

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**Правові основи здійснення фінансового контролю
в бюджетному процесі**

студента 2 курсу, 7 м групи,
спеціальності 081 «Право»,
освітня програма

«Фінансове право» _____ Григорик Валерій Анатолійович

Науковий керівник

к.ю.н. _____ Гуржій Анна Валеріївна

Гарант освітньої програми

д.ю.н. _____ Запотоцька Олена Василівна

Київ 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ	
1.1. Теоретико-правові аспекти фінансового контролю у бюджетному процесі	7
1.2. Суб'єкти, види та методи фінансового контролю у бюджетному процесі	15
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	
2.1 Оцінка діяльності органів фінансового контролю у бюджетному процесі	23
2.2. Зарубіжний досвід організації фінансового контролю	30
2.3. Перспективи розвитку та шляхи удосконалення фінансового контролю в Україні	36
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	44
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47

ВСТУП

Актуальність теми. Слабкість теоретико-методичної бази є саме тією обставиною, яка обумовлює зростання фінансових порушень в Україні. Тож для забезпечення фінансової безпеки необхідне створення таких умов функціонування фінансової системи, за яких практично включатиметься можливість зловживання фінансовими коштами й відбудеться переорієнтація фінансових потоків у встановлені законодавством сфери їхнього використання.

Фінансовий контроль є важливим елементом у сучасній демократичній країні, зокрема у економічній сфері, оскільки він допомагає формувати та дотримуватись фінансової дисципліни, що у свою чергу стає запобіжником у скоєнні фінансових правопорушень під час бюджетного процесу. Зокрема, саме фінансовий контроль сприяє забезпеченню законності на етапах мобілізації, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави. Не менш важливим є і те, що від ефективності державного фінансового контролю залежить престиж на міжнародному рівні та відповідно відносини між партнерами України. Державний фінансовий контроль за бюджетними коштами є одночасно актуальною і складною темою, що обумовлюється залежністю від рівня виконання бюджету рівня фінансової стабільності.

Вдосконалення державного фінансового контролю, зокрема, у бюджетному процесі є необхідним важелем для ефективного функціонування держави, що у свою чергу впливає на економічну безпеку держави, дотримання курсу децентралізації, досягнення фінансової самодостатності усіх галузей економіки. І що найголовніше своєчасне оновлення нормативної бази фінансового контролю позитивно відображається у соціальному секторі, а саме на добробуті населення.

Процеси, які за своєю суттю мають різну природу, у сфері державного фінансового контролю мають суперечливий вплив на формування системи такого контролю. Це спостерігається саме у тому, що такі процеси мають

переважно похідний характер, що, в свою чергу, зумовлено потребами перетворень, які здійснюються у контрольованих сферах.

У зв'язку з тим, що основним фінансовим ресурсом держави є податкові надходження, на рівень фінансової й економічної безпеки вплив спричиняє механізм мобілізації фінансових ресурсів у розпорядження держави, дієвість податкової політики й податкового контролю у тому числі.

На сучасному етапі в Україні державний фінансовий контроль потребує наукового аналізу, оскільки сучасні виклики перед державою потребують переосмислення та вдосконалення. Зокрема необхідно вдосконалити національне законодавство шляхом приведення його до стандартів ЄС, а також Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» потребує внесення змін.

Підґрунтям для дослідження особливостей фінансового контролю у бюджетному процесі стали наукові праці та доробки таких вчених: та інші.

Незважаючи на різноманіття наукових досліджень та підходів щодо основних тенденцій розвитку державного фінансового контролю, зокрема і у бюджетній сфері, досі наявними є питання організації ефективної діяльності контролюючих органів, доцільності та результативності інституту фінансового контролю, що обумовлює необхідність подальшого аналізу та визначення необхідних змін у національному законодавстві.

Мета дослідження. Автор випускної кваліфікаційної роботи ставив за мету визначити правові основи державного фінансового контролю у бюджетному процесі.

Для досягнення поставленої мети потрібно виконати такі **завдання**:

- дати теоретико-правову характеристику фінансового контролю;
- дослідити види та методи фінансового контролю у бюджетному процесі;
- проаналізувати звітність контролюючих органів у сфері фінансового контролю за виконанням бюджету;

- дослідити міжнародний досвід у здійсненні фінансового контролю у бюджетному процесі;
- визначити необхідні зміни до законодавства у сфері фінансового контролю;

Об’єктом дослідження є правовідносини, що виникають у зв’язку з здійсненням державного фінансового контролю у бюджетному процесі.

Предметом дослідження в роботі є правові основи здійснення фінансового контролю в бюджетному процесі.

Методами дослідження стали діалектичний, порівняльно-правовий, статистичний, формально-логічний, системно-функціональний методи та інші методи.

Статистичний метод використовувався для характеристики стану та результатів контролюючих органів державного фінансового контролю, у тому числі при аналізі результатів звітності Казначейської служби України та Державної аудиторської служби України, що надало змогу визначати тенденції запланованих і фактичних показників видаткової частини державного бюджету. В результаті використання порівняльно-правового методу, проведений правовий аналіз та порівняння вітчизняного та зарубіжного законодавства у сфері фінансового контролю у бюджетному процесі.

Наукова новизна дослідження полягає в комплексному дослідженні правових основ проблем здійснення фінансового контролю в бюджетному процесі за допомогою аналізу міжнародного досвіду та звітності контролюючих органів у сфері фінансового контролю.

Окремі положення випускної кваліфікаційної роботи викладено у статті «Теоретико-правові аспекти регулювання державного фінансового контролю в Україні», що опублікована у збірнику наукових статей «Право і безпека бізнесу». Ч.2. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. С. 5-11.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що їх зміст дає змогу для вдосконалення теоретичної бази у сфері державного

фінансового контролю у бюджетному процесі. Запропоновані зміни до законодавства можуть бути використані під час розроблення законопроектів про внесення змін певних нормативно-правових актів. Зокрема, зібраний матеріал і може бути використаний для підготовки лекційних занять та спецкурсів у вищих навчальних закладах.

Структура випускної кваліфікаційної роботи обумовлена метою і предметом дослідження та авторським підходом до розгляду обраної теми. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, двох розділів, які включають в себе п'ять підрозділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 53 сторінки, із яких основна частина роботи займає 46 сторінок. Список використаних джерел складається з 65 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ

1.1. Теоретико-правові аспекти фінансового контролю у бюджетному процесі

Економічна рецесія – це саме той показник, який став основним для фінансово-економічної нестабільності, що, в свою чергу, дало державі наступні виклики: дефіцит бюджету та криза державних фінансів. На тлі цих проблем актуальним постає питання управління державними ресурсами та їх використання органами виконавчої влади, що передбачає правильність підходу до основ державного фінансового контролю і незалежного аудиту за рухом фінансових ресурсів.

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 [1, с. 24].

Контроль – не сама ціль, а невід’ємна складова системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому [2, с. 31].

У свою чергу, контроль, який здійснюється у сфері державних фінансів, має на меті насамперед дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням під час мобілізації, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави.

Беручи до уваги вище зазначене, на нашу думку, саме організація дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, а також законність й ефективність використання бюджетних коштів та розпорядження державною власністю повинні бути найголовнішими напрямками у формуванні державної фінансової політики. Підґрунтям для формування такої політики є організація та функціонування системи фінансового контролю, які, в свою чергу, будуть відображати дієвий результат. Однак, спостерігаючи сьогодення фінансової політики держави, можна констатувати наступне: держава не спромоглась створити ефективної системи державного контролю, саме через те, що недосконала нормативно-правова база не дає можливості цій системі функціонувати координовано, а також у єдності всіх її елементів.

Пропонуємо розглянути поняття «бюджетного процесу» з огляду на його законодавче визначення та підходи вітчизняних науковців. Беручи до уваги той факт, що таке поняття визначене у національному законодавстві, однак наукове співтовариство має різні погляди на його нормативне вдосконалення.

Бюджетний процес – це регламентована нормами права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України [3].

Натомість низка вітчизняних науковців пропонують таке поняття «бюджетного процесу»: це діяльність законодавчо визначених та уповноважених державних інституцій по здійсненню планування дохідної та видаткової частин бюджету відповідного рівня на визначений період та контролю за його виконанням [4, с. 258].

Л. Товкун зазначає, що бюджетний процес повинен включати всі стадії, визначені ст. 19 Бюджетного кодексу України, а саме складання проектів бюджетів, розгляд проекту і прийняття закону про Державний бюджет, виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний

бюджет, підготовку та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього. Крім того, кожна з цих стадій має своє змістовне навантаження, досконалу форму, чітку визначеність і логічну послідовність, виступає важливим структурним елементом бюджетного процесу [5, с. 71].

Тобто державний фінансовий контроль буде здійснюватися на всіх стадіях бюджетного процесу в залежності від суб'єкта контролю, виду та форми такого контролю, а також безпосередньо стадії бюджетного процесу.

