скарбницю - загальнодержавне відомство, що зберігало гроші і коштовності.

До середини XVI століття не існувало єдиної системи оподаткування, лише при Івані Грозному був проведений перепис земель і введена одиниця податного обкладання - «велика соха», тим самим встановлена єдина податкова система.

Перший орган державного фінансового контролю – Велика Казна - діяв з кінця XV століття для того, щоб чітко визначити повноваження і впорядкувати фінансовий контроль.

(II період) Гетьманщина (1649–1764 роки).

У 1649-1650 рр. Богдан Хмельницький зміцнив козацьку адміністрацію,

здійснив адміністративно-територіальний поділ підпорядкованої території на полки та сотні. Полковники, сотники та міські старости мали військову та судову владу на своїх територіях. Був запроваджений контроль за фінансами та оподаткуванням населення, охороною торгівлі та ремесл, активно налагоджені дипломатичні відносини. У 1710 р. Пилип Орлик склав одну з перших у світі конституцій «Пакт та Конституцію прав і вольностей Війська Запорозької», яка не здійснилася, хоча мала велике значення для вдосконалення державних фінансів, оскільки в неї було визначено основні напрями їх подальшого розвитку. Цей документ вперше визначив поняття казначейства та обов'язки Генерального казначея. Наприклад, стаття 9 зазначеної Конституції передбачала, що військова скарбниця (загальні цінності) є державними цінностями та фінансами в гетьманській державі і керується генеральним підскарбієм.

За період правління Петра I почала функціонувати Рахункова (або Казначейська) контора, яка мала стежити за надходженням податків і зборів. Вона проіснувала з 1710 до 1742 року, а в 1711 році був створений новий орган влади - Сенат, що складався з дев'яти сенаторів.

У XVIII столітті організація фінансового контролю не досягла серйозних успіхів: змінювалися назви, поділялися функції, але відсутність незалежності у контрольних органів гальмувало розвиток. Лише в XIX столітті при реформах Сперанського М.М. державний контроль по суті став незалежним. Будучи частиною Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю, а контрольні функції, як на всій території Росії, виконувались відповідно до «Положення про місцеві установи контролю в імперії» від 3 січня 1866 р. Управлінням державного контролю. У такому вигляді цей орган фінансового контролю існував до 1919 року.

Вже на початку XX століття виникла ідея про необхідність наблизити фінансовий контроль до Думи, ніж до Уряду. Депутати вимагали контролю не цифр, а доцільності витрат і якості господарської діяльності. З метою забезпечення справжньої незалежності державного контролю вводилася

система незмінності контролерів, посилювався їх соціально-правовий захист.

Тимчасовий уряд надав Держконтролю широкі повноваження: проводити перевірки у всіх галузях господарства і порушувати кримінальні справи. В березні 1917р. був прийнятий закон, який дозволяв залучати для контролю і представників громадськості.

(III період) Відродження національної державності (1917–1921 роки).

Тимчасовий уряд (березень - грудень 1917 р.), Українська Центральна Рада (березень 1917 р. - квітень 1918 р.), Уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень - листопад 1918 р.) та Українська Директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 р. - лютий 1919 р.) основним завданням контролюючих органів було забезпечення цільового використання фінансових ресурсів та кредитів, отриманих від зарубіжних країн для потреб військових та утримання органів влади [30; с.219]. За часів П. Скоропадського успішно працювало Міністерство фінансів. Хиткими фінансами вдалося створити державний бюджет. Українська валюта (гривня), забезпечена природними ресурсами країни (в основному цукром), стала конвертованою.

Лідери молоді української держави усвідомлювали важливу роль наглядових функцій Міністерства фінансів, Казначейства та банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами та повноваженнями. З цього часу до 1937 року органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але функції фінансового контролю залишалися незмінними.

Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо за необхідне зазначити, що за чотири століття існування фінансового контролю в державі – Російській імперії – він зазнав чимало змін щодо форм та методів проведення, мети та об'єктів контролю, набув уніфікованого характеру. Особливих змін зазнали органи фінансового контролю в імперії, які реорганізовувались, ліквідувались, створювались або відновлювались від правителя до правителя, однак пройшли своє становлення, розвиток та остаточно закріпили статус впливового державного органу.

Новий етап розвитку державного фінансового контролю та аудиту розпочинається з революційного повалення Російської імперії, проте революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю.

Діяльність органів фінансового контролю за часів СРСР була жорстко регламентована та підпорядкована поглядам Комуністичної партії. За ці часи було створено та закріплено базові принципи відомчого контролю, зокрема обов'язковості та періодичності. Фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше – при Міністерстві фінансів УРСР. Відбувалось вдосконалення методів та принципів внутрішнього фінансового контролю, а також прийняття положення «Про заходи з поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління» [31, с.17].

Шлях розвитку внутрішнього фінансового контролю та аудиту в Україні досить успішний і систематично узагальнений П.П. Андрєєвим [32, с.7]:

- 1866–1919 - створення та функціонування Департаменту державного контролю при Міністерстві фінансів;
- 1920–1935 рр. - створено спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами та повноваженнями;
- 1936-1956 рр. - були встановлені основні принципи відомчого контролю, включаючи обов'язковість та періодичність.
- Фінансовий контроль в Україні здійснював відділ контролю та аудиту Народного комісаріату, пізніше - при Міністерстві фінансів УРСР;
- 1957-1990 - вдосконалення методів та принципів внутрішнього фінансового контролю, прийняття положення «Про заходи щодо вдосконалення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших керівних органах»;
- 1991–2002 рр. - створення Державної контрольно-ревізійної служби України, визначення основних принципів внутрішнього контролю;

➤ 2003–2008 рр. - розробка Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, реалізованої органами виконавчої влади, та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, яка визначає основні напрями реформування внутрішнього державного фінансового контролю;

➤ 2009 - дотепер - Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізоване в Державну фінансову інспекцію України. Введено розділення на внутрішній аудит та контроль. Було прийнято ряд нормативно-правових актів для наближення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні до міжнародних стандартів. Спираючись на певні події в історії державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту, слід зазначити, що в Україні їх розвиток починається після здобуття незалежності.

Наприклад, у 1993 р. було прийнято Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні», згідно з яким Державна служба контролю та аудиту діяла при Міністерстві фінансів України та підпорядковувалась йому [12].

Указом Президента України від 27 серпня 2000 року № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Управлінню загального контролю та аудиту України надано статус центрального органу виконавчої влади [33].

Державний фінансовий контроль здійснювався Державною контрольно-ревізійною службою шляхом проведення державних фінансових ревізій, аудитів державних закупівель та перевірок. Пізніше, у 2006 році, визначення цих термінів було прийнято законодавчо.

Також важливим етапом розвитку системи фінансового контролю можна вважати створення у 1996 році Рахункової палати відповідно до статті 98 Конституції України, прийнятій 28 червня 1996 року. Конституцією встановлено, що контроль за використанням коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. Рахункова палата функціонує з 1997 року і є постійно діючим органом зовнішнього державного

фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.

У 2003 році для підвищення ефективності державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотримання принципів ефективності, доцільності та економічності управління державними ресурсами, була розроблена Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, виконавчі органи були розроблені та прийняті [32, с. 6].

