

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЕКТ)

на тему:

Правове регулювання державного фінансового контролю

Студентки 2 курсу, 5мз групи,
спеціальності 081 «Право»,
освітньої програми «Фінансове право»

Поліщук Альона
Владиславівна

Науковий керівник
д.ю.н., професор

Гуржій Тарас
Олександрович

Гарант освітньої програми
д.ю.н., професор

Запотоцька Олена
Василівна

Київ 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.	6
1.1. Природа та сутність державного фінансового контролю.	6
1.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю	17
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.	29
2.1. Організаційні засади побудови системи державного фінансового контролю	29
2.2. Правове регулювання державного фінансового контролю	39
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	54

ВСТУП

Актуальність теми. Постійне збільшення масштабів фінансової діяльності публічної влади та ускладнення фінансово-економічних зв'язків обумовлює актуалізацію питань регулювання економіки, адміністрування публічних коштів, боротьби з фінансовими правопорушеннями. Одночасно постає необхідність посилення контролю за використанням і збереженням публічних фінансових ресурсів, правильністю бюджетних розрахунків і зобов'язань, належним використанням публічних коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Від дієвості такого контролю напряду залежить рівень законності та фінансової дисципліни в системі публічних фінансів, та, в кінцевому підсумку, – ефективність фінансово-економічної діяльності публічної влади.

На сьогодні розбудова дієвої та ефективної системи фінансового контролю в державному секторі, яка базувалася б на основоположних принципах та кращих практиках ЄС, є вкрай важливим кроком у процесі впровадження реформи управління державними фінансами. Тому доцільно зосередити увагу на вирішенні ряду проблемних питань, які стримують або мають негативний вплив на розвиток системи фінансового контролю в країні. Зокрема, першочергово необхідно провести моніторинг реальної можливості забезпечення здійснення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів на центральному, регіональному і місцевому рівні відповідними державними органами, що здійснюють такий контроль та ідентифікувати проблеми законодавчого і організаційно-управлінського характеру у зазначеній сфері.

Вирішенню цих проблем присвятили свої праці такі вітчизняні вчені як: А.І.Берлач, Л.В.Дікань, М.В.Ковалів, М.П.Кучерявенко, С.І.Лучковська, О.А.Петрик, В.Ф.Піхоцький, А.Г.Чубенко, А.В.Хмельков та інші. Разом з тим, стрімкий розвиток публічно-фінансової сфери, постійне оновлення

законодавства, розбудова публічної адміністрації актуалізували широкий комплекс питань, які потребують невідкладного вирішення. Це неможливо зробити на основі існуючих наукових напрацювань, більшість яких не враховує специфіку новел правового та організаційного забезпечення державного фінансового контролю.

Все зазначене вище свідчить про актуальність обраної теми, а також про необхідність її комплексного дослідження в рамках випускної кваліфікаційної роботи.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу вітчизняних і зарубіжних наукових джерел, а також чинного законодавства та сучасної управлінської практики виробити пропозиції, спрямовані на вдосконалення організаційно-правових засад державного контролю в сфері публічних фінансів.

Мета дослідження обумовила постановку таких **завдань**:

- природу, сутність і роль державного контролю в сфері публічних фінансів;
- узагальнити зарубіжний досвід організації та здійснення державного аудиту;
- окреслити систему суб'єктів державного фінансового контролю та розкрити організаційні засади їх діяльності;
- охарактеризувати сучасний стан правового регулювання державного фінансового контролю;
- систематизувати форми державного фінансового контролю;
- розробити рекомендації та пропозиції, спрямовані на вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини в сфері нагромадження та використання публічних коштів.

Предмет дослідження – правові засади державного фінансового контролю.

Методи дослідження. У ході роботи було використано комплексне поєднання загальних і спеціальних методів наукового пізнання, що дозволило всебічно розглянути предмет дослідження, висвітлити актуальні проблеми державного фінансового контролю, визначити способи їх вирішення. Порівняльний метод покладено в основу вивчення зарубіжної практики державного аудиту;. Метод абстрагування дозволив відійти від другорядних властивостей предмета дослідження та зосередити увагу на його ключових аспектах. Метод дедукції сприяв узагальненню інформації про функціонування та розвиток державного фінансового контролю в Україні. Індуктивний метод дозволив висвітлити загальні проблеми державного фінансового контролю на прикладі реалізації його окремих форм. За допомогою метода аналізу узагальнено стан правового регулювання державного фінансового контролю. Формально-логічний метод використаний обґрунтуванні змін до законодавства про державний фінансовий контроль.

Практична цінність одержаних результатів. полягає в тому, що вони можуть бути корисними: – при розробці концепції реформування інституційної системи державного фінансового контролю; – для вдосконалення законодавства України про державний фінансовий контроль; – в ході наукових досліджень з питань правового та організаційного забезпечення державного контролю в сфері публічних фінансів.

Структура та обсяг роботи. Структура випускної кваліфікаційної роботи підпорядкована меті й завданням дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, двох розділів, чотирьох підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 59 сторінок, з яких – 52 сторінки основного тексту. Список використаних джерел включає 71 найменування.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.

1.1. Природа та сутність державного фінансового контролю.

Сучасний етап соціально-економічного розвитку України, який характеризується утвердженням ринкових відносин, потребує підвищення ролі держави в системі управління економікою, посилення боротьби з корупцією та правопорушеннями в економічній сфері. Водночас, прагнення до постійного вдосконалення процесу державного управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій. Найважливішою в цьому відношенні є створена система фінансово-економічного контролю, яка має забезпечити рівновагу та збалансованість при функціонуванні суспільства. Держава не може ефективно функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя [1, с. 44].

Фінансово-економічна нестабільність останніх років сприяла поглибленню економічної рецесії, що спонукало до загострення кризи державних фінансів та формування значного бюджетного дефіциту. Відтак, в умовах гострого дефіциту державних фінансових ресурсів вдосконалення управління ними та забезпечення ефективного і раціонального їх використання є надзвичайно актуальним питанням для України. У зв'язку з цим об'єктивно набирає ваги контроль в системі державного управління та необхідність розробки наукових основ державного фінансового

контролю і незалежного аудиту за рухом фінансових ресурсів та управлінської діяльності держави у цій сфері.

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, положень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності суб'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, позитивної практики роботи. Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів з різними формами власності.

Контроль у широкому розумінні, це процес, який пов'язаний із забезпеченням відповідності функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [2, с. 35]. Контроль є самостійною функцією (етапом) управління і особливим видом діяльності, якій притаманна цільова спрямованість, конкретний зміст та способи її здійснення.

У загальному вигляді контроль це одна із функцій управління у вигляді моніторингу процесу функціонування об'єкта управління з метою оцінювання обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень від цих рішень та здійснення коригуючих дій.

Однак у визначенні сутності контролю серед учених немає єдиної думки. Різні науковці визначають його порізно: як засіб, чинник, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, зворотний зв'язок, умова, регулятор, гарант, явище, інститут, метод, правомочність, атрибут і т.

д.

Найбільш прискіпливо і фундаментально, на нашу думку, контроль як логічне поняття досліджене у монографії В. Шевчука. Автор з'ясував походження терміну «контроль» з етимологічної точки зору і виявив, що цей термін «має латинське походження, утворене шляхом сполучення слів: *rola*, яке означає згорток паперу із записами, документ, *contra*, тобто протиставлення, яке висувається проти тверджень, що містяться в цьому документі. Отже, термін «controla» слід тлумачити як порівняння (зіставлення чи протиставлення) кількох тверджень» [3, с. 11].

Водночас Б. Усач знаходить походження цього терміну з французького «*controle*», що означає «список, який ведеться у двох примірниках», і пояснює його зміст як «повторне повернення до раніше розглянутого питання, ... перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності» [4, с. 55].

Аналізуючи поняття «контроль», потрібно звернутися до тлумачень, які пропонують юридичні словники та енциклопедії. У зазначених літературних джерелах контроль пояснюється як систематична перевірка виконання законів, директив, постанов і указів або як державні чи громадські заходи з нагляду, перевірки, обліку діяльності, поведінки фізичних і юридичних осіб, тобто контроль є перевіркою з метою забезпечення достовірності і законності визначених дій та процесом відслідковування фактичного виконання планів.

Контроль, це загальна функція управління, що відповідає за нагляд та перевірку відповідності функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів їх виконання, виявлення допущених відхилень від відповідних нормативних документів (законів, стандартів, наказів) і принципів організації та регулювання діяльності, н

а яку спрямована перевірка [5, с. 29].