При цьому необхідно приділити увагу принципам бюджетного процесу, які дадуть змогу більш широко розкрити поняття бюджетного процесу. На думку Фоменко Ю. О. то таких принципів слід відносити: результативність та ефективність використання бюджетних коштів; загальне (сукупне) покриття витрат бюджетів; збалансованість бюджету (бюджетна рівновага); повнота відображення доходів, витрат і джерел фінансування дефіциту бюджетів; достовірність бюджету, принцип прозорості (відкритості) бюджету; адресність та цільовий характер бюджетних коштів; підвідомчість видатків бюджетів; прозорість [6, с. 22].

Ми підтримаємо позицію Фоменко Ю. О. та вважаємо необхідним додати такий принцип як гендерно-орієнтовний, який у подальшому має відобразитись і у принципах фінансового контролю у бюджетному процесі. Такий принцип передбачає планування ресурсів країни з урахуванням наступного критерію: доходи бюджету та видатки бюджету формуються та розподіляються між жінками і чоловіками, тобто за гендерною ознакою. Такий принцип допоможе інтегрувати гендерні аспекти до державної політики та бюджету.

Пропонуємо дослідити погляди деяких вітчизняних науковців на сутність фінансового контролю та державного фінансового контролю. Зокрема, думку І. Стефанюка, що «державний фінансовий контроль» складається з трьох слів, при цьому науковці інколи пропускають значення першого слова «державний», і наголошують саме на «фінансовому контролі». Такий підхід є непродуктивним, оскільки не визначено «власника речі, яку

знайшли на дорозі». А саме від цього залежить якість і розвиток державного фінансового контролю [7, с. 14].

Ми підтримуємо позицію І. Стефаніка оскільки дійсно «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль» – два різних поняття. Перша категорія окреслює суто наукову дисципліну, друге ж поняття – вид діяльності певної групи суб'єктів контролю.

О.Д. Василик надає визначення фінансового контролю через функцію управління, специфічну 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 [8, с. 79].

Необхідно окремо виділяти такі поняття, як: «фінансовий контроль», яке має бути комплексним, «публічний фінансовий контроль», що охоплюватиме як державний фінансовий контроль, так і контроль, що здійснюється органами місцевого самоврядування, іншими суб'єктами щодо публічних фінансів, та «державний фінансовий контроль» [9, с. 186].

Фінансовий контроль – це функція держави, яка проводиться в конкретних напрямках її діяльності: в бюджетній, податковій, банківській, державному кредиті, страхуванні, грошовому і валютному обігах [10, с. 101].

Значення фінансового контролю полягає в тому, що при його здійсненні перевіряються: дотримання встановленого правопорядку в процесі фінансової діяльності органами державної влади та місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, громадянами; економічне обґрунтування та ефективність здійснення дій, відповідність їх завданням держави та місцевих (адміністративно-територіальних) утворень [11, с. 25].

Доцільно зазначити, що йдеться не про конкретний суб'єкт контролю, оскільки фінансовий контроль як вид діяльності сам по собі не існує, говорити про його розвиток можна лише за умови, що він має ознаки виконавця. Кожен суб'єкт фінансового контролю трансформує його для власних потреб [7, с. 16].

Проаналізувавши трактування даної категорії як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, можна зробити висновок, що фінансовий контроль слід трактувати як діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності.

А. Хмельков наводить таке визначення: «державний фінансовий контроль є синтезом різновидів фінансового контролю, що здійснюється відповідними суб'єктами державного фінансового контролю для досягнення цілей і забезпечення життєвих інтересів, визначених державою. Він полягає в установленні фактичного стану справ та дотриманні вимог чинного законодавства об'єктом контролю щодо законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження предмета контролю, тобто активів, що належать державі» [12, с. 36].

На нашу думку, наведене визначення А. Хмелькова вдало для державного контролю, проте пропонуємо додати до нього наступне: державний фінансовий контроль полягає також у фіксуванні використаних коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів.

Стосовно завдання державного фінансового контролю вдало висловився В. Горник, зазначаючи, що «завданням державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі» [13, с. 342].

Беручи до уваги викладене вище, пропонуємо окреслити основні функції державного фінансового контролю. При цьому слід відмітити відсутність

єдиного підходу щодо визначення та видів функцій фінансового контролю у науковому колі.

Державний фінансовий контроль найбільше проявляється через такі функції:

1. інформаційну – інформація, отримана внаслідок його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття заходів реагування відповідно до встановлених державою норм;

2. профілактичну – виявлення умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно-правовими актами; виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань; встановлення осіб, винних у фінансових порушеннях та притягнення їх до відповідальності;

3. мобілізуючу – усунення суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно-правових заходів щодо недопущення фінансових порушень на інших суб'єктах державного управління [10, с. 102].

На нашу думку, необхідно також зазначити ще низку специфічних функцій, які властиві державному фінансовому контролю:

1. перспективно-дійова функція, яка передбачає розробку та надання рекомендацій для вжиття заходів, а також вдосконалення системи управління;

2. спостереження і контроль за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання, що можна вважати основою для діяльності контролюючих органів.

Задля створення стабільної та ефективної системи фінансового контролю необхідним елементом виступають принципи такого контролю, які будуть слугувати певним «стандартом» у діяльності контролюючих органів. Від принципів буде залежати ефективність діяльності суб'єктів фінансового контролю, внутрішні закономірності організації контролю, що у свою чергу відображається на системі в цілому. При цьому слід зазначити, що принципи фінансової діяльності та державного фінансового пов'язані між собою, оскільки останній є складовою фінансової діяльності.

В. Войтенко зазначає, що для здійснення фінансового контролю можна сформулювати такі принципи, до яких відносяться законність, незалежність, об'єктивність, відповідальність, гласність, системність. Принцип законності означає неухильне і точне дотримання норм і правил, встановлених чинним законодавством, всіма органами, що здійснюють фінансовий контроль, та їх посадовими особами [14].

Зокрема, принцип законності передбачений і ч. 2 ст. 19 Конституцією України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [15].

Поміж тим, у Лімській декларації керівних принципів контролю зазначені специфічні принципи фінансового контролю, що у свою чергу наближає міжнародне суспільство до формування єдиної системи принципів діяльності контролюючих органів. До них відносяться такі універсальні принципи, як незалежність та об'єктивність, компетентність та гласність [16].

Принцип незалежності означає, що органи фінансового контролю незалежні в частині здійснення контрольної-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також від політичних та інших громадських об'єднань.

Незалежність контролю забезпечується фінансовою самостійністю контрольного органу, а також більш тривалими в порівнянні з парламентськими термінами повноважень керівників органів контролю.

Принцип об'єктивності означає неухильне дотримання суб'єктами контролю чинного законодавства, високий професійний рівень контролерів на основі чітко встановлених стандартів проведення контрольних заходів. Об'єктивність - принцип контролю, на підставі якого контроль здійснюється неупереджено, об'єктивно і при відсутності будь-якого зовнішнього впливу.

Результати використання бюджетних коштів мають відповідати цілям державної політики України, при цьому досягнення цілей державної політики

щодо забезпечення рівних прав і можливостей жінок і чоловіків є одним із критеріїв якості надання публічних послуг [17, с. 10].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо впровадження та застосування гендерно-орієнтованого підходу в бюджетному процесі» гендерно-орієнтований підхід у бюджетному процесі - врахування гендерних аспектів на усіх стадіях бюджетного процесу та висвітлення у відповідних бюджетних документах цілеспрямованості на забезпечення рівних прав і можливостей жінок і чоловіків (гендерної рівності) [18].

Вважаємо необхідним запровадити принцип гендерно-орієнтовний, яким необхідно буде керуватись та дотримуватись під час здійснення державного фінансового контролю у бюджетному процесі. Такий принцип буду передбачати такі елементи:

- 1) включення гендерних аспектів до процесів фінансового аудиту витрат і їх відповідності.
- 2) включення гендерних аспектів до аудиторських перевірок проміжних і кінцевих результатів.

Підсумовуючи вищевикладене можна дійти висновків, що:

1. Фінансовий контроль включає в себе діяльність як державних, так і недержавних органів та організації, яка ґрунтується на дотриманні національного законодавства, фінансової дисципліни та доречності під час мобілізації, розподілу й використання грошових коштів і пов'язаних з цим матеріальних цінностей.

2. Державний фінансовий контроль у бюджетному процесі – це діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що

перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, задоволенню державних інтересів і потреб та управління економікою.

3. Повноваження контролюючих органів, а відповідно й їх функції слід оптимізувати, що буде сприяти ефективній структуризації системи державного фінансового контролю.

1.2. Суб'єкти, види та методи фінансового контролю у бюджетному процесі

Ефективне та результативне управління державними фінансами покладається на державні та місцеві органи влади. У свою чергу суб'єкти державного фінансового контролю забезпечують законність такого процесу та відповідальність порушників законодавства у сфері публічних фінансів, зокрема такий контроль здійснюється щодо діяльності суб'єктів публічного адміністрування, пов'язаної із формуванням, розподілом, використанням та розпорядженням бюджетних коштів.