У той же час, з прийняттям у 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність», аудит визначився як незалежна форма фінансового контролю. Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту державного сектору. Йдеться насамперед про сертифікацію аудиторів, створення аудиторських фірм та надання ліцензії (дозволу) на цей вид діяльності.

В грудні 2005 року в національному законодавстві відбулись важливі зміни, за якими: Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів, державної та комунальної власності» за державою було визнано право на державний аудит [34, с. 19].

Основною передумовою впровадження в Україні внутрішнього аудиту в бюджетній сфері вважається погіршення стану фінансово-бюджетної дисципліни, зростання обсягу фінансових порушень, наслідками яких є значні збитки, нездатність інспектування зменшити кількість та обсяги фінансових порушень.

Проте контролюючі органи з року в рік в ході контрольних заходів виявляють суттєві порушення фінансово-бюджетної дисципліни практично на кожних 96–97 підконтрольних суб'єктах із 100 перевірених. При цьому повернути державі втрачені кошти і майно, навіть при доведенні злочину у діях певних посадових осіб, вдається не часто [35, с. 471].

Рушійні кроки у реформуванні та створенні концептуально нової моделі

запровадження внутрішнього аудиту в органах державної влади пов'язані зі світовою фінансовою кризою, що масштабно розпочалася в 2008 р., та необхідністю економії та контролю за використанням бюджетних коштів їх розпорядниками [32, с. 6]. Тому розробка Міністерством фінансів та Головним контрольно-ревізійним управлінням України «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» та її схвалення Урядом з подальшими змінами у 2008, 2009, 2011 рр. було важливим і своєчасним кроком у сучасних економічних умовах.

Важливим кроком у реформуванні внутрішнього державного фінансового контролю України стало видання Указу Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», згідно з яким Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано в Державну фінансову інспекцію України [36].

Вихідним пунктом для здійснення діяльності внутрішнього аудиту в усіх міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та їх територіальних органах був 2012 рік, коли в центральних органах виконавчої влади була створена служба внутрішнього аудиту [37, с. 88].

Державний внутрішній фінансовий контроль (далі - ДВФК) в Україні перебуває в процесі системного становлення. Зараз все ще триває перехід від карально-наглядового функціонального підходу в державному фінансовому контролі до системи контролю, спрямованої на формування управлінської культури, що передбачає досягнення чітко визначених результатів та забезпечення ефективного використання коштів платників податків. Цей перехід було означено ухваленням Кабінетом Міністрів України Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року. В документі визначено основні напрямки розвитку та обов'язкові елементи системи ДВФК, що мали на меті створення злагодженого механізму управління і контролю, спрямованого на забезпечення належного (законного, економічного, ефективного, результативного та прозорого) управління державними фінансами, а відтак підвищення ефективності використання

публічних коштів [38]. З ратифікацією Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами Україна взяла на себе зобов'язання подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [39].

Відсутність чіткого законодавчого визначення понять «державний фінансовий контроль» та «державний внутрішній фінансовий контроль» не сприяє формуванню єдиного уніфікованого розуміння фінансового контролю в публічному секторі. Ці базові поняття мали б регламентуватись на законодавчому рівні, зокрема в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [12]. Однак, цей Закон своїми положеннями регламентує діяльність органу державного фінансового контролю, не визначаючи засадничі складові системи державного фінансового контролю в цілому.

У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» закріплено, що здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Таким органом, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України [40], визначається Державна аудиторська служба (далі – ДАСУ). Норми Положення розширюють повноваження органу державного фінансового контролю і визначають Державну аудиторську службу відповідальною не лише за реалізацію державного фінансового контролю, але і за формування державної політики у сфері державного фінансового контролю.

Водночас, формування та реалізація державної політики у сфері

контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю належить до компетенцій Міністерства фінансів України [41].

Тут слід розуміти, що ДАСУ формує політику централізованого аспекту державного внутрішнього фінансового контролю, а Міністерство фінансів – децентралізованого. На цьому етапі формування системи державного внутрішнього фінансового контролю в публічному секторі України превалює централізований контроль, оскільки організаційна структура системи децентралізованого державного фінансового контролю ще недостатньо розвинена та потребує суттєвого вдосконалення в частині інституційного забезпечення втілення нормативних вимог. Затверджена Кабінетом Міністрів Стратегія реформування системи управління публічними фінансами на 2017-2020 (далі – Стратегія) [42], визначає основні завдання розвитку системи урядового фінансового контролю і надалі закріплює поняттєвий розподіл на державний фінансовий контроль та державний внутрішній фінансовий контроль, не об'єднуючи ці системи контролю в єдину систему урядового контролю, відповідно до міжнародних стандартів ДВФК.

Таким чином, можна дійти висновку, що, незважаючи на значні проблеми та недоліки, становлення державного фінансового контролю в Україні має позитивну тенденцію та перебуває на стадії подальшого розвитку і вдосконалення відповідно до європейських стандартів.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Система органів державного фінансового контролю та їх функції

Одними з основних умов повноцінної організації державного фінансового контролю є наявність його повноважних суб'єктів, чітка регламентація та координація їхньої діяльності.

Систему органів державного фінансового контролю доречно розглянути відповідно до Конституції України у вигляді двох підсистем. До першої належать органи загального контролю, а до другої підсистеми - суб'єкти спеціального контролю, яким делеговані повноваження з контролю суб'єктами першої підсистеми.

До загальних суб'єктів фінансового контролю відноситься: Верховна Рада України; Президент України; Кабінет Міністрів України.

Контрольні повноваження Президента України у сфері фінансової діяльності держави впливають з його статусу глави держави та гаранта державного суверенітету, територіальної цілісності України, додержання Конституції України, прав і свобод людини і громадянина. Безпосереднє здійснення контрольних функцій може реалізуватися Президентом під час підписання ним прийнятих Верховною Радою України законів, наприклад, закону про Державний бюджет України на поточний рік або будь-яких інших законів у сфері організації та регулювання фінансової діяльності. Свої повноваження він може реалізувати також шляхом прийняття указів, дія яких спрямована на регулювання фінансових відносин [43, с. 81].

Державну політику у фінансовій сфері здійснює Верховна Рада України, яка, згідно зі ст. 85 Конституції України, затверджує Державний бюджет України та вносить зміни до нього, контролює виконання Державного

бюджету України, приймає рішення щодо звіту про його виконання; затверджує рішення про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених Державним бюджетом України, здійснює контроль за їх використанням; призначає на посади та звільняє з посад Голови та інших членів Рахункової палати тощо [44].

Також Верховна Рада України здійснює фінансовий контроль через свої комітети. До їх компетенції належить робота із законопроектами, підготовка і попередній розгляд питань, що стосуються повноважень Верховної Ради України. Природно, що основне навантаження у здійсненні фінансового контролю припадає на спеціалізовані комітети Верховної Ради України - Комітет з питань бюджету та Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики.

Згідно зі ст. 116 Конституції України, Кабінет Міністрів забезпечує державний суверенітет і економічну самостійність України, здійснення внутрішньої й зовнішньої політики держави (в тому числі у фінансовій сфері); забезпечує провадження фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики, політики у сферах праці й зайнятості населення, соціального захисту, освіти, науки й культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування. Він розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання. Також спрямовує і контролює роботу міністерств та інших органів виконавчої влади [45; с.24].