Таким чином, забезпечення законності та дисципліни в публічному управлінні досягається в процесі повсякденної діяльності державних органів і знаходить своє зовнішнє відображення в припиненні порушень законів і дисципліни; застосуванні заходів з ліквідації причин і умов, які їх породжують; відновленні порушених прав і законних інтересів громадян, громадських організацій; покарання осіб, винних у порушенні законності та дисципліни; у створенні атмосфери неминучості покарання за порушення вимог законності та дисципліни; у вихованні працівників апарату управління в дусі суворого дотримання державної дисципліни. Цим забезпечується суворе дотримання законності кожною ланкою державного управління, кожним його працівником з метою організації їх чіткої роботи, підтримання державної дисципліни, а також охорони та захисту прав і законних інтересів громадян у повсякденній діяльності апарату управління [6, с. 35].

Система заходів щодо формування, збереження та використання державних фінансових ресурсів, майна та інших активів, грошовокредитна політика та стратегія управління державними зобов'язаннями має бути предметом дослідження для критичного оцінювання ефективності державного управління як в цілому, так і окремих господарських одиниць.

Виходячи з того, що контроль неодмінна складова управлінського процесу, без якої управління не відбувається, він забезпечує зворотний зв'язок у процесі, дає інформацію про його стан досліджуваного явища чи процесу, дозволяє усувати і попереджувати порушення. Контроль не є самоціллю, не існує сам по собі, не може здійснюватися хаотично, довільно, безпредметно.

З іншого боку, контроль не зовсім звичайна функція управління, самостійне суспільне явище, яке використовується для спостереження з

а тим, як здійснюється на конкретному рівні сам процес управління. Тому в певних випадках він виступає як щось існуюче самостійно, як прояв якогось суспільного договору, в силу якого виникають і діють влада, держава, інші органи управління, створювані людським суспільством з метою власної самоорганізації, упорядкування і ранжирування відносин [7, с. 9].

Отже, контроль є однією з функцій управління і представляє собою систему спостереження за діями керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінських рішень.

Особливе місце в системі контролю посідає державний контроль, тобто контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта зі сторони держави. За своєю суттю державний контроль це перевірка державою того, як державні службовці виконують покладені на них обов'язки, як функціонує державна служба в цілому [8, с. 25].

Державний контроль має глибокі історичні корені у всьому світі. В усіх демократичних країнах здавна склалися і досить успішно взаємодіють системи бюджетнофінансового, адміністративного та державного контролю, функціонує розгалужена мережа контролюючих органів. Залежно від специфіки форм державного устрою та управління, національних традицій вони будуються порізно [9, с. 35]. Проте їх організація та діяльність у зарубіжних країнах так чи інакше базується на загальних принципах, вироблених багаторічним міжнародним досвідом.

З метою поширення зазначеного досвіду, а також уніфікації форм і методів державного контролю в 1953 р. була створена Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). У Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятою даною організацією, говориться, що організація контролю є обов'язковим елементом управління державними фінансовими засобами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль не са

моціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в ряді випадків притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або зменшення таких порушень у майбутньому. Крім того, Декларація визначає загальні принципи функціонування контролюючих органів, їх взаємовідносини з парламентом і урядом, права, повноваження, методи роботи [10, с. 23].

Основне завдання системи державного контролю полягає у підвищенні ефективної діяльності органів державної влади щодо захисту інтересів держави та її громадян шляхом посилення відповідальності цих органів та їх посадових осіб за виконання покладених на них обов'язків. Такий контроль за своєю сутністю може і повинен здійснюватися від імені держави спеціальними органами контролю, не пов'язаними будь-якими іншими функціями.

Реалізація внутрішніх і зовнішніх функцій держави неможлива без використання фінансових ресурсів, які акумулюються в централізованих і децентралізованих грошових фондах і створюють фінансову основу для існування самої держави [11, с. 35].

Зміст фінансової діяльності держави розкривається на окремих стадіях формування та використання державних коштів, які визначаються особливостями її здійснення: а) на стадії формування бюджетних фондів; б) на стадії їх розподілу; в) на стадії їх використання по регіонах і галузях національної економіки; г) на стадії контролю за рухом бюджетних коштів. Слід зазначити, що якщо перші три стадії руху бюджетних коштів і фінансової діяльності слідує одна за одною, то для контролю характерна певна подвійність: поперше, він має наскрізний х

арактер і здійснюється на кожній стадії руху грошових коштів; по-друге, виступає як підсумковий етап у русі фінансових ресурсів держави. Отже, контроль завжди має функціональне призначення і виникає на кожній стадії управлінського процесу. Охоплюючи різні сфери громадського життя, державний контроль поділяється, відповідно, на окремі види, ключове місце серед яких, на нашу думку, об'єктивно займає державний фінансовий контроль. Справді, будьяка діяльність держави потребує використання державних ресурсів, результатом чого стають певні економічні результати та наслідки. Здійснення адекватного контролю проектів рішень та зазначених результатів є неодмінною умовою прийняття ефективних управлінських рішень на будьякому рівні державної влади [12, с. 45]. Державний фінансовий контроль (ДФК) при цьому є одним із найважливіших видів контролю, який здійснює держава [13, с. 5].

Державний фінансовий контроль є однією з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин [14, с. 45]. Він може розглядатися і як самостійна функція управління економічним розвитком, і як функція контролю за фінансовими ресурсами на макро і мікрорівнях. За допомогою використання фінансових важелів впливу на перебіг різноманітних соціально-економічних процесів, їх кількісні та якісні показники фінансовий контроль може реалізовувати самостійну функцію регулювання соціально-економічних процесів та змінювати у заданому напрямі розвиток всієї економічної системи держави [15, с. 4].

Розглянемо різноманітні погляди на сутність державного фінансового контролю, подані у вітчизняній науковій літературі. Зокрема, на думку О.Д. Василика фінансовий контроль це функція управління, спец

ифічна діяльність, що реалізується через систему спостереження і перевірки законності і ефективності процесів створення і використання грошових доходів і грошових фондів з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку економіки [16, с. 25]. Разом з тим зауважимо, що однією з функцій фінансів є контрольна функція, яка є об'єктивно існуючою виходячи з того, що фінанси є категорією об'єктивною. Окремі автори наголошують на тому, що фінансовий контроль є результатом практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньої властивої їм риси, тобто можливості виступати засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу. Водночас, при об'єктивності контрольної функції фінансів, фінансовий контроль є суб'єктивним явищем, адже його покликані виконувати органи управління, наділені такими повноваженнями.

Л. Овсянников зазначає, що «Державний фінансовий контроль це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові і інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів» [17, с. 6].

Державний фінансовий контроль, на думку О. Грачової, це «діяльність уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян» [18, с. 56].

На думку Є. Калюги, державний фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із провідних її важливого значення в розширеному відтворенні [19, с. 7].

С. Шохін вважає, що під державним фінансовоекономічним контролем варто розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду надієних контрольними функціями державних та суспільних органів за фінансово господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивної оцінки законності й доцільності господарських і фінансових операцій та виявлення резервів доходів державного бюджету і позабюджетних фондів [20, с. 55].

На думку Ю. Данилевського та М. Голованя «Державний фінансовий контроль це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України» [21, с. 8].

Цікаве, і, як на наш погляд, вичерпне визначення фінансового контролю пропонує І. Стефанюк: «Фінансовий контроль це система актиєвних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будьякого об'єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконалення управління економікою».

Таким чином, аналіз наукової літератури з питань визначення сутності державного фінансового контролю засвідчує, що його розглядають як:

- а) функцію державного управління;
- б) діяльність органів державної влади і управління;
- в) реалізацію права держави захищати свої фінансові інтереси [22, с.14].

Метою державного фінансового контролю в ринковій економіці є сприяння зростанню та розвитку різноманітних секторів і галузей економіки завдяки здійсненню спостереження за досягненням цільових орієнтирів та перевірці дотримання обмежувальних параметрів фінансовоекономічного розвитку національного господарства на мікро та макроекономічних рівнях [23, с. 88].

Державний фінансовий контроль реалізується за допомогою створеної державою системи органів державного фінансового контролю. Ця система представляє собою елемент загальної структури контролюючих органів держави і разом з тим виступає як найважливіша частина того фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику [24, с. 84].

Різноманіття відносин, суб'єктом яких виступає держава, обумовлює широку сферу діяльності державного фінансового контролю. Це бюджетний, податковий, грошовокредитний, валютний, митний і інші види фінансового контролю, здійснюваного державними органами в межах своєї компетенції [25, с. 77]. Зокрема, державний фінансовий контроль урегульована фінансово правовими нормами діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі і використанні фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, с

уб'єктів господарювання та громадян [26, с. 89].