Германчук П.К. наголошує, що суб'єктами державного фінансового контролю є юридичні особи, які від імені держави відповідно до врегульованих правових норм здійснюють моніторинг і інші форми контролю за діяльністю суб'єктів господарювання щодо дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів. За ознаками ініціювання і здійснення контролю суб'єктів поділяють на дві групи: ті, що здійснюють загальний і ті, що здійснюють спеціалізований державний фінансовий контроль. До суб'єктів контролю першої групи належать ті органи державної влади й управління, які є й ініціаторами, і виконавцями контролю [19, с. 35].

Піхоцький В.Ф. стверджує, що суб'єктами державного фінансового контролю є органи, уповноважені на здійснення такого виду контролю, носії контрольних функцій стосовно об'єкта контролю, органи державної влади і

управління, які формують систему органів державного фінансового контролю [20, с. 47].

У законодавстві відсутній чіткий перелік суб'єктів державного фінансового контролю, зокрема у Законі України від 26.01.1993 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» взагалі не міститься визначення поняття суб'єкт державного фінансового контролю, але регламентує загальні положення щодо його правового статусу.

Так, відповідно до статті 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зі змінами та доповненнями здійснення державного фінансового контролю в Україні забезпечує орган центральної виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю(орган державного фінансового контролю) [21].

Хоча у Бюджетному кодексі відсутнє поняття суб'єкту контролю за дотриманням законодавства у бюджетній сфері, кодекс законодавець передбачив перелік органів, які уповноважені здійснювати такий контроль. Відповідно до Глави 17 Розділу 5 Бюджетного кодексу України до органів, які здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства є Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи, Казначейство України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад [3].

Таким чином, суб'єктами державного фінансового контролю можна вважати органи публічного адміністрування, в тому числі спеціалізовані державні органи фінансового контролю, органи місцевого самоврядування, установи та організації, їх структурні підрозділи, які наділені контрольними повноваженнями, мають суб'єктивні права та виконують спеціальні юридичні обов'язки щодо управління (формування, розподілу, використання, розпорядження) публічними фінансовими ресурсами та несуть відповідальність, встановлену нормами права [22, с. 181].

Отже, саме на орган центральної влади покладено обов'язок здійснення державного фінансового контролю у бюджетному процесі, який уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. Інші центральні органи виконавчої влади утворюються у вигляді служб, агентств, інспекцій, для виконання окремих функцій з реалізації державної політики. У свою чергу бюджетний контроль, в залежності від стадії бюджетного процесу та завдань такого контролю, здійснюється визначеним колом суб'єктів контролю відповідно до Глави 17 Бюджетного Кодексу України, у тому числі Міністерством фінансів та місцевими фінансовими органами.

Вважаємо необхідним внести певні зміни до нормативної бази державного фінансового контролю, зокрема доповнити Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» абзацом 3 ст. 1 шляхом чіткого визначення суб'єкта державного фінансового контролю. Главу 17 Бюджетного кодексу України доповнити статтею, яка буде визначати «суб'єкт бюджетного контролю».

Зазначимо, що види державного фінансового контролю є його складовими, що, у свою чергу, відображають зміст такого контролю та відрізняються суб'єктами та об'єктами контролю.

У свою чергу, ми вважаємо, що перспектива державного фінансового контролю для нашої країни є недооціненою на тлі викликів сьогодення, зокрема це відноситься до державного аудиту виконання бюджетних програм. Вищезазначене слугує підґрунтям для фінансових порушень, до яких також відноситься неефективне використання бюджетних коштів, кількість яких зростає протягом останніх років.

На нашу думку, це є наслідком таких проблем: недосконалість законодавства, відсутність неналежного контролю та дублювання функцій суб'єктів контролю, що в цілому дає можливість зробити висновок про недотримання бюджетної дисципліни. Державний фінансовий контроль потребує підвищення своєї ролі в українській державній системі на тлі тих

значних фінансових порушень, збитків, яких зазнає сама держава. Отже, вважаємо за необхідне розглянути методи здійснення контрольних функцій, що покращить розуміння ролі такого контролю.

На нашу думку, дефіцитом теоретичної бази є неоднозначність трактування самих понять «вид», «форма», «метод». Тож пропонуємо дослідити різні підходи до даних категорій у сфері саме державного фінансового контролю.

Бутинець Ф.Ф. пропонує в класифікації контролю розмежовувати поняття «види» і «форми». Відповідний вид державного фінансового контролю може бути організований у різних формах та різними методами. Форма контролю є зовнішнім виразом конкретних дій, що використовується суб'єктами контролю щодо певних об'єктів з їх кількісної, вартісної і якісної сторін. Кожній формі контролю притаманні певні взаємопов'язані способи і прийоми [23, с. 78].

Базовим принципом державного фінансового контролю, зважаючи на численні наукові й практичні завдання його запровадження, є різноманіття критеріїв реалізації відповідної державно-управлінської діяльності. Множинність критеріїв опису відповідної діяльності спричиняє неоднозначне розуміння сутності понять «форма контролю» і «метод контролю», а також різних варіантів їх втілення. Проте все ж таки слід визнати, що переважна частина вітчизняних дослідників у розв'язанні цієї проблеми є більш поміркованою, і вважає, що для характеристики особливостей фінансового контролю доцільно виокремлювати як певні форми, так і методи його здійснення. При цьому допускається різне тлумачення цих категорій. Так, у межах цього наукового підходу деякі автори вважають, що форма державного фінансового контролю безпосередньо пов'язана зі способом вираження його змісту та внутрішньою організацією, яка модифікується зі змінами змісту. Одночасно форма активно впливає на зміст, використовуючи чи стримуючи його розвиток, залежно від того, наскільки вона відповідає змісту, що змінився [24].

Отже, на думку прихильників зазначеної вище точки зору, формами державного фінансового контролю є способи конкретного вираження й організації конкретних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю. Реалізувати функції, які покладені суспільством на фінансовий контроль, можливо за допомогою різних методів. Під методом розуміють спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення. Методи можуть бути поділені на три основні групи: документальні (перевірка за формальними ознаками; перевірка за змістом; арифметична перевірка; нормативна перевірка; зустрічна перевірка); фактичні (інвентаризація; контрольний обмір; обстеження; лабораторні аналізи якості; контрольний запуск); хронометраж (отримання письмових пояснень) [24].

Здійснивши аналіз наукових підходів з даної проблематики ми можемо зробити висновок, що єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів державного фінансового контролю серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає, як і немає однозначного розуміння того, який саме аспект здійснення відповідного виду державно-управлінської діяльності охоплюють поняття «форма» і «метод» її запровадження. Проте аналіз, узагальнення і систематизація базових положень зазначених вище підходів дає змогу більш раціонально і різнобічно підійти до розв'язання проблеми розмежування форм і методів фінансового контролю. При вивченні даної проблематики слід брати за основу дослідження найбільш усталеного тлумачення відповідних термінів: форма (лат. *forma* – вигляд, різновид, устрій, вид, тип) – це структура відповідних процесів, а також порядок чогось; метод – це спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності [25, с. 119].

Таким чином, узагальнюючи викладене вище, форма даного виду державно-управлінської діяльності – це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів чи методів контролю і залежить від часу здійснення контрольного заходу. На нашу думку, найбільш

раціонально і доцільно розмежовувати форми державного фінансового контролю за ознакою його здійснення, тобто як попередній, поточний та наступний фінансовий контроль, оскільки вона відображає безперервний характер контролю та враховує всі особливості, які існують під час його проведення. Реалізація ж зазначених форм державного фінансового контролю відбувається шляхом застосування різноманітних методів.

Відповідно до частини 2 статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль реалізується органами державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [21].

Державний фінансовий аудит – це форма державного аудиту, що полягає у незалежній, об’єктивній та достовірній перевірці з метою висловлення аудитором думки щодо відповідності представленої фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів [26, с. 154].

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Ревізія – це форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю суб’єкта господарювання, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального розкриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових порушень [27, с. 11].

Відповідно до статті 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» органи державного фінансового контролю проводять планові та позапланові виїзні ревізії [21].

Плановою виїзною ревізією вважається ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані роботи органу державної контрольно-ревізійної служби і проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи чи за місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія. Планова виїзна ревізія проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної контрольно-ревізійної служби не частіше одного разу на календарний рік [28, с. 79].

Позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, перелічених в ст. 11 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», серед яких: надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю. Позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал [29, с. 182].

Під методом фінансового контролю варто розуміти сукупність прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних під час проведення контрольних заходів [30, с. 239]. При цьому слід відзначити, що методи фінансового контролю вибираються залежно від сукупності чинників: суб'єкта і об'єкта контролю, мети і завдань, що постають перед суб'єктом фінансового контролю, підстав виникнення контрольних правовідносин, а також від інших обставин [31, с. 48].