До органів державного фінансового контролю спеціальної компетенції відносяться: Рахункова палата; Міністерство фінансів України; Державна казначейська служба України; Державна аудиторська служба України; Державна податкова служба України; Національний банк України; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; тощо.

Зовнішній контроль та аудит фінансової і господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою - в частині контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України [46, с. 32].

Рахункова палата - вищий контрольний орган, який було створено у 1997 р. Згідно зі статтею 98 Конституції України, контроль за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата, що діє на основі відповідного закону [44].

Рахункова палата, відповідно має регулярно інформувати Верховну Раду України, її комітети про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій, а також організувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави [47, с. 162].

До спеціальної підсистеми органів державного управління фінансами в Україні також входить Міністерство фінансів України – це центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. У своїй діяльності Мінфін України керується Конституцією України, законами України, актами Президента України, Кабінету Міністрів України та Положенням про Міністерство фінансів України, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 [41].

На Міністерство фінансів України покладено завдання: 1) забезпечення проведення єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової політики, спрямованої на реалізацію визначених завдань економічного та соціального розвитку України; 2) формування і забезпечення у межах повноважень реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю, контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного

внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, а також здійснення координації діяльності у цій сфері інших центральних органів виконавчої влади.

Державна казначейська служба України (Казначейство) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Державна казначейська служба України, утворена при Міністерстві фінансів України, діє на основі Постанови Кабінета Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215 «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» [48].

Вона здійснює бухгалтерський облік усіх надходжень та витрат Державного бюджету України; встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань та здійснює контроль за їх дотриманням; стежить за відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням.

Відповідно до Положення Кабінета Міністрів України про Державну аудиторську службу України від 03.02.2016 №43, Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

У своїй діяльності Держаудитслужба керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства [40].

Основними завданнями Держаудитслужби є:

- 1) реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 3) здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;
- 4) надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [49, с.188].

Держаудитслужба відповідно до покладених на неї завдань:

- 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів;
- 2) здійснює контроль у:
 - міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи);
 - суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні;

3) реалізує державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту; перевірки закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель;

4) здійснює контроль за: цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); тощо [50, с. 33];

5) проводить оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності і результативності в діяльності підконтрольних установ;

6) проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ;

7) вживає в межах повноважень, передбачених законом, заходів до усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому, а саме:

- проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм у подальшому;

- здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій;

8) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

- вимагає від керівників та інших осіб підприємств, установ та

організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;

- звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

- застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства;

- передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь [51, с. 39];

9) здійснює розгляд листів, заяв і скарг про факти порушення законодавства з фінансових питань та бюджетного законодавства, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

10) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України і Мінфіну звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

11) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління.

До державних органів, що здійснюють управління фінансами, належить також Державна податкова служба. Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [52, с.130].

Основними завданнями ДПС є:

1) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

- державної податкової політики;
- здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів;
- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального;
- державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [53].

Державний контроль за банківською та кредитною системами здійснює Національний банк України. Національний банк є економічно самостійним органом, який здійснює видатки за рахунок власних доходів у межах затвердженого кошторису адміністративних витрат, а у визначених законом

випадках - також за рахунок Державного бюджету України.

Одночасно Національний банк є юридичною особою, має відокремлене майно, що є об'єктом права державної власності і закріплено за ним на праві господарського відання.

Основна функція центрального банку держави - забезпечення стабільності національної грошової одиниці, а також відповідно до розроблених Радою Національного банку України Основних засад грошово-кредитної політики він визначає та проводить грошово-кредитну політику; регулює діяльність платіжних систем та систем розрахунків в Україні, визначає порядок і форми платежів, у тому числі між банками; здійснює нагляд (оверсайт) платіжних систем та систем розрахунків та інші функції - закріплені в ст. 99 Конституції України та статтях 6, 7 Закону України "Про Національний банк України", який визначає Національний банк України як особливий центральний орган державного управління [54].

Указом Президента України «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку» від 23 листопада 2011 року № 1063/2011 визначено, що Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР) є державним колегіальним органом, підпорядкованим Президенту України, підзвітним Верховній Раді України. НКЦПФР здійснює державне регулювання ринку цінних паперів.

До основних завдань НКЦПФР у сфері фінансового контролю входять:

- 1) формування та забезпечення реалізації єдиної державної політики щодо розвитку і функціонування ринку цінних паперів та похідних (деривативів) в Україні, сприяння адаптації національного ринку цінних паперів до міжнародних стандартів;
- 2) здійснення державного регулювання і контролю за емісією і обігом цінних паперів та похідних (деривативів) на території України;
- 3) здійснення державного регулювання та контролю у сфері спільного інвестування;
- 4) здійснення у межах компетенції державного регулювання та контролю у сфері накопичувального пенсійного забезпечення;
- 5) здійснення у межах компетенції державного нагляду у сфері запобігання та

протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму; б) контролює відповідно до законодавства системи ціноутворення на ринку цінних паперів тощо [55].

Також, нещодавно Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення функцій із державного регулювання ринків фінансових послуг» від 12.09.2019 №79-IX (далі – Закон) було визначено перерозподіл та консолідацію функцій із державного регулювання ринків фінансових послуг.

Пунктом 7 розділу II Закону встановлено, що Національний банк України та Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку з 1 липня 2020 року є правонаступниками Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, у здійсненні повноважень та виконанні функцій з державного регулювання та нагляду у сфері ринків фінансових послуг у межах повноважень, встановлених Законом України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [56].

Таким чином, інституціональну організацію державного фінансового контролю на центральному рівні в Україні складають: Президент України; Верховна Рада України; Кабінет Міністрів України; Рахункова палата; Міністерство фінансів України; Державна аудиторська служба України; Державне казначейська служба України; Державна податкова служба України; Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; Національний банк України [57, с. 41].

Контрольна діяльність кожного з таких суб'єктів є важливою складовою системи органів державного фінансового контролю України, а контрольні дії здійснюються шляхом використання певних методів і форм в процесі реалізації їх своєї компетенції. Тобто, ця система є найважливішою частиною того фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику.

2.2. Форми і методи державного фінансового контролю

Потрібно зазначити, що форми і методи державного фінансового контролю тісно взаємопов'язані між собою. У сукупності вони відображають безперервний характер контролю. У цьому контексті вирізняються різні позиції науковців [57, с. 103].

Наприклад, Ф.Ф.Бутинець взагалі не розглядає таке поняття, як "форма фінансового контролю", концентруючи свою увагу виключно на визначенні методів цієї діяльності. Під методами фінансового контролю цей дослідник розуміє сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання [58, с. 29]. До переліку методів контролю він відносить інвентаризацію, аналіз господарської діяльності, перевірку, обстеження, ревізію та аудит [58, с. 30].

Такі вчені як І.К.Дрозд та В.О.Шевчук зазначають, що категорія "форма" однозначно представляє зміст контролю – його рухливу, динамічну частину, окремий аспект (широкий або вузький) як сфери охоплення контрольними діями об'єкта, так і його внутрішню організацію, що являє собою стійкі його сторони [59, с. 32].