Нині в Україні не вирішено проблему створення цілісної системи державного фінансового контролю. Мають місце невизначеність правого поля діяльності державних контролюючих органів, дублювання функцій і повноважень, паралелізм в роботі, відсутність узгодженої взаємодії та спеціалізації при проведенні перевірок та виконанні покладених повноважень [27, с.115].

Потрібно підкреслити, що в суспільстві, побудованому на демократичних принципах, зокрема, на принципі розподілу влади, діяльність державного фінансового контролю охоплює не тільки потреби органів виконавчої влади у фінансовому контролі, але і потреби контролю суспільства за діяльністю самої виконавчої влади, перш за все в матеріальній сфері.

Зовнішній фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади є важливим чинником захисту суспільства, оскільки допомагає забезпечити її відповідальність перед суспільством.

В Україні органом зовнішнього державного фінансового контролю є Рахункова палата, яка створена і діє від імені Верховної Ради України. Запровадження контролю є невід'ємною складовою управління державними фінансами, яка забезпечує відповідальний і підзвітний характер цього управління.

Для демократичного суспільства важливі всі ланки організації державного фінансового контролю зовнішній та внутрішній.

Перелік задач, які вирішують органи державного фінансового контролю, вельми різноманітний. Ця обставина зумовлює розмежування місця, ролі, завдань та функцій органів державного фінансового контролю відповідно до встановлених Конституцією та законодавством України розмежування компетенції законодавчої та виконавчої влади.

Державний фінансовий контроль, як складова частина державного

управління, виник з появою приватної власності, класів, товарногрошових відносин і держави, тобто за рабовласницького ладу. За рабовласницького способу виробництва, заснованого на експлуатації безпосередніх працівників, фінансовий контроль мав характер авторитарної влади, грубого деспотизму і підкорення. З розвитком товарногрошових відносин, з появою податків та формуванням фонду державних фінансів державний фінансовий контроль набирав нових рис і якості [28, с.152].

За нових умов господарювання з ускладненням фінансової системи країни державний фінансовий контроль набув нового змісту, який обумовлюється новими взаємовідносинами між суб'єктами фінансової системи, та характеризується виникненням нових форм контролю.

Таким чином, державний фінансовий контроль з усіма його складовими у практичному аспекті слід розглядати як багатоаспектну систему у спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будьякому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу. Для повноти і цілісності він повинен доповнюватися контролем за використанням державної власності.

1.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю

Проблема ефективності державного управління фінансами та здійснення фінансового контролю є надзвичайно важливою для кожної держави. Особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвинутої держави займає вищий орган контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ), що виділяється своїм незалежним статусом, найширшим спе

ктом підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності.

Інститут ВОКДФ є атрибутом демократичної держави, а відповідне законодавче забезпечення його правового статусу свідченням існування (розвитку) правової держави з ефективною системою державного управління.

Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах, відповідно до покладених завдань, здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоча й не проводять аудиту політико-економічних актів, проте оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки [29, с. 101].

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб. Аудит доходів проводиться в ході фінансовоекономічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо [30, с. 48]. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо [31, с. 56].

Завдання цієї системи полягає у виявленні відхилень від чинних законів, стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління ресурсами, у вжитті заходів,

які б запобігали повторенню цих порушень у майбутньому [32, с. 74].

Власник (а в даному випадку власником є держава), з метою реалізації покладених на нього зобов'язань щодо управління власністю, зобов'язаний здійснювати фінансовий контроль та аудит об'єктів права власності: майна і фінансових ресурсів.

До того ж, в умовах формування ринкових відносин, держава змінює характер своєї діяльності у соціальному та економічному секторах, що вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту [33, с. 70].

У ст. 1 Лімської декларації, Міжнародної організації, яка діє під егідою ООН і об'єднує незалежні, аналогічні Рахунковій палаті України, органи фінансового контролю, сказано: «Організація контролю є основним елементом управління суспільними фінансовими коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством».

Згідно зі ст. 5 цієї Декларації «Існування вищого органу фінансового контролю і необхідний рівень його незалежності повинні бути закладені в Конституції, деталі можуть бути визначені відповідними законами».

Рахункова палата України, відповідаючи зазначеним міжнародним стандартам, є незалежним конституційним органом, який здійснює фінансовий контроль за активним і законним витрачанням державних коштів. Що і було підтверджено прийняттям її восени 1998 року в (INTO SAI), а в 2000 році – і в (EUROSAI) [34, с. 144].

Особливого значення в діяльності Рахункової палати набуває аудит управління діяльності в державному секторі. Його слід спрямовувати в першу чергу на виявлення результативності й ефективності використання державних фінансових, трудових й інших ресурсів і державної власності, а також на підтвердження їх використання у відповідності

до чинних правових норм та інших регулятивних рішень [35, с. 88].

Розглянемо основні етапи розвитку органів контрольноревізійної роботи в зарубіжних країнах.

На початку другої половини ХХ ст. у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного фінансового аудиту, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес проводиться раз на три роки. Результати роботи оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з Державного фінансового аудиту та на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org).

Регіональні робочі групи (INTOSAI) здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Нині, законодавство іноземних держав, а особливо країн ЄС має тенденцію до уніфікації. Тому з метою визначення єдиних загальних принципів, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які склалися в окремих державах протягом сторіч, у жовтні 1977 року на Конгресі ВОКДФ (INTOSAI) у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошен

о первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема: особливості організації контролю як елементу управління; сфера застосування контролю; принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо [36, с. 252].

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю [37, с. 76], до яких належать: 1) інституційна незалежність; 2) фінансова незалежність; 3) персональна незалежність аудиторів-контролерів; 4) власна відповідальність за програму перевірок; 5) достатність повноважень на отримання інформації; 6) право на вжиття заходів.

Ці принципи мають загальний характер і можуть бути прийнятими в будь-якій демократичній правовій державі оскільки є не політичними, а такими, що мають на меті визначити гарантії забезпечення ефективності фінансового контролю як для інформаційного відображення реального стану ведення фінансових справ для держави, так і для здійснення контролю в середині самої держави, тобто перевірку всіх державних органів та установ, що здійснюють функції державної влади [38, с. 115].

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контролюючих установ.

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості контрольноревізійної роботи у різних країнах, слід наголосити на різних підходах до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління. Один із таких підходів визначає, що організаційною схемою контрольноревізійної роботи є виділення двох рівнів ієрархії :

- на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;
- на другому рівні державні контрольноревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [39, с. 17].

В узагальненому вигляді рівні організації контролю можна визначити так:

- 1) рахункові трибунали (суди) нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);
- 2) рахункові (контрольні) палати органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансовобюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);
- 3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу [40, с.56].

Організаційна схема державного контролю зарубіжних країн також передбачає наявність в галузевих міністерствах власних ревізійних органів, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі певного відомства. Зокрема, у Німеччині контрольноревізійні підрозділи відповідних федеральних структур ви

конують внутрішні ревізії за погодженням із федеральною рахунковою палатою.

Крім цього законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури (Адміністративно бюджетне управління при Президентові США, Аудиторська комісія Велик обританії, Національне ревізійне управління Швеції), місією яких є виконання фінансово економічної контрольної функції уряду. У більшості країн верховні органи контролю мають право доступу до всього масиву інформації й документів, що стосуються виконання обов'язків. До того ж, об'єкти контролю не можуть відмовляти органам аудиту у задоволенні їхніх законних вимог. Водночас окремі рахункові відомства не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені вбудьякому разі передавати матеріали про виявлені зло вживання до прокуратури та інших компетентних органів.

При цьому законодавство низки країн уповноважує рахункові відомства перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина).

Проте, як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності. Наприклад, президент і віцепрезидент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років. Державний контролер

Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально на два строки.

Незважаючи на розбіжності у підходах до визначення категорій в

організації державного контролю зарубіжних країн, усі автори об'єктивно вказують на наявність диверсифікації їхніх типів з огляду на владні повноваження, статус та функціональну незалежність [41, с. 67].

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контролюючих установ є закріплені конституціями підзвітність парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях і планування й виконання аудиту. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо.

У політичному й професійному плані ступінь автономності рахункового відомства характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів контрольного органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства.

Висока ефективність бюджетнофінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині –

12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у Мексиці – 8; у Туреччині – 7; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років.

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності.

Так, президент і віцепрезидент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років.

ів.

Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально на два строки. Звільнення з посади державного контролера раніше від встановленого терміну можливе тільки за рішенням 2/3 голосів депутатів парламенту.

Федеральний рахунковий суд Бразилії складається з двох палат по чотири міністри (судді) в кожній, які затверджуються на посаді сенатом, у тому 6 міністрів за поданням голови сенату, а 4 міністри – за поданням президента республіки. Президент відомства обирається з і складу міністрів терміном на один рік [42, с. 111].

Рахункова палата Франції одна з організаційно найскладніших структур, де керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єрпрезидент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єррадвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістрів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудиторі). Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності державного контролю. Важливою гарантією цього є те, що видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьому допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців.

Особливо слід зазначити, що уникнення упередженості в роботі та інших суб'єктивних чинників досягається шляхом забезпечення високого рівня оплати праці аудиторів [43, с. 90]. Близько третини бюджету

Національного управління аудиту Великобританії прями видатки на оплату персоналу. В Туреччині оплата праці професійного персоналу Рахункової палати вдвічі перевищує зарплату адміністративного персоналу.

Ще одним елементом діяльності ВОФК є те, що обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо [44, с. 144].

Для організаційної структури центрального апарату верховного контрольного органу характерні поділ на департаменти або за галузевим принципом (Німеччина), або за згрупованими напрямками (Данія). Важливим у процесі удосконалення структури зарубіжних рахункових відомств є утворення та поступова автономізація департаментів, відділів і груп аудиту адміністративної діяльності.

Нині досвід багатої арабської країни Бахрейн є зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу державного фінансового контролю. Професійними складниками організаційної структури органу державного аудиту цієї країни є секції:

- 1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно – регулювальних документів);
- 2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз дося

гнення об'єктом контролю поставленої мети);

3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем [45, с. 9].

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю.

Функціонування бюджетних відносин будьякої країни з огляду на обмеженість фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію соціальних програм, потребує підвищення ефективності державного фінансового контролю. Ринкові умови спричинили ускладнення фінансових аспектів у діяльності держави, тому що до задоволення суспільних потреб активно залучаються комерційні структури, для обслуговування державних коштів використовуються інфраструктури банків та інших фінансово-кредитних установ, держава виступила на ринку як власник майна та виробник товарів і послуг. Крім того, численні факти безгосподарної діяльності, перетворення багатства державного у багатство приватне, створення умов господарювання із заздальгідь встановленою метою банкрутства бюджетного підприємства, існування схем незаконного обігу державних коштів, щоб уникнути сплати податків до бюджету, тощо доводять необхідність запровадження нових методів дослідження цільового використання бюджетних коштів [46, с. 118].

Очевидним є те, що сьогодні аудит ефективності є перспективним видом контролю як у сфері підприємництва, так й у системі державного фінансового контролю, тому що будьякий власник майна, чи то держава або приватний інвестор, має об'єктивну потребу в інформації щодо того, наскільки ефективно здійснюється управління його активами [47, с. 105]. З його використанням здійснюється зовнішній державний контроль управління державними фінансами, за підсумками проведення якого формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень

, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів [48, с. 91]. Як свідчить світовий досвід, застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності органів виконавчої влади, а також керованості й «прозорості» державного сектору економіки.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.

2.1. Організаційні засади побудови системи державного фінансового контролю

На сьогоднішньому етапі державотворення світова практика свідчить, що ефективний державний фінансовий контроль це найважливіша умова існування сильної держави та важливий фактор державного будівництва. Тому закономірно, що процеси щодо зміцнення державності, які відбуваються останніми роками, об'єктивно пов'язані з необхідністю підвищення ролі в цьому контексті всіх видів фінансового контролю, особливо державного [49, с. 64].

Необхідним є формування такої системи, яка могла б реагувати на чисельні проблеми ринкової економіки та державної фінансової політики й охоплювала б усі рівні економіки, була би цілісною, побудованою на єдиних методологічних і організаційних засадах. Нині здійснюється, з урахуванням накопиченого теоретичного та практичного досвіду, формування системи державного фінансового контролю, підвищення його дієвості й ефективності. Актуальність цієї проблеми полягає ще й в тому, що її вирішення сприятиме успіху адміністративної реформи, яка проводитиметься в державі. Крім цього, створення чіткої системи державного фінансового контролю, визначення місця та ролі органів державного фінансового контролю в єдиній його системі, загальних принципів і механізмів їх організації та функціонування має забезпечити уніфікацію і узгодженість контролю державних фінансів.

Формування єдиної системи державного фінансового контролю, на наш погляд, неможливе без урахування як діючої нормативно-правової бази, так і напрацьованих пропозицій щодо: формування та з

міцнення незалежного фінансового контролю, правових основ його здійснення, структури й організації; формування єдиної системи державного фінансового контролю у відповідності до мети її створення; законодавчого визнання Рахункової палати України вищим органом державного фінансового контролю з наданням повноважень координаційного центру в системі органів фінансового контролю; розмежування повноважень органів державного фінансового контролю при проведенні контрольно-ревізійної та експертноаналітичної діяльності; вдосконалення і координації діяльності контролюючих органів у єдиній системі державного фінансового контролю [50, с. 156].

У загальному вигляді ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Держаудитслужби, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Така побудова та класифікація вітчизняної системи фінансового контролю забезпечить створення надійної платформи для її ефективного розвитку, зокрема розвитку правового поля, унормування понятійного апарату, уніфікацію чітких і прозорих правил діяльності органів контролю, удосконалення механізму співпраці та обміну інформацією між ними, ідентифікацію статусу і місії кожного з них, а також сприятиме максимальному наближенню до міжнародних стандартів та кращої практики ЄС. Адже основною метою їх діяльності є забезпечення здійсненн

я ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів.

Розвиток органів Держаудитслужби та Рахункової палати, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних (місцевих) ресурсів, на сьогодні є важливим та одним із пріоритетних завдань країни в умовах євроінтеграції. Тому значної уваги потребують питання налагодження плідної та конструктивної співпраці між ними, зокрема щодо планування та проведення контрольних заходів, модернізації їх методологічного та нормативно-правового забезпечення, підвищення довіри громадян до результатів їх контрольних заходів тощо. В Україні наявність схожих повноважень в органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади у різних сферах контролю, вважається негативною практикою. Тоді як у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового контролю, зокрема Королівстві Нідерланди, Сполучених Штатах Америки, наявність подібних або практично однакових повноважень в органів фінансового контролю, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості і результативності контролю, а також є стимулом для ефективної взаємодії таких органів.

Україна починаючи з 2005 року перебуває у процесі впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю. З 2017 року формування політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Міністерство фінансів України. Для досягнення цілей, визначених у частині третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур і механізму внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжн

ародним стандартам і кращим практикам ЄС та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у розумінні міжнародної практики на даний час здійснюються відповідні заходи. Водно час прогрес на сьогодні недостатній.

Практика свідчить, що така ситуація склалася через неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності та підзвітності, а керівники різних рівнів не повною мірою усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності державного внутрішнього фінансового контролю. Іншою проблемою є незабезпечення окремими підрозділами проведення внутрішнього аудиту в тих установах, де він хоча б створений, ефективного виконання своїх функцій як інструменту з налагодження керівником ефективною системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням бюджетного законодавства (що засвідчують також зростаючі щорічно обсяги фінансових порушень, виявлених за результатами діяльності органів Держаудитслужби та Рахункової палати).

Одночасно з розбудовою державного внутрішнього фінансового контролю у країні проводиться ряд інших реформ в усіх сферах. Особливої уваги заслуговує питання реформування системи управління державними фінансами, зокрема таких її складових частин і компонентів, як міжбюджетні відносини та фіскальна децентралізація, підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики (застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) та забезпечення ефективного виконання бюджету, позаяк їх розвиток та реалізація може супроводжуватися імовірністю виникнення об'єктивних та суб'єктивних ризиків:

поперше, фіскальна децентралізація передбачає передачу органам місцевого самоврядування значних повноважень і фіскальних інструмен

тів для нарощування ресурсної бази бюджетів територіальних громад. Водночас цей процес через об'єктивні та суб'єктивні причини супроводжується підвищеним ризиком імовірних помилок, порушень і зловживань у фінансовій сфері та відповідно масштабними втратами бюджетних ресурсів, непрозорістю і неефективністю управління місцевими ресурсами;

подруге, формальний підхід під час планування бюджетів за прогнаноцільовим методом, недотримання загальної бюджетної дисципліни, допущення імовірних помилок, порушень і зловживань під час виконання бюджетів потребує зміни фокусу фінансового контролю. Адже відтепер ефективність і результативність використання бюджетних коштів повинні досліджуватися з позиції виміру соціально-економічних наслідків від діяльності розпорядника бюджетних коштів та його управлінських рішень, зокрема рівня досягнення поставлених перед ним цілей, ефективності виконання завдань у відповідній сфері, досягнення соціальних орієнтирів, очікуваних результатів тощо.