Форми і методи державного фінансового контролю тісно взаємопов'язані між собою. Зауважимо, на нашу думку, найбільш дієвою

формою фінансового контролю є ревізія. У літературі не існує єдиного визначення поняття «ревізія». Згідно з проведеного аналізу трактування категорії «ревізія», на нашу думку, найбільш повно розкриває зміст даної дефініції Л. Савченко, яка визначає, що ревізія – система контрольних дій, при якій за певний період і згідно із затвердженою програмою перевіряється відповідний підконтрольний суб'єкт та предмет економічності, ефективності його фінансово-господарської діяльності, законності, достовірності і доцільності господарських і фінансових операцій [31, с. 49].

Таким чином, під методом контролю необхідно розуміти сукупність способів і прийомів, спрямованих на отримання необхідної інформації для потреб її користувачів. Метод державного фінансового контролю реалізується через систему технічних прийомів і способів дослідження, які є найважливішими елементами методу фінансового контролю, і становлять його інструментарій. Саме загальнонаукові та спеціальні методичні способи та прийоми є найбільш поширеними у державному фінансовому контролі, однак лише комплексне застосування даних способів та прийомів може гарантувати ефективність.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1 Оцінка діяльності органів фінансового контролю у бюджетному процесі

Діяльність органів державного фінансового контролю у бюджетному процесі є одним з найголовніших елементів системи контролю за бюджетом країни, що визначається Бюджетним кодексом, Законами України та нормативно-правовими актами та що не менш важливе міжнародними документами, зокрема Лімською декларацією .

Тож, Бюджетний кодекс України передбачає, що в Україні фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу [3].

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів контролю, прийнятою IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів контролю у 1997 році, організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством [16].

Хочемо зауважити, що контроль за бюджетним ресурсом є значущою складовою системи бюджетного процесу, метою якого є виявлення порушень законодавства у сфері бюджетних правовідносин, визначення ймовірних шляхів задля збільшення ефективності використання бюджетного ресурсу на кожній стадії, щоб мати можливість оперативного прийняття необхідних заходів, у тому числі й притягнення до відповідальності винних. На нашу думку такий контроль має здійснюватися з ціллю запобігання або скороченню порушень, а у разі скоєння такого правопорушення, винний має понести повну відповідальність та така особа має компенсувати державі нанесені збитки.

Державна аудиторська служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [32].

Відповідно до ст. 113 Бюджетного кодексу України до повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

1) цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита)

2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;

4-1) відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;

5) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів [3];

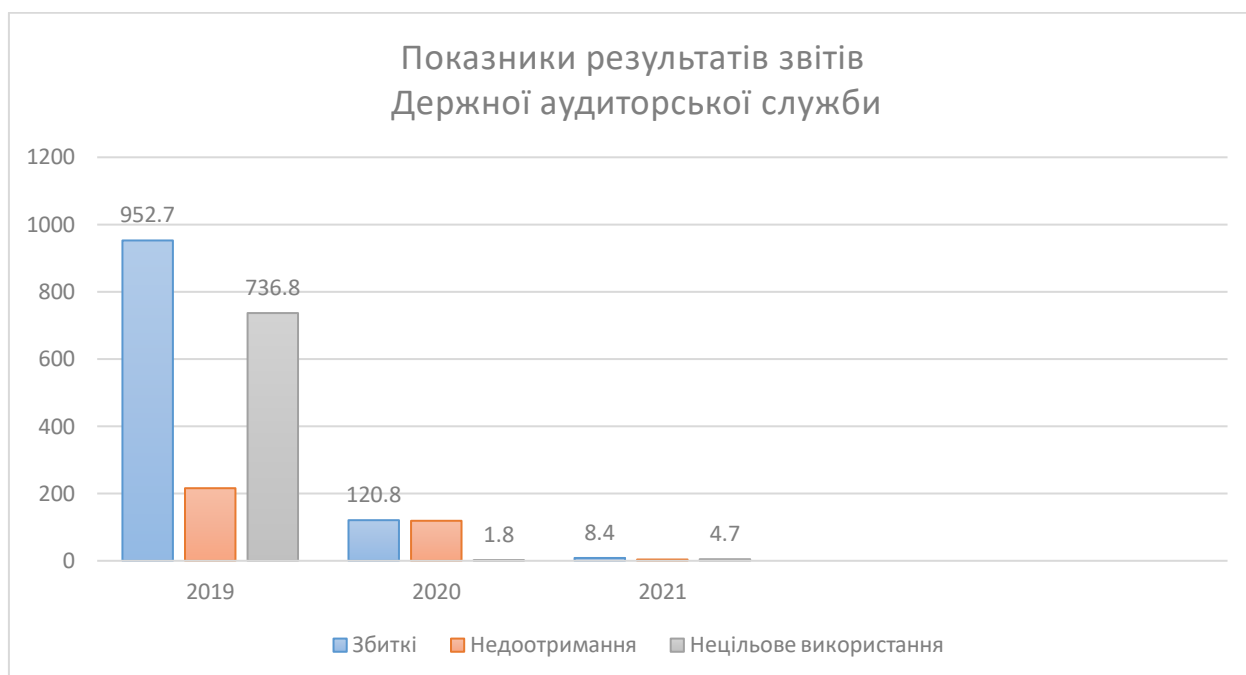
За результатами своєї діяльності Державна аудиторська служба складає звіти, які можуть бути: аудиторськими, статистичними, аналітичними та про використання бюджетних коштів Державної аудиторської служби України.

Такі звіти дають можливість оцінити діяльність контролюючого органу та можливі шляхи вдосконалення системи контролю за бюджетними коштами.

У своєму звіті за січень-жовтень 2021 року Державна аудиторська служба зазначає про таке: «Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить майже 13,2 млрд грн (понад 78,6 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – понад 8,4 млрд грн (більш як 77,6 млрд грн). На 354 об'єктах контролю виявлено недоотримання фінансових ресурсів на загальну суму близько 5,3 млрд грн (майже 76,7 млрд грн), у тому числі бюджетами – майже 3,8 млрд грн (близько 76,4 млрд грн) [33].

Натомість у звіті за січень-грудень 2020 року зазначено, що Протягом січня – грудня 2020 року проведено 917 ревізій та 122 перевірки закупівель, під час яких перевірено понад 1,0 тис. підприємств, установ і організацій. Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить понад 154,4 млрд грн (понад 1,7 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – більш як 120,8 млрд грн (майже 952,7 млн грн) [34].

За результатами проведених заходів у січні-жовтні 2021 року Державною аудиторською службою державного фінансового контролю загалом органами Держаудитслужби подано 270 (385) пропозицій щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 193 (294), а саме: у 11 (23) випадках призупинено бюджетні асигнування, у 168 (247) – зупинено операції з бюджетними коштами та 14 (24) об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму майже 22,5 млн грн (майже 5,1 млн грн) [33].



Позитивною динамікою є те, що результати таких заходів є дійсне виявлення порушників, що не менш важливо понесення відповідальності за такі порушення, зупинення операцій з бюджетними коштами. Така діяльність Державної аудиторської служби демонструє позитивну динаміку у збереженні державних фінансів та зменшенні недоотримання бюджетних коштів.

Втім, необхідно також проаналізувати діяльність Рахункової палати, яка здійснює фінансовий контроль за бюджетним ресурсом країни. Рахункова палата у своїй діяльності керується основними нормативно-правовими актами такими як: Конституція України, Бюджетний кодекс України, Закон України «Про рахункову палату», регламент Рахункової палати.

Конституція України закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України та здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України [15].

Оскільки Конституцією України до повноважень Верховної Ради України належить контроль за виконанням Державного бюджету України, цей контроль парламент здійснює як безпосередньо, так і через створену ним

Рахункову палату, яка контролює використання коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України.

Бюджетним кодексом України до повноважень Рахункової палати по контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю:

1. За використанням коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України,
2. За утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України,
3. За ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України,
4. За використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках [3].

Згідно з Законом України "Про Рахункову палату" Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, що утворений Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Цим законом повноваження Рахункової палати поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України. Зокрема до повноважень Рахункової палати належать:

1. Щодо організації і проведення оперативного контролю за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період;
2. Проведення комплексних ревізій і тематичних перевірок по окремих розділах і статтях Державного бюджету України;
3. Проведення експертизи проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів

України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України;

4. Здійснення аналізу і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовки і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому;

5. Підготовки і подання висновків до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України;

6. Направлення матеріалів перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів [35].

Реалізація повноважень Рахункової палати щодо контролю за використанням бюджетних коштів згідно з Законом України "Про Рахункову палату" здійснюється через проведення нею ревізій та перевірок відповідно до функцій, визначених статтею 6 Закону України "Про Рахункову палату". Терміни, обсяги і засоби їх проведення встановлюються Рахунковою палатою [35].

Рахункова палата складає звіт, що містить основні результати діяльності, приклади системних порушень, виявлених у ході здійснення контрольних заходів. Вважаємо необхідним проаналізувати звіти за період 2016-2020 роки для розуміння.