На відміну від цієї позиції, А.О.Монаєнко вважає, що під формами фінансового контролю слід розуміти лише окремі сторони виявлення змісту цієї діяльності, а єдиним критерієм їх розмежування є час здійснення контрольних заходів [60, с. 54]. З огляду на це він пропонує розрізняти попередній, поточний та наступний фінансовий контроль [60, с. 52]. Як методи державного фінансового контролю цим автором розглядаються: ревізія, перевірка, інспекція, обстеження, спостереження, аналіз, заслуховування доповідей та інформації посадових осіб про фінансову діяльність на сесіях органів місцевого самоврядування, засіданнях органів державної виконавчої влади [60, с. 54].

Множинність думок спричиняє неоднозначне розуміння сутності понять "форма контролю" і "метод контролю", а також різних варіантів їх втілення.

При цьому слід виходити з найбільш усталеного тлумачення відповідних термінів: форма (лат. forma – вигляд, різновид, устрій, вид, тип) – це структура відповідних процесів, а також порядок чогось; метод – це спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності [61, с. 184].

Ми вважаємо найбільш прийнятною позицію тих вчених, які розмежовують форми фінансового контролю за ознакою його запровадження, тобто в залежності від часу здійснення: як попередній, поточний та наступний фінансовий контроль. Така класифікація уявляється найбільш вдалою та логічною, оскільки вона відображає безперервний характер контролю та враховує всі особливості, які існують під час його проведення.

Отже, залежно від часу здійснення контролю виділяють: попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Мета попереднього контролю полягає в попередженні та профілактиці можливих фінансових порушень. Цей різновид контролю полягає у визначенні правил, процедур, ліній поведінки, тобто здійснюється на початкових стадіях управління фінансами та використовують щодо фінансових ресурсів, необхідних для функціонування організації щодо її діяльності при обігу публічних грошових коштів [62, с. 18].

У ст. 2 Лімської Декларації зазначено: попередній контроль є перевіркою до здійснення адміністративних і фінансових дій. Органи фінансового контролю, які застосовують попередній контроль, вбачають в ньому переваги – легше попередити неправомірні витрати, ніж потім вишукувати кошти на покриття збитків. Специфічна форма попереднього контролю органів контролю існує в Ірландії та Великій Британії, де Головний контролер має додаткове повноваження і відповідає за те, щоб кошти спрямовувалися органам виконавчої влади лише на певні цілі, затверджені парламентом [11].

Поточний фінансовий контроль здійснюється в незначні терміни - в ході здійснення фінансово-господарських операцій. На основі даних

первинних документів оперативного та бухгалтерського обліку, інвентаризації поточний контроль дозволяє регулювати фінансове становище, яке швидко змінюється, запобігати втратам і збиткам.

Поточний контроль забезпечує аналіз тих показників, які використовуються для порівняння та аналізу результатів у процесі виконання запланованих робіт [63, с. 188].

Наступний фінансовий контроль здійснюється після здійснення фінансових операцій за певні минулі періоди часу шляхом вивчення даних бухгалтерського обліку та звітності, планової нормативної документації. Фактичний стан справ, фактична наявність коштів та матеріальних цінностей також підлягають контролю. Такий контроль базується на нормах, які дозволяють оцінити кінцевий результат діяльності організації, і на його основі вдосконалити планування, отримати інформацію про типові помилки [64, с. 20].

Отже, форми державного фінансового контролю є базовою структурою відповідної державно-управлінської діяльності. Тобто це способи конкретного вираження і організацій контрольних дій, що залежить від часу здійснення. Також методи державного фінансового контролю є похідними від форм, вони тісно взаємопов'язані між собою.

Під методам фінансового контролю можна визначити сукупність способів, засобів і прийомів для здійснення контрольних функцій. Вони є досить різноманітними, а застосування тих чи інших методів насамперед залежить від багатьох факторів, як від компетенції органу контролю, поставлених перед ним цілей і завдань, так і моменту проведення фінансового контролю, об'єкта, мети і задач контролю. Всі вони конкретизуються в різних відомчих документах, що регламентують проведення контролю (методиках, правилах, інструкціях тощо).

Серед основних методів державного фінансового контролю можна виділити: спостереження, обстеження, облік, аудит, фінансова-економічна експертиза, перевірка та ревізія.

Перевірка – метод державного фінансового контролю, пов'язаний із одноразовим (згідно встановлених законодавством термінів) обстеженням і вивченням окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта, спосіб документального викриття незаконного та нецільового використання коштів, у тому числі бюджетних, і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань, інших порушень чинного законодавства.

Також перевірка визначається як дослідження, вивчення окремих сфер адміністративно-фінансової діяльності об'єкта інспекції та його посадових осіб щодо видачі нормативних, адміністративних, інших актів, відомчих документів та операцій, щодо направлення, отримання, використання коштів державного бюджету.

Перевірка є способом документального викриття незаконного та нецільового використання коштів і матеріальних цінностей. А ревізія – це метод документального контролю фінансової діяльності об'єкта перевірки та його посадових осіб, який передбачає комплексне, системне, повне та об'єктивне вивчення первинних документів з отримання та використання за цільовим призначенням коштів державного бюджету [65, с. 46].

Таким чином, ревізія визнається як метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку й звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. Основні завдання ревізії - виявити економічні та фінансові порушення, зловживання, безгосподарне управління, крадіжки; встановити причини та умови, які сприяли їм знайти винних; вживати заходів щодо відшкодування шкоди, розробляти заходи щодо усунення недоліків та порушень та притягнення до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які вчинили правопорушення.

Перевірка – це одноразова контрольна дія, обстеження і вивчення

окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформлюються довідкою або доповідною запискою. Ці два методи є основними при проведенні контрольних дій Державною аудиторською службою в Україні [66, с. 142].

Обстеження, як і перевірка, також охоплює окремі сторони діяльності підприємств, установ, організацій, але на відміну від перевірки проводиться по значно ширшому колу показників та здебільшого здійснюється у процесі попереднього контролю.

Також полягає у вивченні конкретних напрямів фінансової діяльності суб'єкта контролю. Зокрема, здійснюють діагностику фінансового стану господарюючих суб'єктів, виявляють перспективи їх розвитку, необхідність реорганізації чи переорієнтації виробництва, а також досліджують звітність, проводять первинний аналіз дотримання фінансового законодавства, оцінюють відповідність його діяльності статутним документам. У разі виявлення в процесі обстеження якихось негативних результатів орган контролю приймає рішення про проведення перевірки або ревізії [67, с. 84].

Облік є досить специфічним фінансово-контрольним методом, сфера застосування якого обмежується переважно діяльністю органів контролю при здійсненні реєстрації суб'єктів контролю (наприклад, платників податків) чи в інших випадках, визначених чинним законодавством. Облік не обмежується суто реєстраційною роботою, а передбачає також аналітику і створення інформаційної бази.

Спостереження (моніторинг) - метод фінансового контролю, який має на меті загальне ознайомлення із станом фінансової діяльності бюджетних підприємств, установ та організацій. Тобто це загальне відстеження фінансової діяльності контрольованого суб'єкта, яке є пасивним та безконтактним фінансовим контролем.