Вирішення зазначених та інших проблемних питань, що можуть поставати у процесі впровадження реформ у країні та запобігання ризикам імовірних порушень і зловживань, вимагають від Уряду ефективного реагування та невідворотних змін у підходах до функціонування системи державного фінансового контролю шляхом подальшого розвитку Держаудитслужби, реформування системи державного фінансового контролю та його інструментів, зокрема модернізації та розвитку державного фінансового аудиту, його видів і форм; удосконалення інспектування шляхом спрямування його на забезпечення реальної боротьби з проявами фінансового шахрайства; розвитку моніторингу та перевірки публічних закупівель. Оскільки успішне проведення реформи системи державного фінансового контролю прямо пов'язано з ефективністю роботи органів Держаудитслужби.

Адже на сучасному етапі розвитку фінансового контролю в країні саме Держаудитслужба по суті є дієвим інструментом Уряду, що має основу для забезпечення здійснення якісного контролю за законністю та ефективністю (результативністю, ефективністю та економністю) управління і використання державних (місцевих) ресурсів та діяльності відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання [51, с. 136].

Важливими аспектами подальшого розвитку Держаудитслужби та реформування системи державного фінансового контролю є розв'язання таких основних проблем:

недосконалість нормативноправового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю;

брак законодавчої бази та методології для проведення органами Держаудитслужби різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, ІТаудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Держаудитслужби; недосконалість методології запроваджених видів аудиту (виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності суб'єктів господарювання), її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері, низька спроможність залучення міжнародної технічної допомоги;

недостатній рівень переорієнтування інспектування на значні фінансові порушення та проведення ревізій винятково на основі ризиків через розпорошеність зусиль на проведення більшою мірою дріб'язкових заходів за зверненням правоохоронних органів;

відсутність співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF));

недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби, що не сприяє якійсь взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин;

обмеженість заходів впливу органів Держаудитслужби на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог органів Держаудитслужби;

низька спроможність розпорядників бюджетних коштів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю через недостатній рівень усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

обмеженість доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність в окремих випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, брак ефективної взаємодії органів контролю між собою;

низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами Держаудитслужби через недостатність відповідного кадрового та фінансового ресурсу;

необхідність докорінної зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресу-

рсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій;

потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напруги та результати діяльності органів Держаудитслужби, зокрема фокусування на висвітленні інформації про конкретну користь для людей - платників податків.

Комплексне розв'язання окреслених проблем можливе за умови вжиття на державному рівні заходів, спрямованих на реформування та підвищення ефективності державного фінансового контролю.

З урахуванням вищенаведеного, виникає необхідність упорядкування складових державного фінансового контролю у певну, чітко вивірену систему, закріплення цієї системи в законодавчих і інших нормативних актах, а це, в свою чергу, ставить питання про необхідність визначення концептуальних підходів до побудови єдиної системи державного фінансового контролю [52, с. 46].

На думку Голованя М.М., стрижнем концепції створення єдиної системи державного фінансового контролю має стати розподіл останнього на парламентський та урядовий [53, с. 134]. Але, на наш погляд, це дуже спрощений підхід до формування концепції, який не в повній мірі розкриває суть системи державного фінансового контролю.

Заслуговує на увагу думка В. Симоненка, О. Барановського, П. Петренка, що “концепція покликана визначити чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, за законністю використання бюджетних коштів та ефективністю розпорядження державною власністю з обов'язковим встановленням основних принципів і механізмів забезпечення належної взаємодії між усіма органами, які здійснюють державний фінансовий контроль [54, с. 122]”.

Виходячи з цього, державний фінансовий контроль повинен передбачати і забезпечувати виконання наступних завдань: організацію та здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей державного та місцевих бюджетів; оцінку обґрунтованості дохідних і витратних статей державного бюджету та державних цільових фондів; оцінку ефективності і доцільності витрачання державних коштів; забезпечення дотримання правил здійснення операцій з валютою та валютними цінностями; попередження правопорушень у фінансовій сфері; забезпечення фінансової безпеки держави; контроль за виконанням міжнародних фінансових зобов'язань держави, станом державного боргу; контроль за дотриманням бюджетного, податкового, митного, валютного законодавства; оцінку ефективності діяльності головних розпорядників бюджетних коштів щодо використання державних коштів; аналіз виявлених відхилень від установлених показників державного бюджету і підготовку пропозицій, що спрямовані на їх усунення; фінансову експертизу проектів законів, що передбачають витрати бюджетних коштів чи впливають на формування та використання цих коштів тощо.

Крім цього, необхідно здійснити чіткий розподіл державного фінансового контролю на внутрішній і зовнішній, визначення їхніх цілей та завдань, функцій, повноважень, що дозволить сформувати цілісну систему державного фінансового контролю. З урахуванням цього, єдина система державного фінансового контролю не повинна мати багаторівневу співвідпорядкованість й ієрархічну замкнутість. З метою недопущення дублювання при здійсненні контролю за законністю надходження та витрачання державних коштів, необхідно методологічно обґрунтовано розмежувати основні контрольні функції відповідних органів державного фінансового контролю.

Особливу увагу має бути приділено визначенню статусу Рахункової палати України з урахуванням положень Лімської декларації керівни

х принципів аудиту. При цьому її функції та сфера діяльності мають концептуально відрізнятися від завдань інших державних органів фінансового контролю. Окрім того, важливою сферою діяльності Рахункової палати України має стати попередній фінансовий контроль усіх найбільш важливих законодавчих актів з питань економіки, фінансів, фінансової безпеки держави.

Важливим для вирішення є питання розробки методології та правової бази державного фінансового контролю. Нині в законодавстві фактично відсутня чітка термінологічна визначеність таких понять, як неекономне, незаконне, неефективне використання бюджетних коштів, неефективне розпорядження державною власністю або несвоєчасне, неповне фінансування. Логічним є законодавчо чітко прописати ці поняття, визначити, які з них і в яких випадках повинні застосовуватися, при цьому вони мають бути єдині на всіх рівнях управління.

Отже, подальша розбудова системи державного фінансового контролю потребує вирішення на загальнодержавному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної методологічної, нормативно-правової бази державного фінансового контролю, його сучасного інформаційного та матеріально-технічного забезпечення.

Єдина система державного фінансового контролю може бути дієвою та ефективною тільки за умови, що на всіх рівнях управління економікою будуть діяти спеціальні контролюючі органи, що здатні не тільки кваліфіковано здійснювати контрольні заходи, а й об'єднати навколо себе інші органи, що мають контрольні повноваження, і забезпечити необхідний розподіл завдань і співпрацю між ними. Тобто, ефективність та дієвість єдиної системи державного фінансового контролю залежить від успішного вирішення питання щодо побудови її організаційної структури, яка повинна бути оптимальною для теперішнього розвитку держави та достатньо мобільною для подальшої її модифікації.

На практиці, єдина система державного фінансового контролю має органічно поєднувати державний зовнішній і внутрішній контроль, що забезпечить координацію діяльності всіх контролюючих органів, сприятиме вдосконаленню правового забезпечення та методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності [55, с. 56].

Досить важливим питанням побудови організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю є її інформаційне та програмне забезпечення. На сьогодні в Україні відсутній єдиний інформаційний центр органів державного фінансового контролю та має місце організаційна розпорошеність наявних інформаційних ресурсів в цих органах; невідповідність складу та наповнення інформаційних ресурсів сучасним вимогам до організації роботи контролюючих органів; відсутність єдиної системи класифікації та кодування інформації; відсутність нормативно-правового забезпечення; методологічна неузгодженість процесів обміну інформацією [56, с. 77].

На заваді створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між органами державного фінансового контролю та іншими органами виконавчої влади стало використання ними різних, неадаптованих один до одного програмних продуктів і наявність міжвідомчого бар'єру щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях. Враховуючи все вищезазначене, вважаємо за доцільне створення єдиної державної інформаційноаналітичної системи державного фінансового контролю, як складової організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю.