У звіті за 2020 рік зазначено, що Загалом за результатами проведених контрольних заходів встановлено порушень та недоліків на загальну суму 26 млрд 258,4 млн гривень. При цьому 71,5 % загального обсягу порушень та недоліків, виявлених Рахунковою палатою у 2020 році (18,8 млрд грн), припадало на 7 контрольних заходів, за результатами яких виявлено порушень та недоліків на суму понад 1 млрд гривень [36].



Наведені результати звітності дають змогу стверджувати, що найбільшою кількістю порушень та недоліків за останні 5 років на загальну суму 49,8 мільярдів гривень характеризується 2019 рік, втім 2020 є другим за цим показником. З огляду на це має спрямувати на попередження таких порушень, задля запобігання такої діяльності з боку суб'єктів використання бюджетних коштів.

Узагальнюючи, аналіз діяльності органів фінансового контролю у бюджетному процесі дає змогу констатувати наступне:

1. За останні два роки Державна аудиторська служба змогла значно знизити втрати, недоотримання та нецільове використання бюджетних коштів. Що дає змогу стверджувати про позитивну динаміку у діяльності цього контролюючого органу. При цьому можливі нововведення, шляхом застосування досвіду органів фінансового контролю інших країн.

2. Рахункова палата звітує протягом двох років про достатньо серйозну ситуацію пов'язану із порушенням та недоліками за результатами державного фінансового контролю (аудиту). Що може свідчати про

необхідність вдосконалення певних елементів механізму запобігання таких порушень.

2.2. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю у бюджетному процесі.

Застосування іноземного досвід у сфері побудови системи державного фінансового контролю у бюджетному процесі, з урахуванням специфіки держави, може слугувати запорукою дієвості контролю за бюджетним ресурсом України. Зважаючи на той факт український народ Європейський курс розвитку держави та інтеграцію до Європейського Союзу, є доцільним проаналізувати досвід контролюючих органів країн ЄС.

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету [37, с. 135].

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 фінансово–економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо [38, с. 50].

Доречно наголошують науковці щодо Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів: «прийнята в 1977 році на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. Вона визначає загальні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах» [39, с. 73].

Воленко В. Г. виділяє основні умови ефективності організації державного фінансового контролю у практиці зарубіжних країн, а саме:

1. Забезпечення доступу до будь-якої значимої інформації
2. Постійність, періодичність і комплексність.

3. Відповідність механізмів державного фінансового контролю можливостям реалізації вимоги пріоритетності.

4. Можливість адаптації системи фінансового контролю до вирішення нових завдань.

5. Узгодженість та взаємодія контрольних органів.

6. Економічна ефективність системи державного фінансового контролю.

7. Регламентація контрольної діяльності, починаючи від планування і закінчуючи реалізацією пропозицій за результатами контролю [40, с. 47].

Піхоцький В. Ф. відзначає, що 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 – International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з Державного фінансового аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org) [41, с. 234].

Слушно зауважити, що Рахункова палата є учасником Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) та Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI). Саме Рахункова палата несе відповідальність взятую Україною шляхом вступу до INTOSAI та EUROSAI та активно приймає участь у діяльності цих організацій, що підтверджується, зокрема, ініціюванням створення у листопаді 2006 року Спеціальної підгрупи з аудиту ліквідації наслідків природних і техногенних катастроф та радіоактивних відходів Робочої групи EUROSAI з аудиту навколишнього

середовища, участю у робочій підгрупі з питань боротьби з корупцією та відмиванням коштів INTOSAI.

Пропонуємо розпочати з країни, яка територіально розташована у східній Європі, а саме Чехії. Національне законодавство Чехії вказує на те, що Головне Управління Аудиту є головним органом державного фінансово контролю у цій країні і та має статус незалежного конституційного органу щодо здійснення нагляду за ефективністю використання державного майна і за виконанням державного бюджету. Повноваження вищезгаданого контролюючого органу обумовлюються також і перевіркою фінансових ресурсів, отриманих з-за кордону [Сайт Головного Управління Аудиту Республіки Чехія [42].

З огляду на вищезазначене, можна зробити висновок, що головною відмінністю повноважень органів з державного контролю за публічними фінансами є перевірка державних закупівель, перевірка достовірності фінансової звітності підконтрольних установ та аналіз стану дотримання бюджетної дисципліни, що є також суттєвим у нинішніх українських реаліях, яке характерне для Державної аудиторської служби України. Розширення повноважень Головного Управління Аудиту Республіки Чехія на прикладі досвіду України варте уваги уряду Чеської Республіки, втім досвід перевірки не лише коштів а й матеріальних цінностей міг би бути корисним для застосування в Україні.

Польща у свою чергу визначає головним органом у сфері державного фінансового контролю за бюджетним ресурсом Вищу Контрольну Палату, завданням якої є сприяння раціональному управлінню та ефективності державної служби на користь Республіки Польща. Найважливішим аудитом, який проводить Вища Контрольна Палата, є аудит виконання державного бюджету. Цей обов'язок був покладений на Вищу Контрольну Палату Конституцією Польщі та Законом про Вищу Контрольну Палату. У своїй діяльності керується принципом річного планування, що передбачає визначення основних пріоритетних напрямків аудиту, наприклад покращення

умов життя громадян в умовах поточної та довгострокової фінансової стабільності держави [43].

Досвід Республіки Польщі може стати доречним з огляду на законодавчому рівні обов'язку для органів державного фінансового контролю принципу річного або довгострокового планування, що дасть змогу контролюючим органам спрямувати свою діяльність на довгостроковий результат.

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління. Його мета полягає в досягненні ефективного управління фінансовою діяльністю. Діяльність характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому Конституція Швеції дозволяє парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору [44, с. 139].

При розгляді державного фінансового контролю у такій країні Європейського Союзу, як Франція помітимо, що значні контролюючі функції покладено на Рахункову Палату Франції (*Courdes Comptes*), що була заснована ще в 1256 р. Позитивним моментом діяльності такої організації є те, що вона має величезний досвід роботи в сфері контролю щодо витрат бюджетних коштів, відповідний штат та закріплений за співробітниками статус державних службовців. При цьому напрями діяльності Рахункової Палати Франції змінювалися відповідно до вимог часу [Сайт Рахункової Палати Республіки Франція [45].

Повноваження Рахункової Палати Франції та Рахункової палати України є дещо схожими, а саме контроль за використанням бюджетних коштів, втім слід зауважити, що контролюючому органу Франції притаманна форма контролю, як державний аудит. Конституційні повноваження Рахункової

палати України передбачають наступне: реалізація своєї діяльності здійснюється через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), за допомогою механізмів фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. У той же час державний аудит проводиться й Державною аудиторською службою, якій належать повноваження щодо здійснення перевірок державних закупівель, інспектування (ревізій), моніторингу закупівель.

У порівнянні із системою державного фінансового контролю Франції, в Україні існує два контролюючих органу, які здійснюють державний аудит, однак Рахункова палата України підзвітна законодавчій гілці влади – Верховній Раді України, у той час як Державна аудиторська служба підзвітна виконавчій гілці влади – Міністерству фінансів України.

Пропонуємо розглянути країну, яка має парламентсько-конституційну політичну систему, а й зокрема характеризується однією з найстаріших у світі ринковою економікою - Великої Британії.

У системі державного фінансового контролю Великої Британії існує низка незалежних агентств забезпечують моніторинг і аудит використання державних коштів і зловживань у цій сфері [46, с. 29].

Великій Британії, бачимо, що одним з найважливіших органів державного контролю там є Національне Контрольно-ревізійне Управління (National Audit Office). Воно є одним з важелів парламентського контролю, який допомагає Парламенту Сполученого Королівства перевіряти діяльність органів місцевого самоврядування, зокрема, вивчати правильність ведення такими органами фінансової звітності [Сайт Національного Контрольно-ревізійного Управління Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії [47]

Основне завдання НАО – аудит центрального уряду, адже у Великобританії є інші органи зовнішнього аудиту, які відповідають за фінансовий контроль органів місцевого самоврядування в Англії і в автономних адміністраціях Уельсу, Шотландії та Північної Ірландії [48, с. 2].

Рахункова палата Італійської Республіки — це установа, що виконує завдання, пов'язані з наглядом за державними фінансами й дотриманням законності їх використання. Вона здійснює попередній контроль законності актів уряду, а також наступний контроль виконання бюджету держави, бере участь у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю організацій, фінансованих державою [49].

Також для більш ширшого аналізу міжнародного досвіду у сфері державного контролю за публічними фінансами стане досвід країни Північноамериканського континенту – Канади. Головною інституцією у сфері державного управління як науки вважається Інститут Публічного Адміністрування Канади (Institute of Public Administration of Canada), національна організація та наукова спільнота державних службовців усіх рівнів урядування та університетських викладачів. Вона організовує та фінансує семінари, конференції та видання різноманітних публікацій з державного управління, найвідомішою з яких є журнал «Канадське публічне адміністрування» [50].