Фінансова-економічна експертиза - метод контролю, який передбачає вивчення та оцінку законів та інших нормативно-правових актів, фінансово-економічних показників, підготовку обґрунтованих висновків та пропозицій

щодо рішень об'єкта експертного дослідження. До компетенції Рахункової палати віднесено здійснення експертно-аналітичної діяльності. Зокрема Рахункова палата зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і робити висновки щодо законів та інших нормативно-правових актів.

Аудит - це незалежна перевірка аудиторськими фірмами стану бухгалтерського обліку, фінансової звітності та балансів, яка проводиться з метою підтвердження достовірності показників звітності відповідно до чинного законодавства [68, с. 135].

Таким чином, фінансовий контроль - це сукупність видів, форм і методів перевірки законності та доцільності фінансових операцій та реалізації на цій основі цілей фінансової політики, спрямованих на попередження порушень, запобігання прийняттю необґрунтованих рішень.

2.3. Напрями підвищення ефективності та шляхи вдосконалення законодавства про державний фінансовий контроль

Однією з головних проблем діючої системи фінансового контролю є недосконалість і суперечливість чинного законодавства, а також те, що формування й розвиток фінансового контролю відбувається за відсутності комплексної законодавчої бази, яка б впорядкувала основні питання його організації і здійснення.

Тому питання розвитку державного фінансового контролю могло б бути вирішене шляхом ухвалення базового Закону "Про державний фінансовий контроль в Україні", який унормував би всі питання в частині повноважень, координації, підпорядкованості контрольних органів та принципів їх діяльності.

Слід відзначити, до Верховної Ради України неодноразово вносилися законопроекти з питань державного фінансового контролю. Зокрема, у 2002

році були розроблені законопроекти: "Про систему державного фінансового контролю в Україні" № 1131 від 3 червня 2002 р. (народного депутата Ю.А. Кармазіна) та "Про фінансовий контроль" №11311 від 30 серпня 2002 р. (народного депутата А.К. Кінаха). Крім того, у 2008 р. був розроблений законопроект № 2020 від 08 лютого 2008 р. "Про державний фінансовий контроль" народного депутата В.І. Коновалюка. Особливу значимість цієї проблематики підтверджує той факт, що вже декілька разів були спроби упорядкувати систему державного фінансового контролю [69, с. 140].

З огляду на це ми приєднуємось до думки всіх вищезазначених ініціаторів законопроектів щодо необхідності прийняття єдиного базового закону «Про державний фінансовий контроль», у якому повинні бути передбачені й чітко визначені поняття державного фінансового контролю та його функціональне призначення; єдині принципи державного фінансового контролю; систему органів державного фінансового контролю, їх функції, сфера діяльності та порядок взаємодії; форми та методи державного фінансового контролю, порядок здійснення контрольних заходів, механізми оскарження дій контролюючих органів та їхніх посадових осіб.

На нашу думку цей закон може стати головним правовим актом, що буде своєрідною основоположною ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю, на чому неодноразово наголошували і правники, й економісти. Тому прийняття цього закону запровадить формування комплексної системи законних і підзаконних нормативно-правових актів державного фінансового контролю та матиме велике значення для розв'язання правових колізій, усунення суперечностей чинного законодавства, спорів за участю органів державного фінансового контролю.

Також зазначений закон має стати основоположним для розробки та прийняття комплексу підзаконних актів, інструктивних, регламентуючих документів, сучасних методологічних розробок, а також створення відповідних організаційних заходів щодо їх реалізації, що й створить правову

основу для формування цілісної системи правового регулювання фінансового контролю в Україні. Без належних механізмів реалізації законів не лише буде гальмуватися їх реальна реалізація, але існує ймовірність того, що все залишиться лише на папері [70, с. 36].

Таким чином, всі вони будуть становитимуть основу державного фінансового контролю, формувати відповідний нормативно-правовий механізм, забезпечувати саму можливість формування та функціонування системи державного фінансового контролю.

Концепція розвитку державного фінансового контролю повинна бути документом обов'язкового виконання, який визначається нормами права. Наприклад, Виговська Н.Г. наголошує, що процедура формування правового забезпечення державного фінансового контролю має передбачати створення шестирівневої системи нормативно-правових актів, представлених Концепцією розвитку системи фінансового контролю в Україні, Концепцією розвитку системи державного фінансового контролю, Законом України "Про державний фінансовий контроль", професійними стандартами та Етичним кодексом державного фінансового контролю, роз'ясненнями до стандартів, внутрішніми документами органів державного фінансового контролю [71, с. 10].

Шевченко Н. В. на підставі дослідження нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності існуючої системи державного фінансового контролю в Україні визначила перелік основних проблем за кожною з цих складових:

- неупорядкованість нормативно-правової бази та ієрархії розподілу функцій і повноважень суб'єктів контролю;
- низька фінансова культура об'єктів контролю, незначні розміри відшкодування завданих державі збитків, нерациональна структура видів державного фінансового контролю - в Україні 5 % контрольних заходів входять до групи заходів попереднього контролю, 10 % - поточного, 85 % - наступного;

- низький рівень персональної відповідальності суб'єктів та об'єктів контролю [72, с. 9].

Також серйозною проблемою є відсутність правових норм, що визначають відповідальність за невиконання рекомендацій і приписів суб'єктів державного фінансового контролю, ненадання інформації на їх запити, надання неповної чи недостовірної інформації, а також за відмову від допуску на об'єкт, що перевіряється, без належної підстави [73, с. 201].

Таким чином, у галузі нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю та правозастосовчої практики в Україні існують певні проблеми, що вимагають глибоких теоретичних досліджень з цього питання та застосування конкретних заходів для його вдосконалення.

По-перше, поняття “єдина система державного фінансового контролю” не регулюється жодним національним законодавством, а тому діяльність численних регулюючих органів залишається некоординованою належним чином, що призводить до дублювання їхніх функцій.

По-друге, відсутній базовий закон України про державний фінансовий контроль, який би однозначно регулював сутність державного фінансового контролю, його функціональне призначення, принципи організації, об'єкти та суб'єкти, предмет і методи, форми його здійснення.

По-третє, статус вищого органу фінансового контролю не закріплений законодавчо, сфера діяльності різних контролюючих органів не розмежована.

По-четверте, норми чинного законодавства та нормативних актів у сфері державного фінансового контролю іноді не узгоджуються [74, с. 256].

Внаслідок безсистемності в нормативному полі України спостерігається розбалансована система контролюючих органів та дублювання їх обов'язків. Зокрема, нині в Україні державний фінансовий контроль здійснюється численними органами, непов'язаними між собою. Більшість функцій і повноважень у сфері державного фінансового контролю дублюються зовнішніми та внутрішніми органами й структурними підрозділами державного фінансового контролю. Відсутній чіткий, законодавчо

встановлений розподіл повноважень контролюючих органів, а також не визначено повною мірою механізми взаємодії та координації дій органів контролю між собою, з іншими органами публічної влади та громадськістю. Відсутні єдині підходи до структурної організації суб'єктів контролю.