2.2. Правове регулювання державного фінансового контролю

Своєрідність державних фінансів перехідного періоду, їх глибока внутрішня суперечливість, незавершеність процесів переходу від економ

іки одного типу до економіки зовсім іншого типу проявляються у державному фінансовому контролі. Це зумовлено його об'єктивною роллю в реалізації державної фінансової політики, його складністю і всеохоплюючим характером. Різними своїми сторонами державний фінансовий контроль так чи інакше зачіпає інтереси практично кожного громадянина і всіх без винятку юридичних осіб [57, с. 89].

Державний фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами. Водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена складністю самих фінансів. Так само, як фінанси є основою суспільної діяльності в будь-якій сфері і водночас відображають її матеріальну результативність, так і державний фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, з допомогою якого зримо проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно для початку здійснення діяльності в будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності [58, с. 177].

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка була прийнята в жовтні 1977 року на IX конгресі (INTOSAI) міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, що діє під егідою ООН і об'єднує Незалежні державні органи фінансового контролю 174 країн світу, у місті Ліма (Лімська декларація).

У декларації йдеться про компіляцію та систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою базовий, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме: монократичну та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль дос

яг в окремих регіонах [59, с. 221]. Хоча Лімська декларація, з точки зору міжнародного права, не має обов'язкового характеру, не можна не дооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах [60, с. 90].

Принципи фінансового контролю зафіксовано в Лімській декларації керівних принципів контролю. Це, зокрема, такі принципи:

незалежність фінансового контролю як невід'ємного атрибуту демократії та обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами за конодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю;

визначення необхідності здійснення попереднього контролю та контролю за фактичними плодами;

наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю;

гласність і відкритість органів контролю з обов'язковою вимогою дотримання комерційної чи іншої таємниці що захищається законом [61, с. 201];

У Лімській декларації зазначається, що контроль державних фінансів не є самоціллю, він виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дозволило б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [62, с. 112].

Крім цього у Декларації мова йшла не про розробку нових напрямків контролю, а про компіляцію і систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою основний, принциповий документ, що враховує різні системи фі

нансового контролю (а саме монократичну та колегіальну), розходження в місці фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах. Хоча Лімська Декларація з погляду міжнародного права не має обов'язкового характеру, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах. Декларація визнана мірилом ефективності фінансового контролю і тому вона була взята за основу в порівняльному дослідженні [63, с. 223].

Не зважаючи на те, що впродовж останніх років Україна зробила чимало важливих кроків, спрямованих на імплементацію стандартів фінансового контролю, розроблених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейською організацією вищих органів аудиту (EUROSAI), Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА) та Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), цей процес наразі далекий від свого завершення. Зокрема, в законодавстві України досі не знайшли відображення директиви (INTOSAI) щодо: створення вищого органу в системі державного фінансового контролю та конституційного визначення його статусу; наділення такого органу правом законодавчої ініціативи; налагодження координації суб'єктів державного фінансового контролю; створення механізмів перевірки закордонних державних організацій (сьогодні аудит проводиться лише в дипломатичних установах України); проведення аудиту законності (відповідності) для державного сектора економіки; створення незалежної системи контролю виконання рекомендацій Рахункової палати тощо.

Конституція України відіграє важливу роль в організації фінансового контролю, яка визначає повноваження у сфері фінансового контролю Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати тощо. Розглядаючи конституційні норми, особливу увагу слід приділити наступним положенням:

у статтях 13, 41, 116 Конституції України закріплені принципові положення, що стосуються відносин власності в нашій країні;

стаття 67 передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом;

відповідно до статті 85 контроль за виконанням державного бюджету України здійснює Верховна Рада України;

статтею 85 також передбачено здійснення контролю Верховною Радою за діяльністю Кабінету Міністрів України [64].

відповідно до статті 98 контроль за надходженням та використанням коштів державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата;

Кабінет Міністрів України забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України державного бюджету України;

територіальні громади села, селища, міста безпосередньо, або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, яке є в комунальній власності, затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання, здійснюють контроль за їх діяльністю (ст. 143).

На цих конституційних положеннях ґрунтуються всі інші акти національного законодавства про державний фінансовий контроль. Основними з них є такі.

Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, а саме: завдання державного фінансового контролю, правовий статус його суб'єктів, основні форми і методи його здійснення та правовий захист службових осіб органів державного фінансового контролю [65].

Закон України “Про Рахункову палату” окреслює діяльність Рахункової палати та гарантії її незалежності; регламентує заходи держави

ого зовнішнього фінансового контролю (аудиту); закріплює повноваження Рахункової палати та права її членів; визначає особливості здійснення окремих видів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); регламентує структуру, порядок формування та організаційні засади діяльності Рахункової палати, правовий статус її членів та посадових осіб її апарату; упорядковує відносини Рахункової палати з іншими державними органами; встановлює правила аудиту Рахункової палати [66].

Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” регулює відносини в сфері провадження аудиторської діяльності в Україні та визначає: систему суб’єктів аудиторської діяльності, їх права та обов’язки; загальні умови надання аудиторських послуг; основи професійної етики аудиторів; правила атестації аудиторів; статус, порядок створення, фінансування та організації роботи Аудиторської палати України; професійні стандарти аудиту; організацію суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [67].

Постанова Кабінету Міністрів України від 3.02.2016р. № 43 “Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України” регламентує засади діяльності Держаудитслужби як центрального органу виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Ця Постанова покладає на Держаудитслужбу завдання, функції і повноваження щодо здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективності, законності, цільовості, результативності використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [68].

Разом з тим доводиться констатувати, що, попри наявність різних джерел правового регулювання, система державного фінансового контр

оло України функціонує за відсутності базового закону, який би визначав ключові поняття у цій сфері, чітко розподіляв завдання, функції і повноваження між відповідними органами, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність і незалежність відповідних уповноважених осіб [69, с. 114]. Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” визначає статус лише одного з суб'єктів такого контролю Державної аудиторської служби України центрального органу виконавчої влади, уповноваженого на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Діяльність усіх інших суб'єктів регламентується великим масивом розрізнених нормативноправових актів, яким властива погана узгодженість, наявність численних колізій і дублювань.

Недосконале правове забезпечення істотно звужує межі державного фінансового контролю. Зокрема, відсутнім є законодавче поле для зовнішнього аудиту фінансової діяльності Державної аудиторської служби України. У свою чергу, відсутність необхідних правових механізмів унеможливує проведення органами Державної аудиторської служби України аудиту коштів і грантів ЄС, аудиту державних (регіональних) програм, аудиту інвестиційних проектів, аудиту стану системи внутрішнього контролю та ряду інших аспектів державної діяльності, пов'язаної з накопиченням та використанням публічних коштів [70, с. 117].

На наш погляд, одним з головних напрямів розвитку державного фінансового контролю в Україні має стати максимально чітка регламентація кола його об'єктів та взаємовідносин контролюючих структур (особливу увагу слід приділити відносинам щодо зовнішнього аудиту їх діяльності).

Не зважаючи на те, що за організаційною формою національна система фінансового контролю в цілому відповідає принципам Лімської декларації, вона зберегла і продовжує використовувати радянські тради

ції, успадкувавши усі недоліки старої системи. Сьогодні вона націлена передусім на оцінку стану дотримання законодавства та правильності освоєння публічних коштів. Натомість суспільнополітичні результати “о своєння” цих коштів (тобто соціальна ефективність публічного фінансового менеджменту) аналізуються лише фрагментарно[71].

Українське законодавство покладає на Рахункову Палату повноваження проводити не лише фінансовий аудит, а й аудит ефективності. Однак, при цьому в основу розрахунку ефективності покладаються суттєво правові, організаційні та економічні критерії. Так, відповідно до ч. 4 ст. 4 Закону України “Про Рахункову Палату”, аудит ефективності передбачає оцінку: своєчасності й повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів .

Як неважко помітити в даному випадку мова йде не стільки про аудит ефективності (з точки зору досягнутих соціальних результатів), стільки про перевірку законності, правильності та економності адміністрування публічних фінансів окремими суб’єктами влади.

Водночас, чіткі критерії ефективності досі не вироблені, так само як і не визначені правові наслідки констатації аудитором незадовільних соціальних результатів фінансової діяльності підконтрольного суб’єкта. Особливо гостро це питання стоїть у випадках, коли фінансова діяльність публічної адміністрації є економічно продуктивною, але соціально не результативною.

Крім того, якщо Лімська декларація (ч. 2 ст. 4) передбачає аудит ефективності всієї адміністративної системи, то чинне українське законодавство зводить його до рівня окремих суб’єктів (учасників бюджетного процесу, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів). Відпо

відно, комплексна оцінка публічного фінансового менеджменту наразі не проводиться, а це, в свою чергу, не дозволяє визначити ефективність реалізації державної фінансової політики.