Саме досвід у сфері просвітницької роботи міг би бути корисним для України, для вищих навчальних закладів та організація публічних заходів щодо інформування інституту державного фінансового контролю, зокрема й у бюджетному процесі буде сприяти правильному розумінню суспільством цілей, завдань та результатів діяльності органів державного контролю, що у свою чергу буде позитивним сигналом до побудови діалогу із народом.

Доречним буде прикладом дієвого державного фінансового контролю є досвід країн Азії, зокрема Японії. Одним з найголовніших органів державного контролю в цій країні є Міністерство Фінансів, яке виконує такі функції, як: загальна координація та налагодження компетентної адміністрації Міністерства та підконтрольних йому органів; вирішення питання управління персоналом та рахунків Міністерства фінансів; розслідування та дослідження питань, необхідних для компетентної адміністрації; розслідування, планування та розробка системи державних фінансових установ; питання

щодо перестраховування землетрусів; планування та підготовка питань, що стосуються управління фінансовими кризами; нагляд за корпорацією страхування депозитів; планування, складання та консолідація бюджетної системи, розрахунково-касової системи та системи бухгалтерського обліку; планування та складання систем щодо податків та оцінка податкових надходжень та інші [Сайт Міністерства Фінансів Японії [51].

Проводячи аналогію із повноваженнями Міністерства фінансів України, то вітчизняна інституція характеризується саме фінансовим забезпеченням виконання державних функцій на основі бюджетної політики, управління державними фінансами. У свою чергу повноваження щодо контролю за податковими надходженнями покладені виключно на Державною фіскальною службу України.

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

Значення фінансового контролю визначено у результатах впливу на управління фінансовою системою країни в інтересах підвищення ефективності використання фінансових ресурсів. Ринкова економіка трансформувала наявні способи і методи фінансового контролю, орієнтовані на оцінку минулих процесів, на прогнозування перспектив. Це привнесло нові, які раніше не використовувалися в бюджетній сфері, контрольні підсистеми, зокрема незалежний аудит, зовнішній аудит, внутрішній аудит, аудит ефективності [52, с. 113].

Кисла К. О., Пушкарьова Т. М також зазначають, що фінансовий контроль необхідний не лише тому, що є загроза спрямування за нецільовим призначенням чи розкрадання коштів і інших фінансових ресурсів, а і тому, що контроль дає можливість з'ясувати дійсні обсяги наявних фінансових ресурсів, ефективність їх, а крім цього, ще й розмір і тенденції розвитку

фінансової бази для їх накопичення для подальшого розподілу, перерозподілу і використання[53, с. 45].

У свою чергу Якимчук І. М. наголошує, що значення фінансового контролю в умовах фінансової кризи полягає ще і в тому, що ефективно організований фінансовий контроль здатний зміцнювати фінансову дисципліну, яка є базовим фактором законності. Отже, в сучасних умовах, контроль за державними фінансами починає відігравати значну роль у вирішенні економічних проблем у зв'язку з тим, що різко зростає значення раціонального використання державних активів, що передбачає внесення суттєвих коректив у саму систему контролю, в розробку пропозицій щодо його подальшого розвитку[54, с. 36].

Нині в Україні більшість учених схиляється до виокремлення серед недоліків саме вади законодавчого характеру, відсутності розмежування повноважень суб'єктів державного фінансового контролю та недосконалості механізмів відповідальності за правопорушення в сфері державних фінансів [55, с. 92].

Тож дійсно, державний фінансовий контроль, зокрема і за бюджетним ресурсом, є важливим елементом у сфері державного управління, оскільки такий контроль спрямований на забезпечення цільового та ефективного використання публічних фінансів, запобігання порушень у цій сфері. Виклики сьогодення зокрема наявність значної кількості порушень у фінансово-бюджетній сфері, нецільове та неефективне використання державних ресурсів, зумовлюють необхідність розробки шляхів удосконалення наявної системи державного фінансового контролю України.

Доречно буде проаналізувати стратегію розвитку Державної аудиторської служби на період до 2024 року. Зокрема, у якій визначено виклики щодо забезпечення ефективності та контролю результативності дистанційної діяльності у період боротьби з гострою респіраторною хворобою COVID-19, спричиненою коронавірусом SARS CoV-2, та її наслідками при відсутності спеціалізованих ІТ рішень[56].

Втім ця проблема корелюється із іншими проблемами, а саме відсутністю сучасного технічного забезпечення працівників служби, що сприяло б оптимізації операційних процесів та підвищення професійної кваліфікації співробітників служби. Тобто для вирішення вищезазначених викликів, пропонується сертифікаційне проходження курсів з роботою новітніми системами діловодства, які б було доречно запровадити у Державній аудиторській служби, та такі системи передбачали можливість дистанційного доступу до них.

У стратегії визначено пріоритетом «Підвищення ефективності управління кадрами в органах Держаудитслужби, зміцнення їх професійного потенціалу», що передбачає удосконалення існуючих та запровадження новітніх підходів у кадровому менеджменті, залучення до процедур добору кадрів в органах Держаудитслужби молодих професійно підготовлених спеціалістів[56].

Вважаємо необхідним додатково визначити пріоритетом залучення студентів профільних ВУЗів до проходження практики у структурних підрозділах Державної аудиторської служби, передбачати для цього певну кількість місць. Для тих студентів, хто успішно та позитивно себе зарекомендує, передбачити можливість для подальшого працевлаштування. Що не менш важливе, так це фінансування такого проєкту. Пропонується звернутись до міжнародних партнерів задля підтримки молодих студентів у їхньому подальшому професійному становленні.

Також Рахункова палата стратегію свого розвитку на 2019-2024 роки, яка зазначає про те що ця стратегія побудована на практичному досвіді провідних БОА країн – членів Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) та з дотриманням вимог національного законодавства. [57].

Побудова цієї стратегії на досвіді членів INTOSAI є безумовно обнадійливим аспектом, однак стратегія не є результатом. Рахункова палата повинна будувати свою контролюючу діяльність на принципах країн БОА, що

зумовлює необхідність безперервного планування своєї діяльності та постійне вдосконалення організаційної структури.

Стратегія Рахункової палати ставить перед собою ціль ефективного представництва її у міжнародній аудиторській спільноті та провадити системну багатовекторну міжнародну діяльність, спрямовану на впровадження кращих аудиторських практик, підтримувати статус добросовісного, надійного партнера для ВОА та міжнародних організацій, спроможного здійснювати на високому професійному рівні аудити в Україні, а також спільні (паралельні) аудити з іншими ВОА[57].

З огляду на поставлену ціль та й у разі її досягнення Рахункова палата зможе зарекомендувати себе як професійного аудитора, а у разі проведення спільних заходів з ВОА інших країн позитивно відобразиться й на іміджі України в цілому.

Пропонуємо розглянути декілька ймовірних змін та перспектив вдосконалення, у тому числі за рахунок запозичання досвіду країн ЄС.

У результативній формі аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, крім арифметичних розрахунків, звірки фактичних витрат бюджетних установ з планованими величинами, правильністю та законністю здійснення бюджетними установами витрат фінансових ресурсів, береться до уваги соціально-економічна складова бюджетних програм, у межах яких використовуються фінансові ресурси, виділені з бюджету [58, с. 164].

У законі Великобританії про фінансовий контроль від 1983 р. визначено, що Національне управління аудиту (NAO) здійснює перевірки з метою визначення того, наскільки ощадливо, економічно, ефективно й цілеспрямовано міністерства, відомства або інші установи витрачали кошти при виконанні своїх завдань [59, с. 157].

У Великобританії аудитори використовують систему первинних та вторинних фінансових індексів оцінки ефективності та результативності використання фінансових ресурсів, виділених з бюджету. Важливо, щоб

результати набору показників були інтерпретовані якнайширше, щоб зрозуміти вплив фінансової функції на ефективність використання фінансових ресурсів бюджетних установ для досягнення ключових цілей надання послуг. Такий результат вимірювання результативності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, як показник вартості фінансової функції у відсотках від організаційних поточних витрат бюджетної установи, повинен інтерпретуватися поряд з такими результатами ефективності, як кількість днів від початку бюджетного періоду до формування фінансових звітів розпорядниками бюджетних коштів та індекс задоволеності споживачів суспільних послуг тощо [60].

Доречним буде у діяльності Державної аудиторської служби керуватись соціально-орієнтований підходом, який передбачатиме оцінку наявності або відсутності скарг. Таким чином уповноважений представник Державної аудиторської служби здійснюватиме аналіз звернень споживачів суспільних послуг, моніторинг публікацій у засобах масової інформації щодо результатів діяльності бюджетної установи та залучатиме отриману інформацію до результатів звіту.

Також повністю підтримаємо позицію Рак Г. В., що для обґрунтованої аудиторської оцінки ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів на основі прагматичного підходу необхідні нормативи за кожним із видів суспільних послуг або єдина база для зіставлення, що сьогодні наразі відсутня. Тому нині можливе часткове проведення аудиторської оцінки ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ на основі прагматичного підходу [58, с. 165].