Поряд із цим необхідно констатувати той факт, що в законодавстві України відсутнє положення щодо відповідальності посадових осіб контролюючих органів, унаслідок чого упереджене, непрофесійне та неетичне виконання своїх повноважень посадовими особами органів державного фінансового контролю не є предметом відповідальності, до них застосовується презумція невинності, що створює підґрунтя для зловживань і корупційних дій із їхнього боку.

Тому найважливішою умовою підвищення ефективності фінансового контролю є відкритість та прозорість діяльності органів публічної влади, зокрема, шляхом забезпечення доступу до інформації про діяльність органів влади як на стадії планування, так і на стадії виконання [75, с. 89].

Також реформування системи фінансового контролю не може бути ефективним без належної підготовки кадрів уповноважених на фінансовий контроль органів влади, що повинно здійснюватись шляхом розробки навчальних програм і програм сертифікації працівників за міжнародними зразками, проведення науково-практичних заходів за участю представників органів публічної влади й громадськості.

Таким чином, ми пропонуємо ряд пропозицій, спрямовані на вдосконалення всієї системи державного фінансового контролю:

По-перше, на сьогодні назріла необхідність законодавчого визначення й закріплення форм і методів фінансового контролю. У зв'язку із цим представляється необхідність прийняття закону, в якому потрібно зазначити чітко визначення таких понять, як "форми", "методи" державного фінансового контролю. Доцільно також зафіксувати положення, що державний фінансовий контроль проводиться різноманітними методами, під якими розуміють прийоми, способи та засоби його здійснення. Закріпити чіткий перелік

методів, порядок їх призначення, проведення, перелічити органи, що мають право на їх проведення та права й обов'язки органів, що перевіряють. Також було б доречно зафіксувати положення про форми державного фінансового контролю, під якими розуміють способи конкретного вираження і організацій контрольних дій, що залежить від часу здійснення. Тому потрібно зазначити чіткий розподіл форм фінансового контролю, законодавче закріпити їх визначення, а також час здійснення, мету та завдання проведення. Правова основа цих понять допоможе під час проведення контрольних заходів уповноваженими органами виконавчої влади уникати дублювання, налагоджувати зв'язки, а отже – підвищувати ефективність державного фінансового контролю.

По-друге, доцільно було б розробити та законодавче закріпити чітку організаційну структуру органів державного фінансового контролю, встановити ієрархію контрольних органів, для цього Рахунковій палаті необхідно надати конституційний статус вищого органу фінансового контролю із законодавчим визначенням в Законі України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII [77] та у системі органів державного фінансового контролю, а також поширити повноваження вищого органу на всю сферу державних фінансів [76, с. 78].

По-третє, одним із найбільш важливих напрямів підвищення ефективності державного фінансового контролю в сучасних умовах є розмежування повноважень і функцій органів законодавчої та виконавчої влади та визначити детальні компетенції контрольних органів і поряд із цим їх координацію й взаємодію між собою. Саме взаємодія є необхідною умовою належного здійснення державного фінансового контролю, оскільки всі контрольні органи мають спільну мету - захист та охорона інтересів держави, діють на підставі однакових принципів. Метою взаємодії є оптимізація контрольних заходів, що позитивно впливатиме на функціонування об'єкта перевірки, а також забезпечення фінансової дисципліни.

По-четверте, варто розмежувати функції і повноваження між

суб'єктами, які здійснюють: зовнішній фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, виконують специфічні функції внутрішнього фінансового контролю. При цьому має дотримуватися функціональна, організаційна, фінансова незалежність органів контролю та їх посадових осіб. Також розробити основи координації діяльності органів контролю з метою виключення дублювання та забезпечення єдиної системи державного фінансового контролю на всіх рівнях державної влади.

По-п'яте, здійснення державного фінансового контролю має бути спрямоване на збереження державою свого соціального призначення. Ігнорування цих вимог веде до зловживань, корупції в процесі перерозподілу власності, управління фінансовими потоками. Важливою гарантією збереження соціальної спрямованості фінансової політики держави в процесі здійснення фінансової діяльності є законодавче закріплення принципів її реалізації, включаючи посилення фінансового контролю. Аналізуючи принципи побудови державного фінансового контролю в зарубіжних країнах, можна зробити висновок про те, що принципи, викладені в Лімській декларації, поки не знайшли повною мірою відбиття в українському законодавстві [78, с. 186].

Отже, реалізація зазначених заходів дасть змогу, на наш погляд, створити відповідний механізм державного фінансового контролю й захисту від протиправних порушень. Також дозволить регламентувати порядок взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю між собою виходячи з принципів координації їх діяльності вищим органом державного фінансового контролю на засадах, що визначені Лімською декларацією керівних принципів контролю. Таким чином, це надає перевести державний фінансовий контроль на якісно високий рівень, сприятиме подальшому розвитку та підвищенню результативності діяльності контрольних органів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

З вище викладеного дослідження можна дійти наступних висновків:

1. Одним із елементів правової держави, основні засади побудови якої закладені в Конституції України, виступає державний контроль, складовою частиною якого є державний фінансовий контроль. Таким чином, державний фінансовий контроль визначається як: 1) цілеспрямована діяльність органів державної влади, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході мобілізації, розподілу та використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин; 2) спостереження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин у порівнянні із заданими показниками, своєчасності виявлення необґрунтованих відхилень від встановлених вимог та їх необхідного врахування відповідно до положень чинного законодавства.

Підґрунтям ефективного здійснення державного фінансового контролю є сукупність базових принципів його реалізації. Доцільно виділити наступні принципи організації та здійснення державного фінансового контролю – принцип незалежності, принцип законності, принцип системності, принцип неупередженості (об'єктивності), принцип гласності, принцип оперативності, принцип конфіденційності, принцип компетентності, принцип дотримання професійної етики. Також вважаємо за необхідне, до системи принципів державного фінансового контролю віднести і принцип науковості. Цей принцип передбачає встановлення причиново-наслідкових зв'язків явищ, процесів, подій, включення в засоби фінансового контролю науково перевірених знань та інноваційних технологій, які відповідають сучасному рівню розвитку науки.

2. Функції фінансового контролю є проявом його сутності у практичному застосуванні. Таким чином, функції державного фінансового

контролю розкривають сукупність економіко-правових взаємовідносин між суб'єктами контролю з приводу здійснення контрольних заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів. Аналіз поглядів науковців щодо розуміння функцій фінансового контролю дав змогу здійснити їх систематизацію. Науковці виділяють наступні функції державного фінансового контролю: пошукова, мобілізуюча, інформаційна, аналітична, управлінська, попереджувальна, організаційна, стабілізуюча, правоохоронна, комунікаційна та етична.

У наукових працях вітчизняних і зарубіжних авторів також багато уваги приділено видам державного фінансового контролю. Класифікація державного фінансового контролю за видами має важливе значення для визначення повноважень його суб'єктів і попередження зайвого дублювання в їх діяльності.

Вчені розрізняють такі основні види державного фінансового контролю, що класифікуються за такими ознаками: залежно від суб'єктів, що здійснюють державний фінансовий контроль – державний (загальнодержавний, відомчий), муніципальний та незалежний контроль; залежно від сфери фінансової діяльності на – бюджетний, податковий, валютний, банківський, страховий та інший контроль; за інформаційним забезпеченням поділяють на – документальний та фактичний; залежно від часу проведення – попередній, поточний та наступний контроль; залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта та об'єкта – на зовнішній та внутрішній; за формами проведення поділяють на – обов'язковий та ініціативний контроль; тощо.