Проведений аналіз законодавчих, нормативноправових актів, які регламентують правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю в Україні дає можливість зробити висновок, що в кожному з існуючих нині в Україні напрямів цього контролю напрацьована відповідна законодавча база, яка в основному забезпечує організаційнофункціональні потреби контролюючих органів. Однак, вона не в повній мірі вирішує питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами.

Крім цього у цих законодавчих актах зовсім не знайшли відображення методологічні аспекти (крім принципів здійснення контролю, які є в законах “Про Рахункову палату” і “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”), узагальнюючі поняття, основні терміни, форми, методи контрольної діяльності, не має визначення таких понять як державний фінансовий контроль, його принципи, форми і методи.

Таким чином, правова база здійснення фінансового контролю в Україні ще повністю не сформована. Серед основних законів, які визначають лише загальні для всієї економіки поняття, і конкретних законів, що пов’язані з організацією і функціонуванням відповідних контролюючих органів Рахункової палати, Державної фінансової інспекції, Державної фіскальної служби, аудиторських фірм, відсутній закон, який би забезпечив комплексний підхід до правового регулювання фінансового контролю, визначив контроль як систему відносин, що будуються на загальних принципах, об’єднується спільними формами і методами контрольних дій, але відрізняється функціями, конкретними завданнями, суб’єктами виконання і об’єктами застосування.

Зважаючи на те, що сучасний етап соціально-економічного розвитку потребує створення системи фінансового контролю, адекватної потребам демократичного суспільства, до побудови якого прагне Україна, на зріла необхідність відповідного вдосконалення правового регулювання організації та діяльності органів державного контролю, оскільки контрольна діяльність в Україні досить малоефективна.

На наш погляд, доцільно прийняти законодавчий акт, який би визначав засадні положення, принципи, завдання, форми і методи здійснення державного фінансового контролю в Україні і забезпечив би функціонування його як системи відносин між державою та її контролюючими органами і підконтрольними об'єктами, тобто, Закон України "Про державний фінансовий контроль в Україні".

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі здійснено спробу вирішення наукового завдання щодо формування комплексу теоретичних положень і практичних рекомендацій, необхідних для підвищення ефективності правового регулювання державного фінансового контролю в Україні. Основні результати дослідження є наступними:

1. Державний фінансовий контроль – це регламентована нормами права діяльність державних органів влади та управління з контролю за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю та повнотою надходжень та руху державних фінансових і матеріальних ресурсів, правильності та ефективності їх використання. У сфері фінансової діяльності питання контролю мають першочергове значення, оскільки мобілізація, розподіл і використання коштів вимагає особливої точності й чіткості виконання. Ефективна система фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами (публічні кошти, необоротні та інші активи) та їх використанням є не лише інструментом гарантії прозорості, підзвітності і якості діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання, а й дієвим механізмом для забезпечення фінансової стабільності і безпеки країни, досягнення стратегічних цілей держави, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення та, зокрема, реформування системи управління державними фінансами.

Державний фінансовий контроль, це складне, багатоаспектне явище. З одного боку, він є складовою державного управління та інструментом реалізації політики держави, а з іншого – являє собою специфічний напрям управлінської діяльності, який характеризується особливою метою, напрямками, формами та методами реалізації. Шляхом здійснення державного фінансового контролю оцінюється не лише фінансова діяльність

окремих органів установ та організацій, але й загальна ефективність нагромадження і використання публічних коштів в державі та її регіонах. Таким чином, державний контроль здійснює масштабний вплив на бюджетну політику держави, реалізацію соціальних проектів, добробут суспільства та окремих громадян.

2. Аналіз зарубіжної практики державного фінансового контролю свідчить про те, що особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвиненої держави займає вищий орган контролю державних фінансів, який виділяється своїм незалежним статусом, найширшим спектром підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності. З'ясовано, що в країнах ЄС характер взаємодії між суб'єктом та об'єктом контролю, державний контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. Зовнішній контроль здійснюється відповідним органом, не пов'язаним з об'єктом контролю відносинами влади та підпорядкування. Внутрішній контроль здійснюється в рамках відносин між вищестоячими та підпорядкованими суб'єктами.

Загальноприйнятою практикою цих країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб . Аудит доходів проводиться в процесі фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо. На цій основі доведено, що запровадження в Україні такої моделі сприятиме підвищенню ефективності використання державних фінансових ресурсів.

3. Попри суттєве скорочення кількості суб'єктів державного фінансового контролю, яке відбулося в останні роки, їх система залишається достатньо громіздкою. Поряд із десятками внутрішніх контрольних служб органів влади, до неї входить велика кількість суб'єктів зовнішнього контролю: Рахункова Палата, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна фіскальна служба України, Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Фонд державного майна України та інші. В більшості випадків створення цих суб'єктів протікало розрізнено, без чітко визначеного плану. Як наслідок, існуюча система контролюючих суб'єктів характеризується розбалансованістю та неузгодженістю. Ситуація вимагає створення координуючого центру, котрий би, з одного боку, забезпечив вирішення міжвідомчих протиріч, а з іншого – скерував загальні зусилля суб'єктів фінансового контролю в русло конструктивної взаємодії. Крім цього, з метою недопущення перетину меж компетенції і сфер відповідальності суб'єктів державного фінансового контролю, необхідно чітко розмежувати їх правовий статус, функції і повноваження.

Особливу увагу має бути приділено визначенню статусу Рахункової палати України з урахуванням положень Лімської декларації керівних принципів аудиту. При цьому її функції та сфера діяльності мають концептуально відрізнятись від завдань інших державних органів фінансового контролю. Важливою сферою діяльності Рахункової палати України має стати попередній фінансовий контроль усіх найбільш важливих законодавчих актів з питань економіки, фінансів, фінансової безпеки держави.

Важливим питанням побудови організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю є її інформаційне та програмне забезпечення. На сьогодні в Україні відсутній єдиний інформаційний центр органів державного фінансового контролю та має місце організаційна

розпорошеність наявних інформаційних ресурсів. У зв'язку з цим постає питання про створення єдиної державної інформаційно-аналітичної системи державного фінансового контролю.

4. Правову основу державного фінансового контролю в сучасній Україні становлять: Конституція України, міжнародні договори України (зокрема, ISSAI 1 (Лімська декларація) та ISSAI 2 (Мексиканська декларація)), Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, Закон України “Про Рахункову палату”, Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Постанова Кабінету Міністрів України від 3.02.2016р. № 43 “Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України” та інші нормативно-правові акти з питань організації та здійснення державного контролю в сфері публічних фінансів.

Проведений аналіз свідчить, що на сьогодні практично всім рівням правового регулювання державного фінансового контролю притаманні суттєві недоліки. Діяльність більшості суб'єктів державного фінансового контролю регламентується великим масивом розрізаних нормативно-правових актів, яким властива погана узгодженість, наявність численних колізій і дублювань. Наразі вітчизняна система державного фінансового контролю функціонує за відсутності базового закону, який би визначав ключові поняття у цій сфері, чітко розподіляв завдання, функції і повноваження між відповідними органами, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, встановлював дієві механізми їх відповідальності.

Викладене зумовлює необхідність прийняття єдиного законодавчого акту, який би визначав засадничі положення, принципи, завдання, форми і методи державного фінансового контролю в Україні, а також забезпечив би узгоджене функціонування системи його суб'єктів на загальнодержавному, регіональному та галузевому рівнях.

5. З метою вдосконалення організаційно-правових засад громадського контролю в системі державного управління доцільно здійснити наступні кроки:

- конституційно закріпити за Рахунковою Палатою статус вищого органу в системі державного фінансового контролю;
- розробити та прийняти Закон України “Про державний фінансовий контроль”, який би ґрунтувався на принципах Лімської та Мексиканської декларацій (INTOSAI), проводив чітке розмежування систем зовнішнього та внутрішнього аудиту, визначав статус усіх суб’єктів державного фінансового контролю та розмежовував сфери їх компетенції;
- здійснити ґрунтовний перегляд законодавства про державний фінансовий контроль на предмет системності, узгодженості, відповідності міжнародним договорам України, дотримання вимог юридичної техніки;
- забезпечити чітке розмежування меж компетенцію та сфер відповідальності суб’єктів державного фінансового контролю;
- створити Інформаційно-аналітичну систему державного фінансового контролю, яка б забезпечила доступ контролюючих суб’єктів усіх рівнів до інформації про плановані, здійснювані та реалізовані контрольні заходи (в т.ч., інформацію про об’єкти, суб’єкти, строки та загальні результати перевірок).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1 Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти): дис. ... д-ра наук з держ. управління: 25.00.02. Київ: 2010. 278 с.
- 2 Леонтович С. П. Розвиток фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в аграрному секторі економіки: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ: 2012. 45 с.
- 3 Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика: автореферат дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Ун-т банківської справи Нац. банку України. Київ. 2014. 44 с.
- 4 Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник. Київ: Знання–Прес, 2001. 253 с.
- 5 Скаско О. І. Теорія, методологія та організація системи контролю в банках України: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль: 2018. 343 с.
- 6 Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: авторефер. дис. канд. екон. наук. Київ: НДФІ при Міністерстві фінансів України, 2019. 22 с.
- 7 Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку. *Фінанси України*. 2005. № 7. С. 8–18.
- 8 Разумцев В. В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ: 2018. 301 с.
- 9 Жовніренко О. В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Жовніренко. Київ: 2017. 289 с.
- 10 Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. Київ: вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. С. 23, 27.