За сучасного рівня розвитку інформаційних технологій для оцінки ефективності використання бюджетних коштів доцільно застосовувати динамічні моделі. Безперервний контроль за імплементацією управлінських рішень, що мають повторюваний характер, зазвичай вимагає перевитрат грошових ресурсів. Застосування ж математичних моделей дозволяє

визначити стандартизовані та достовірні процедури контролю за поточною діяльністю та своєчасно виявляти небажані тенденції [61, с. 33].

Дійсно, перевагами сучасних інформаційних технологій є швидкість обробки інформації, об'єктивність оцінки наявної інформації у контролюючого органу в умовах недостатності та викривленості такої інформації. Розробка та запровадження інтегрованої інформаційної системи надасть можливість роботи з єдиною інформаційною базою щодо бюджету, що у свою чергу допоможе працівникам органів контролю більш швидше оцінювати ефективності використання бюджетних коштів.

У США при здійсненні аудиту ефективності діяльності державних організацій акценти зміщуються у бік оцінки того, наскільки економічно і раціонально організації набувають, зберігають і використовують свої ресурси. А під час аудиту виконання державних програм аудитори US GAO застосовують такі види оцінок ефективності їх реалізації:

1. оцінку процесу (processe valuation) – відповідності якості наданих послуг сподіванням суспільства;
2. оцінку продукту (outcome evaluation) – рівня досягнення запланованих результатів програми;
3. оцінку впливу (impact evaluation) – чистого ефекту виконання програми завдяки зіставленню результатів виконання останньої з результатами аналізу того, що було б у разі її відсутності; оцінку «витрат-корисності» і «витрат-результативності» (cost-benefit and cost-effectiveness evaluation) – відповідності між результатами виконання програми й ресурсами, які було витрачено для їх отримання [62, с. 57].

Більшість перевірок, які здійснюються державними аудиторами у США, Великобританії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах, належать до категорії аудиту адміністративної діяльності, а тому мають багато спільних рис із державним фінансовим аудитом, що проводиться органами Державної аудиторської служби в Україні [63, с. 229].

Частково погоджуємось із позицією Долбанєвою Д. В., оскільки незважаючи на наявність певних спільних елементів державного аудиту публічних фінансів, в Україні аудит ефективності передбачає встановлення ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених державного фінансового ресурсу країною задля реалізації кошторисного фінансування за витратним підходом. Натомість практика інших країн свідчить про наявність передусім результативного підходу, відповідно до якого дослідження досягнення цілей і завдань здійснюється у межах бюджетної програми. Що можливо було б застосувати у національній системі державного фінансового контролю, наприклад експериментально, шляхом впровадження його на один рік, після чого передбачити складання звітності для розуміння доцільності впровадження такого підходу на постійній основі.

Хаблюк О.А. та Яцишин С.Р. стверджують, що зі введенням в практику аудиту ефективності система державного фінансового контролю виходить на новий прогресивний етап розвитку контрольної діяльності, який більшою мірою відповідає цивілізованим економічним відносинам на ринку. Цей етап пов'язаний з такими тенденціями, як:

1. Інтеграція різних видів контролю та аудиту, які б досягали головної мети – ефективності функціонування державної влади та її основного інструменту – бюджету;
2. Посилення аудиту владних державних структур, які мають повноваження щодо витрачання державних коштів, включаючи витрати на їхнє власне функціонування;
3. Використання нових інструментів та методів із застосуванням інформаційних технологій;
4. Підвищення рівня компетенції аудиторів;
5. Впровадження нових методологій оцінки рівня ефективності економічної діяльності [64, с. 828].

Гупаловська М. Б. наголошує, що функціонування фінансової системи країни в умовах демократії передбачає необхідність постійного всебічного

контролю з боку громадськості за процесами формування та використання суспільних фінансових ресурсів. Оскільки, з одного боку, бюджети формуються в основному за рахунок податків, платниками яких є громадяни, а з іншого боку, населення є споживачем загальносуспільних благ та послуг, що фінансуються за рахунок бюджетів, то громадськість зацікавлена у здійсненні контролю за тим, як використовуються їхні кошти, які акумульовані у бюджеті [65, с. 373].

Тож пропонується імплементувати у національне законодавство інститут громадського контролю за бюджетними ресурсами країни, шляхом поєднання представників громадськості представників контролюючих органів під час проведення інспектування.

Виклики, з якими сьогодні стикаються органи державного фінансового контролю, спонукають державу до розробки нових стандартів, оновлення законодавчої бази та залучення міжнародного досвіду у даній сфері задля швидкого вирішення поставлених завдань. Наряду з цим позитивним моментом є те, що Державна аудиторська служба та Рахункова палата розробили власні стратегії розвитку на визначений термін.

Втім недосконалість системи державного фінансового контролю зумовлює необхідність розробки пріоритетних напрямків розвитку:

1. Одним з можливих шляхів удосконалення діяльності Державної аудиторської служби було запровадження соціально-орієнтованого підходу, який сприятиме більш ефективному та об'єктивному державному фінансовому контролю за рахунок збільшення інформаційної бази для аналізу органом контролю.

2. Незважаючи на наявність у систему державного фінансового контролю такого елемента як аудит ефективності, закордонний досвід може бути доречним на шляху вдосконалення вітчизняної системи та змінити витратний підхід на результативний підхід.

3. Законодавче закріплення інституту громадського контролю за бюджетним ресурсом, що у свою чергу сприяло відкритості процесу

державного фінансового контролю. Також комплексно оцінити стан виконання бюджету з огляду на дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях та законності операцій із бюджетним ресурсом.

Тож своєчасне вдосконалення системи державного фінансового забезпечить дотримання принципів законності, об'єктивності, незалежності на належному рівні. Безумовно, сприятиме ефективності та стабільності системи державного управління, що своє чергою відобразиться на соціально-економічному розвитку в державі.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі було надано теоретико-правову характеристику державного фінансового контролю, досліджено міжнародний досвід у здійсненні державного фінансового контролю у бюджетному процесі, проаналізувати звітність контролюючих органів у сфері державного фінансового контролю за виконанням бюджету, визначені необхідні зміни до законодавства у сфері фінансового контролю. Основні з них такі:

1. З'ясовано поняття державного фінансового контролю бюджетному процесі – це діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, задоволенню державних інтересів і потреб та управління економікою.

2. Визначено законодавчу прогалину щодо чіткого переліку суб'єктів фінансового контролю, зокрема у Законі України від 26.01.1993 р. «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» взагалі не міститься визначення поняття «суб'єкт державного фінансового контролю». Також визначено доцільність розмежування форми державного фінансового контролю за ознакою його здійснення.

3. За результатами своєї діяльності Державна аудиторська служба складає звіти, які можуть бути: аудиторськими, статистичними, аналітичними та про використання бюджетних коштів Державної аудиторської служби України. Рахункова палата складає звіт, що містить основні результати діяльності, приклади системних порушень, виявлених у ході здійснення контрольних заходів. Такі звіти дають можливість оцінити діяльність контролюючого органу та можливі шляхи вдосконалення системи контролю за бюджетними коштами.

4. Досвід таких країн як Чехії, Польщі, Швеції, Франції, Великої Британії, Італії, Японії може бути застосований у системі фінансового контролю у бюджетному процесі України, зокрема принципу річного планування або довгострокового планування, просвітницький підхід у своїй діяльності, та можливість збільшення повноважень контролюючих органів, наприклад перевірки не лише коштів а й матеріальних цінностей.

5. Сьогодні виклики, з якими сьогодні стикаються органи фінансового контролю, зумовлюють необхідність постійного вдосконалення законодавчої та нормативної бази а також розробки нових стандартів та залучення міжнародного досвіду у даній сфері задля оперативного та ефективного вирішення поставлених цілей.

Одним з можливих шляхів удосконалення діяльності Державної аудиторської служби було запровадження соціально-орієнтованого підходу, який сприятиме більш ефективному та об'єктивному державному фінансовому контролю за рахунок збільшення інформаційної бази для аналізу органом контролю. Законодавче закріплення інституту громадського контролю за бюджетним ресурсом, що у свою чергу сприяло відкритості процесу державного фінансового контролю. Також комплексно оцінити стан виконання бюджету з огляду на дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях та законності операцій із бюджетним ресурсом.

Також пропонується закріпити гендерно-орієнтованого принципу на законодавчому рівні. Такий принцип буду передбачати такі елементи: включення гендерних аспектів до процесів фінансового аудиту витрат і їх відповідності; включення гендерних аспектів до аудиторських перевірок проміжних і кінцевих результатів.

Пропонується внести зміни до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» шляхом доповнення статті 13 абзацом 4 та викласти у такій редакції: Подання скарги в адміністративному порядку може здійснюватися за допомогою додатку Дія

через особистий кабінет користувача. Скарга розглядається не пізніше ніж у п'ятиденний термін з дня отримання такої скарги .