3. Можна виділити основні хронологічні етапи розвитку фінансового контролю:

давні часи (до н.е.) - облік та перевірка наявних ресурсів, продуктів, товарів, матеріальних цінностей; розкриття збитків; зароджується та розвивається державний контроль;

I–V ст. - досягнутий рівень обліку та перевірки тимчасово забутий.

IX–XIII ст. - відродження та розвиток контролю, державного рахівництва. Введення інвентарного опису, системи касових операцій, поява інституту контролерів;

XIV–XVIII ст. - трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Засобами контролю виступають рахунки бухгалтерського обліку та баланс. Прийняття спеціальних законів та норм стосовно обліку та рахування;

XIX–XXI ст. - контроль виступає як одна з наукових дисциплін. Відбувається диференціація та розвиток окремих напрямків досліджень.

4. Одними з основних умов повноцінної організації державного фінансового контролю є наявність його повноважних суб'єктів, чітка регламентація та координація їхньої діяльності. Система органів державного фінансового контролю поділяється на дві підсистеми – загальні та спеціальні органи.

До загальних суб'єктів фінансового контролю відноситься: Верховна Рада України; Президент України; Кабінет Міністрів України. До органів державного фінансового контролю спеціальної компетенції відносяться: Рахункова палата України, яка згідно зі ст. 98 Конституції України, здійснює контроль за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України та діє на основі відповідного закону.

Також до спеціальної підсистеми органів державного управління фінансами в Україні також входить Міністерство фінансів України – це центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який здійснює формування і забезпечення у межах повноважень реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю, контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства тощо.

Державна казначейська служба України (Казначейство), яка є

центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Основними завданнями якої є: реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

До державних органів, що здійснюють управління фінансами, належать також Державна податкова служба України, яка реалізує державну податкову політику та державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Державний контроль за банківською та кредитною системами здійснює Національний банк України. Основна функція центрального банку держави - забезпечення стабільності національної грошової одиниці, а також він визначає та проводить грошово-кредитну політику; регулює діяльність платіжних систем та систем розрахунків в Україні, визначає порядок і форми платежів, у тому числі між банками тощо.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку є державним колегіальним органом, підпорядкованим Президенту України, підзвітним Верховній Раді України та здійснює державне регулювання ринку цінних паперів. Також здійснює державне регулювання та контроль у сфері спільного

інвестування; контролює відповідно до законодавства системи ціноутворення на ринку цінних паперів; здійснює у межах компетенції державне регулювання та контроль у сфері накопичувального пенсійного забезпечення тощо.

5. Вчені виділяють форми державного фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій: попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Мета попереднього контролю полягає в попередженні та профілактиці можливих фінансових порушень. Поточний контроль забезпечує аналіз тих показників, які використовуються для порівняння та аналізу результатів у процесі виконання запланованих робіт. Наступний контроль базується на нормах, які дозволяють оцінити кінцевий результат діяльності організації, і на його основі вдосконалити планування, отримати інформацію про типові помилки.

Методи фінансового контролю визначаються як конкретні способи (прийоми), що застосовуються під час здійснення контрольних функцій. До методів державного фінансового контролю належить: перевірка, ревізія, спостереження, аудит, облік, фінансова-економічна експертиза, обстеження.

6. Ми вважаємо доцільно запропонувати ряд пропозицій, які спрямовані на вдосконалення всієї системи державного фінансового контролю:

По-перше, питання вдосконалення державного фінансового контролю могло б бути вирішене шляхом прийняття базового Закону «Про державний фінансовий контроль», який би однозначно регулював сутність державного фінансового контролю, його функціональне призначення, принципи організації, об'єкти та суб'єкти, предмет і методи, форми його здійснення.

По-друге, на сьогодні назріла необхідність законодавчого визначення й закріплення форм і методів фінансового контролю. У зв'язку із цим також представляється необхідність прийняття базового закону, в якому потрібно зазначити чітко визначення таких понять, як "форми" та "методи" державного фінансового контролю. Закріпити чіткий перелік методів та форм, порядок їх призначення, проведення, перелічити органи, що мають право на їх

проведення та права й обов'язки органів, що перевіряють.

По-третє, доцільно було б розробити та законодавче визначити в базовом Законі «Про державний фінансовий контроль» чітку організаційну структуру органів державного фінансового контролю, встановити їх ієрархію, при цьому надати Рахунковій палаті конституційний статус вищого органу фінансового контролю із законодавчим визначенням в Законі України «Про Рахункову палату» та в системі органів державного фінансового контролю, а також зазначити розмежування повноважень і функцій органів законодавчої та виконавчої влади та визначити детальні компетенції контрольних органів і поряд із цим їх координацію й взаємодію між собою.

По-четверте, реформування системи фінансового контролю не може бути ефективним без належної підготовки кадрів уповноважених на фінансовий контроль органів влади, що повинно здійснюватись шляхом розробки навчальних програм і програм сертифікації працівників за міжнародними зразками, проведення науково-практичних заходів за участю представників органів публічної влади й громадськості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лисяк Л. В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. Економічний вісник університету. 2015. Вип. 26(1). С. 201-206.
2. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. Юрінком Інтер. Київ. 2008. 504 с.
3. Битяка Ю.П., Гаращука В.М., Зуй В.В. Адміністративне право: підручник. Нац. юрид. акад. України. Харків : Право, 2016. 624 с.
4. Кочерин Е. А. Основы государственного управленческого контроля. М.: Информ.издат. дом „Филин”, 2010. 160 с.
5. Кузьменко О. В. Адміністративний процес у парадигмі права: автореф. дис. д-ра юрид. наук: 12.00.07. Теорія управління, адміністративне право і процес, фінансове право. Київ, 2006. 404 с.
6. Дікань Л., Голуб Ю., Синюгина Н. Державний аудит: навчальний посібник. Київ, 2011. 503 с.
7. Руденко І., Лаврова О. Етичні аспекти обліку і аудиту. Фінансовий простір. 2013. № 2 (10). С. 113-120
8. Воронова Л.К. Фінансове право України: підручник. К.: Прецедент. Моя книга, 2017. 448 с.
9. Фокша Л.В. Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю в сучасних умовах. Право і суспільство. 2014. № 2(6). С. 104-108
10. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: підручник. Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна: Харків, 2017. 228 с.
11. Лімська декларація керівних принципів контролю: декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (ЮТ08АІ) від 01.10.77. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001.
12. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
13. Чернадчук В. Д. , Агафонова Н. А., Курило В. І. Фінансове право:

навчальний посібник, колектив авторів. Під заг.ред. д.ю.н., професора В. І. Курила. Умань, 2017. 236 с.

14. Нагребельний В. П., Чернадчук В. Д., Сухонос В. В. Фінансове право України: загальна частина, навчальний посібник. За заг. ред. члена-кореспондента АПрН України В. П. Нагребельного. Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. 320 с.

15. Большакова, О. Ю., Кравченко Г. О. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. Фінансовий контроль. 2004. № 2. С. 22-28.

16. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: навчальний посібник. Одеса. 2013. С. 276.

17. Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави: Указ Президента України від 8 листопада 2019 р. №837/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/837/2019>.

18. Про затвердження Положення про Офіс фінансового контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2020 р. №184-2020-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-п>.

19. Деякі питання органів фінансового контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2020 р. №388-2020-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/388-2020-п>.

20. Сучасний словник – мінімум іншомовних слів. Видавництво довіра. Київ. 2002. С. 445

21. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю: підручник для студ. вищ. навч. закл. К.: МАУП. 2004. 440 с.

22. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. дис. д-ра екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 435 с.

23. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Київ. 2009. 424 с.

24. Монтеске Ш. О духе законов или об отношениях, в которых

законы должны находиться к устройству каждого правления и нравам, климату, религии, торговли т.д. СПб.: изд. Л. Ф. Пантелеева. 1900. С. 274
URL: https://www.civisbook.ru/files/File/Monteskye_O%20dukhe.pdf.

25. Аристотель. Политика Аристотель: пер. Жебелев С.А., 1911. Издател. Юрайт: Москва, 2019. 297 с.

26. Гулько В.В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні в контексті євроінтеграційних процесів: дис. канд. екон. наук: 08.00.08. Київ, 2012. С. 210

27. Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. МаК.: Київ, 2013. 278 с.

28. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки. Фінанси України. 2002. №7. С. 51–58.

29. Мамишев А.В. Виникнення і розвиток механізмів контролю в ретроспективі. Фінансовий контроль. 2001. № 4 С. 47

30. Вербило Є.Ф., Левандовський О.О., Суліковський Н.М. Державна контрольно-ревізійна служба України: сторінки історії Київ: Дія, 2001. 221 с.

31. Романів М.В. Становлення та розвиток державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01. Київ. 2000. с. 211.

32. Андреев П.П. Еволюція державного внутрішнього фінансового контролю в Україні: вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». 2013. Вип. 8(149). С. 5-8.

33. Про органи Державної аудиторської служби України. Загальні положення. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132924>.

34. Бариніна М.В. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елемент аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародним стандартами. Фінансовий контроль. 2008. №4. С. 19-23.

35. Кантаєва О.В., Бондар О.В., Колесник О.Л. Проблеми розвитку внутрішнього фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення.

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжнар. зб. наук. праць. 2012. №2. С. 470-474.

36. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 9 грудня 2010 року. №1085. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

37. Михальчишина Л.Г., Чухась О.С. Внутрішній аудит в центральних органах виконавчої влади: становлення, досягнення, проблеми: збір. наук. праць ВНАУ Серія «Економічні науки». 2013. № 1(76). С. 85-98.

38. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-2005-р.

39. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Закон від 16 вересня 2014 року. №1678-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>.

40. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>.

41. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п>.

42. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017р. № 142-р.

43. О. М. Бандурки, О. П. Гетманець Фінансове право: підруч. вид. друге, допов. і переробл. Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків. 2015. С. 500.

44. Конституція України: Закон України від від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

45. М.Г. Волощук, Т.О. Карабін, М.В. Менджул Фінансове право: підруч. ДВНЗ “Ужгородський національний університет”. Ужгород. 2017. 244 с.
46. Нагайчук В.В. Державний фінансовий контроль. Практикум: навч. посіб. Вінниця. 2015. С. 192.
47. Фукс Н.А., Уложенко В.Н. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів: статус та повноваження. Юридичний науковий електронний журнал. КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. Київ. 2015. № 6. С. 161-164.
48. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п>.
49. Табенська Ю.В. Державна аудиторська служба України як центральний орган державного фінансового контролю. Гроші, фінанси і кредит. 2017. № 22. С. 187-190
50. Никитченко Н.В. Забезпечення законності у сфері здійснення фінансового контролю. Фінансове право. 2013. № 2. С. 32-35.
51. Організаційно-правові засади діяльності Державної аудиторської служби України . Правові горизонти. Суми. 2018. № 11. С. 37-43.
52. Богданюк І. В. Державна фінансова інспекція України як елемент системи контролю. Митна справа. 2014. № 3(2). С. 130-134.
53. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п>.
54. Про Національний банк України: Закон України від 20 травня 1999 року №679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14>.
55. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку: Указ Президента України про положення від 23 листопада 2011 року №1063/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>.

56. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення функцій із державного регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12 вересня 2019 року № 79-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-20/ed20200428>.

57. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 22. С. 103–108.

58. Бутинець Ф. Ф., Бондар В.П., Виговська Н.Г. Контроль і ревізія: підруч. 4-е вид., допов. і переробл. Житомир : ПП Рута, 2006. 560 с.

59. Дрозд І. К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. 304 с.

60. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. Запоріжжя : КПУ, 2008. 152 с.

61. Осовська Г. В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник. К. : Кондор, 2007. 358 с.

62. Дейнеко Є. В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні: автореф. канд. екон. наук: 08.00.08. Харків, 2014. 233 с.

63. Хомутенко А. В. Державний контроль ефективності управління державними фінансами України. Економіка та держава. 2020. № 2. С. 48-56.

64. Русін В.М., Шулюк Б.С. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні: навч. посібн. Тернопіль. 2018. 214 с.

65. Кінащук Л.Л. Методи фінансового контролю: теоретико-методологічний аналіз. Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія «Право». Випуск 1. 2015. ч.2 . с. 44-50

66. Шторинець Н.В., Кускова В.Г. Об'єктивні передумови та основні характеристики фінансового контролю. Науковий вісник УНУ. 2017. Вип. 2. ч. 2. 140-143 с.

67. Гурковська К.А, Мороз О.Б , Назар Ю.С., Сукмановська Л.М. Фінансове право України: навч. посібник. Львів. 2016. 308 с.

68. Гончаренко М. В. Напрями розвитку системи зовнішнього державного фінансового контролю в умовах реформи децентралізації. Теорія та практика державного управління. 2019. Вип. 2. С. 135-142.
69. Виховець Ю.А. Пріоритетні удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні. Вісник СНУ ім. Володимира Даля. № 16 (205). 2013. 139-144 с.
70. Романів Є.М., Долбнєва Д.В. Необхідність та напрями удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення. Економічні науки. № 2/1 (19). 2016. 35-38 с.
71. Виговська Н. Г. Розвиток системи фінансового контролю в Україні. Економіка і регіон. 2011. № 2. С. 9-14.
72. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.00.08 гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. 21 с.
73. Кінащук Л. Л. Аналіз діючого механізму аудиторського фінансового контролю в Україні та напрями його вдосконалення. Наше право. 2013. № 3. С. 201-206
74. Даценко Г. В. Вдосконалення складових елементів державного фінансового контролю в Україні. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 2. С. 254-257.
75. Злобіна А. І. Потенціал державного фінансового контролю в Україні. Соціальна економіка. 2019. Вип. 58. С. 88-94.
76. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю України. Економічний часопис-XXI. 2014. № 1-2(1). С. 78-81.
77. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
78. Ярмач І. М. Поняття принципів фінансового контролю. Європейські перспективи. 2013. № 11. С. 184-191.