- 11 Микитюк І. С. Питання фінансового контролю в Бюджетному кодексі України. *Вісник КНТЕУ* (Спецвипуск). 2019. № 6. С. 12-14.
- 12 Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис. ... на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.08. Ірпінь, 2018. 301 с.
- 13 Базась М. Ф. Методика і організація фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Київ: КНТЕУ, 1999. 18с.
- 14 Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса: 2018. 271 с.
- 15 Стефанюк І. Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно-ревізійної служби. *Фінанси України*. 2019. № 9. С. 3–11.
- 16 Бурцев В. Про проблеми реформування державного фінансового контролю. *Аудитор*. 2020. № 3. С. 25–31.
- 17 Овсянников Л. Закон про державний фінансовий контроль: необхідність контролю президентом. *Фінанси України*. 2016. № 9. С.5-11.
- 18 Грачова О. Ю. Фінансовий контроль: навч. посібник. Київ: Юрид. думка, 2014. 272 с.
- 19 Калюга Є. В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04. Київ, 2012. 34 с.
- 20 Шохін С. О. Бюджетно-фінансовий контроль и аудит. Теорія и практика застосування. *Економіка. Фінанси. Право*, 2017. 240 с.
- 21 Данилевський Ю. А. Фінансовий контроль та шляхи його вдосконалення. *Економіка. Фінанси. Право*, 2017. № 7. С. 8-13 с.
- 22 Стефанюк І. Б. Формування системи фінансового контролю. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 12. С. 13–16.

- 23 Грицюк І. В. Фінансовий контроль формування і використання коштів місцевих бюджетів: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Чернівці: 2010. 265 с.
- 24 Стрельцов В. Ю. Державний фінансовий контроль діяльності органів місцевого самоврядування: дис. канд. наук з держ. управління: 25.00.02. Харків: 2015. 245 с.
- 25 Кузнєцов А. Ю. Основи формування системи фінансового контролю діяльності господарюючого суб'єкту: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ: 2017. 276 с.
- 26 Дмитренко Є. С. Фінансовий контроль. Великий енциклопедичний юридичний словник. Київ: Юрид. думка, 2017. С. 942.
- 27 Фірсова Н. В. Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації (на прикладі роздрібних торговельних підприємств): дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Полтава: 2017. 261 с.
- 28 Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Київ: *Фінанси України*. 2018. № 9. С. 151–158.
- 29 Белуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. Київ: Українська академія оригінальних ідей. 2015. 888 с.
- 30 Дерій В. А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 48-56.
- 31 Пожар Т. О. Розвиток фінансово–бюджетного механізму державного фінансового контролю: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Суми: 2012. 345 с.
- 32 Шевчук О. А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. *Економічний часопис – XXI*. 2013. № 1/2. С.73-76.
- 33 Чайка В. М. Підвищення результативності державного фінансового контролю. *Фінанси України*. №5. 2015. С. 69–71.

- 34 Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). Київ: КДТЕУ, 2001. 371 с.
- 35 Косинський Р. В. Фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами: дис. ... канд. наук з держ управління: 25.00.02. Київ: 2015. 255 с.
- 36 Виговська Н. Г., Грицишен Д.О. Шахрайство з фінансовими ресурсами: порядок побудови, перевірки та доведення ревізійних версій *Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 1 (4). Житомир: ЖДТУ, 2016. С. 251–260.
- 37 Даниленко Н. И. Організація ефективного контролю в системі казначейського виконання державного бюджету: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ: 2017. 267 с.
- 38 Цимбаленко Я. Ю. Державне регулювання доходів місцевих бюджетів в Україні: дис. ...канд. наук з держ. управління: 25.00.02. Запоріжжя: 2018. 278 с.
- 39 Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04. Київ, 2004. 38 с.
- 40 Бондар Ю. А. Внутрішній аудит в органах Пенсійного фонду України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Кіровоград: 2011. 301 с.
- 41 Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика. – Українська академія державного управління при Президентові України – Центр досліджень адміністративної реформи. Шведське національне бюро аудиту. Київ: 2018. 250 с.
- 42 Дейнеко Є. В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Харків: 2018. 278 с.

- 43 Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського 29 квітня – 14 грудня 1918 р. Київ: Цифра-друк, 2016. 430 с.
- 44 Мамишев А. В. Шляхи європеїзації державного аудиту. *Фінанси України*. 2016. №8. С. 144–150.
- 45 Міжнародні фінанси: підручник; за ред. О. І. Рогача. Київ: Либідь, 2003. 784с.
- 46 Соловійов В. М. Удосконалення законності в державному управлінні України: дис. ... канд. наук з держ. управління: 25.00.01. Київ: 2018. 256 с.
- 47 Филишова В. В. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 . Київ: 2019. 261 с.
- 48 Разумцев В. В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ: 2009. 289 с.
- 49 Микитюк І. С. Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2007. № 1. С. 63–68.
- 50 Савченко Л. А. Правовий статус Рахункової палати України: монографія Ірпінь: Академія державної податкової служби України. 2017. 131 с.
- 51 Риженко І. Є. Державний податковий аудит в умовах ринкової економіки України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Харків: 2018. 298 с.
- 52 Микитюк І. С. Вдосконалення організаційної структури державного фінансового контролю. *Напрями розвитку фінансової системи України в сучасних умовах: матеріали науково–практичної конференції*, Київ, 23–24 березня 2007 р. Ч. 2. Київ: НЕФУ, 2017. С. 35-41
- 53 Головань М. М. Державний фінансовий контроль і його реформування. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 133–140.
- 54 Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) Київ: Знання України, 2018. 280 с.

-
- 55 Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ: 2015. 289 с.
- 56 Білуха М.Т. Теорія фінансово–господарського контролю і аудиту: підручник. Київ: ПП «Влад і Влада», 2006. 320 с.
- 57 Кравчук В. І. Вдосконалення організації внутрішнього контролю в діяльності підприємств поштового зв'язку: дис...канд. екон. наук: 08.00.04. Київ, 2017. 256 с.
- 58 Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. Львів: Новий світ. 2002. 504 с.
- 59 Вітвицька Н. С., І.Ю. Чумакова, М. М. Державний фінансовий контроль: навч.-метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2017. 408 с.
- 60 Кукурудз О. М. Державний фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів. дис... канд. екон. наук: 08.04.01. Київ, 2017. 276 с.
- 61 Лисяк Л. В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Економічний вісник університету*: Зб. наук. праць. 2015. Вип. 26/1. С. 200-206.
- 62 Лисяк Л. В. Державний фінансовий контроль: сучасні питання удосконалення та підвищення ефективності. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. Серія Економіка. 2015. № 1 (33). С. 111-120.
- 63 Савченко І. Окремі аспекти забезпечення ефективного контролю за використанням державних коштів: з досвіду США. Формування демократичного та ефективного державного управління в Україні. 2002. С. 223–230.
- 64 Конституція України: Закон від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
- 65 Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України за станом на 26 січня 1993 р. № 2939-XII. Верховна

-
- Рада України, 1993. № 13. Ст.111. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
- 66 Про Рахункову палату: Закон України за станом на 02 липня 2015 р. № 576-VIII. Верховна Рада України, 2015. № 36. Ст.360. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
- 67 Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України за станом на 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. Верховна Рада України, 2017. № 9. Ст.150. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
- 68 Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03 грудня 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
- 69 Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник. Київ: НІОС, 2002. 345 с.
- 70 Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. для студентів ВНЗ. Нац. банк України, Ун-т банківської справи. Київ: УБС НБУ, 2014. 418 с.
- 71 Лисяк Л. В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Економічний вісник університету*. 2015. № 26/1. С. 200-206.