Дійсно, через додаток Дія можливо скористатись правом на судове звернення до суду, втім необхідно пришвидшити процес розгляду скарг у адміністративному порядку. Саме через електронну форму, можливо буде значно скоротити час розгляду таких з одного місяця до 5 днів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Леонтович С.П. Розвиток фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в аграрному секторі економіки: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2012. 194 с.
2. Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Гуцаленко. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456 // www.zakon4.rada.gov.ua (дата звернення: 13.10.2021).
4. Сидоренко О.М., Воленко В.Г., Кумков Д.Л. Теоретичні засади визначення взаємозв'язків між категоріями «бюджетний процес» та «державний фінансовий контроль». *Гроші, фінанси і кредит. Науковий погляд: економіка та управління*. Випуск № 3. 2019. С. 257-265
5. Товкун Л.В. Бюджетний процес: значення та перспективи розвитку в сучасних умовах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. Випуск 45. Том 2. 2017. С. 69-73
6. Фоменко Ю. О. Правове регулювання бюджетного процесу в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 223 с.
7. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи. *Фінанси України*. 2009. № 11. С. 12-19.
8. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник / за заг. ред. О. Д. Василик. Київ: НІОС, 2002. 345 с.
9. Шашкевич О.Л. Наукова парадигма державного фінансового контролю в умовах громадянського суспільства. Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності: *Збірник матеріалів наукової конференції професорсько-викладацького складу до 50-ти річчя Тернопільського національного економічного університету*. 2015. С. 185-188.

10. Мізін І.В. Державний фінансовий контроль в Україні: сутність, функції, завдання, принципи. *Вісник: Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. №2. Том 1. С. 101-103.
11. Монаєнко, А. О. Правові основи державного фінансового контролю: навч. посіб / за заг. ред. А. О. Монаєнко. Запоріжжя: КПУ, 2008. 152 с.
12. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: підручник / за заг. ред. А. В. Хмельников. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. 228 с.
13. Дубовик К.Є., Горник В.Г., Шпачук В.В., Кравченко С.О. Організаційно-правовий механізм державного фінансового контролю в Україні. 2019. С. 340-350.
14. Войтенко В. В. Види і принципи фінансового контролю в системі державного управління. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018.
15. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 12.07.2021).
16. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/604_001 (дата звернення : 15.10.2021 р.).
17. Іванівна Т., Кисельова О., Колодій М., Остапчук О. Гендерно орієнтовний підхід у бюджетному процесі. *практ. посіб. Київ. Віваріо. 2020. – 88 с.*
18. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо впровадження та застосування гендерно орієнтованого підходу в бюджетному процесі» URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0001201-19#Text> (дата звернення: 13.10.2021).
19. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит : підручник. Київ. НПВ «АВТ», 2004. 424 с.

20. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики : дис. ... док. економіч. наук :08.00.08 / Львів, 2015. С. 530

21. Закон України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» від 26.01.1993 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 15.10.2021).

22. Прасюк В. М. Суб'єкти державного фінансового контролю та їх правовий статус. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 6. Vol. 1. P. 179-183.

23. Бутинець Ф. Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія : підручник. Житомир. «Рута», 2002. 544 с.

24. Репетько О. О. Методологічні підходи до розмежування форм і методів фінансового контролю в теорії та практиці державного управління. URL : <http://academy.gov.ua/ej/ej11/txts/10roopdu.pdf> (дата звернення: 22.10.2021).

25. Bardash, S. V. Method of financial and economic control: the oretical interpretation. *Finansy Ukrainy*. 2010. №. 3.pp. 117-126.

26. Слободяник Ю. Б. Державний фінансовий аудит: проблема конвенційності понять. *Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин*. Київ. КНТЕУ. 2016. С. 153–156.

27. Наконечна Н. В.. Контроль і ревізія: навч. посіб, Львів. 2015. 178 с.

28. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Київ. Центр учбової літератури. 2009. 424 с.

29. Глібко В. М. Окремі питання фінансового контролю та ревізії. *Адміністративне та фінансове право*. 2015. С. 180-188.

30. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм: Механізм регулювання економіки. 2009. №4. С. 238-243.

31. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... д-ра. юрид. Наук : 12.00.07: Харків, 2002. 454 с.

32. Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.10.2021).

33. Звіт Державної аудиторської служби за січень-жовтень 2021 року URL : <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1985> (дата звернення: 01.11.2021)

34. Звіт Державної аудиторської служби за 2020 рік URL : <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/71> (дата звернення 01.11.2021)

35. Закон України «Про Рахункову палату» <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 13.10.2021).

36. Звіт Рахункової палати за 2020 рік URL : <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1083> (дата звернення 05.11.2021)

37. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти) : дис. ... д-ра. наук з держ. управління: 25.00.02. Київ, 2011. 480 с.

38. Дерій В.А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 48-56.

39. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні : навч. посібн. / за заг. ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль, 2018. 214 с.

40. Воленко В. Г. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації. *Серія «Економічні науки»*. Вісник Черкаського університету. 2019. С. 45-50

41. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

42. Головне Управління Аудиту Республіки Чехії: URL: <https://www.nku.cz/en/> (дата звернення: 13.10.2021).

43. Сайт Вищої Контрольної Палати Республіки Польща: URL: <https://www.nik.gov.pl/en/about-us/> (дата звернення: 13.10.2021).

44. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. Київ : Знання. 2007. 327 с.
45. Сайт Рахункової Палати Республіки Франція: URL: <https://www.ccomptes.fr/en/institutional-relations/institutional-relations> (дата звернення: 13.10.2021).
46. Ковальчук Я., Октисюк А., Бочі А. Контроль за державними фінансами. метод. посіб. Київ. 2015. 34 с.
47. Сайт Національного Контрольно-ревізійного Управління Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії: URL: <https://www.nao.org.uk/> (дата звернення: 13.10.2021).
48. Голсдворті Д., Роджерс Я. Роль сучасного вищого органу фінансового контролю: досвід Великобританії. 2014. С. 8 <http://gogov.org.ua/wp-content/uploads/2016/06/Rol-suchasnogo-vyshhogo-organu-finansovogo-kontrolyu-dosvid-Velykobrytaniyi-Devid-Goldsvorti-ta-YAn-Rodzhers.pdf> (дата звернення: 13.10.2021).
49. Базюк В.Р. Вітчизняний та зарубіжний досвід здійснення державного фінансового аудиту. URL: http://ukrlogos.in.ua/documents/20_03_2018_148.pdf (дата звернення 25.10.2021).
50. Сайт Інституту Публічного Адміністрування Канади: URL: <https://www.ipac.ca/> (дата звернення: 13.10.2021).
51. Сайт Міністерства Фінансів Японії: URL: https://www.mof.go.jp/english/about_mof/functions/index.htm (дата звернення: 13.10.2021).
52. Лисяк Л. Державний фінансовий контроль: сучасні питання удосконалення та підвищення ефективності. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. 2015. № 1. С. 111–120
53. Кисла К. О., Пушкарьова Т. М., Шолкова Т. Б. Фінансовий контроль: проблематика та шляхи вдосконалення на прикладі зарубіжного досвіду. *Правові засоби забезпечення та захисту прав людини: вітчизняний та зарубіжний досвід*. Харків. Ч. 1. 2018. С. 43-46

54. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення, економічна наука. *Економіка та держава*. № 7. 2021. С. 34-39.

55. Іваськевич Х. І. Напрями підвищення результативності державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Гроші, фінанси і кредит*. Випуск 4. 2017. С. 90-93

56. Стратегія розвитку Державної аудиторської служби на період до 2024 року https://dasu.gov.ua/attachments/83389523-0c05-42cb-9831-bece350f485c_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F_2024.pdf (дата звернення: 13.10.2021).

57. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019-2024 роки <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf> (дата звернення: 13.10.2021).

58. Рак Г. В. Шляхи вдосконалення методичного підходу до контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах. *Економічний аналіз*. 2018. Том 28. № 1. С. 161-167.

59. Мних Є. В. Державний фінансовий аудит: методологія та організація : монографія. Київ : КНТЕУ. 2009. 319 с.

60. Value for Money in public sector corporate services. A joint project by the UK Public Sector Audit Agencies. URL: http://www.auditscotland.gov.uk/docs/corp/2007/nr_070501_value_corp_services.pdf (дата звернення 30.10.2021)

61. Гордєєва Т. А., Петришина О. В. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 3. С. 32-34.

62. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2009. № 1. С. 55–62.

63. Долбнєва Д. В. Напрямки розвитку та шляхи удосконалення державного аудиту бюджетних програм в умовах економічних трансформацій України. *Проблеми економіки*. № 3. 2018. С. 226-231.

64. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. Випуск 10. 2017. С. 827-831.

65. Гупаловська М. Б. Перспективи державного фінансового контролю місцевих бюджет. *Гроші, фінанси і кредит*. Випуск 36. 2019. с. 371-376.

Додаток А



Додаток Б

