

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

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правове регулювання державного фінансового контролю в Україні

Студент 2 курсу, 7м групи,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове
право»

Руденко Михайло
Михайлович

Науковий керівник
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	6
1.1. Поняття, сутність та принципи державного фінансового контролю в Україні	6
1.2. Історія становлення та нормативно-правові засади державного фінансового контролю в Україні.....	16
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	32
2.1. Система органів державного фінансового контролю.....	32
2.2. Форми і методи державного фінансового контролю	50
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	60
3.1. Реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні	60
3.2. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до Європейської практики	75
ВИСНОВКИ	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94

ВСТУП

Актуальність теми. Проблеми правового регулювання організації і діяльності органів державного фінансового контролю та нагляду в даний час стоять надзвичайно гостро. Законодавча база фінансового контролю і нагляду в повній мірі не сформована. Вона являє собою набір різнорівневих правоустановлень, що не складаються в організовану систему. В Україні існує велика кількість законів, указів, постанов, в яких регулюється контрольна діяльність. Однак ці норми нерідко не тільки не роз'яснюють і не полегшують взаємини між контрольними органами різних гілок влади, органами та об'єктами контролю, вони часто вносять елементи дезорганізації, або не охоплюють цілі галузі економічної діяльності, залишаючи їх взагалі поза будь-якого контролю з боку влади. Перш за все, це проявляється в неузгодженості нормативно-правових актів, нечіткості формулювань, відсутність конкретних механізмів взаємодії. Очевидно, що повинні бути впорядковані і систематизовані вже існуючі нормативні документи в галузі фінансового контролю.

Актуальність питань правової регламентації та організації ефективної системи державного фінансового контролю, що запобігає посиленню позицій тіньової економіки, дозволяє розглядати її в якості одного з найважливіших напрямків державних реформ в Україні.

У розбудові системи державного фінансового контролю важливе місце належить її різноплановому й адекватному забезпеченню. Виходячи з цього, потрібно розглядати наукове, нормативно-правове, організаційно-методичне, інформаційно-аналітичне, кадрове, фінансове й матеріально-технологічне забезпечення, кожне з яких, по суті, є певним ресурсом, який уможливорює здійснення контрольної діяльності [88].

Питанням правового регулювання державного фінансового контролю в Україні займалися такі вчені як Бланк І. О. [10], Бровко О. Т. [13],

Виговська Н. Г. [16], Гоменюк В. [20], Германчук П. К. [19], Гуцаленко Л. В. [23], Дереконь В. М. [24], Дікань Л. В. [26], Карпов Е. С. [36], Магута Р. М. [44], Манченко О. В. [45], Мартиненко М. М. [46], Микитюк І. С. [47], Мінін Б. В. [48], Мухатаєв А. О. [49], Овсянников Л. Н. [51], Піхоцький В. Ф. [54], Суркова Ю. [76], Чугунов І. Я. [83], Шевченко А. А. [84], Шевченко Н. В. [85], Шевчук О. А. [88] та інші.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що складаються в сфері державного фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти державного фінансового контролю та його правове регулювання.

Метою дослідження є обґрунтування шляхів удосконалення системи державного фінансового контролю України.

Відповідно до мети випускної кваліфікаційної роботи поставлено такі завдання:

- розкрити поняття, сутність та принципи державного фінансового контролю в Україні;
- охарактеризувати історію становлення правового регулювання, нормативно-правові засади державного фінансового контролю в Україні;
- визначити форми і методи, систему органів державного фінансового контролю;
- обґрунтувати реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні та його модернізацію відповідно до Європейської практики.

Методологія й методика дослідження. При дослідженні сутності контролю, визначенні основних категорій застосовувались методи наукової абстракції. Історичний метод застосовувався при дослідженні історії становлення державного фінансового контролю в Україні, системно-функціональний — при дослідженні системи та компетенцій органів державного фінансового контролю.

Розгляд співвідношення органів державного фінансового контролю в умовах побудови правового демократичного суспільства потребував залучення методів інституціональної теорії. Аналіз взаємодії різних контрольних органів вимагав застосування структурно-функціонального підходу. Для вивчення можливостей використання досвіду фінансово-контрольної діяльності закордонних держав застосовувався метод порівняльного аналізу, а також поєднання кількісного та якісного аналізу.

Практичне значення дипломної роботи полягає у тому, що пропозиції щодо удосконалення системи внутрішнього державного фінансового контролю, наведені в роботі, можуть бути використані у практичній діяльності Державної казначейської служби України. Також проведені наукові дослідження мають певне теоретико-методологічне значення для подальшого вдосконалення нормативно-правового регулювання в сфері державного фінансового контролю.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правова база України, наукова, спеціальна література, періодичні видання, первинна документація, дані Державної казначейської служби України.

Апробація результатів дослідження здійснена шляхом публікації статті «Правове регулювання державного фінансового контролю в Україні» у збірнику наукових статей студентів «Правове забезпечення підприємницької діяльності» К. КНТЕУ, 2018 р.

Структура роботи складається зі вступу, трьох розділів, шести підрозділів, висновків та списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

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

Процеси, що відбуваються у сфері державного фінансового контролю, різні за своєю природою і неоднозначно, а часом суперечливо впливають на формування його системи. Основна особливість таких процесів останніх років полягає в тому, що вони мають переважно не самостійний, а похідний характер, зумовлені не стільки природою контролю як функції управління суспільними фінансами і стратегією його посилення, скільки потребами перетворень, здійснюваних у контрольованих сферах [51].

Державний фінансовий контроль — комплекс цілеспрямованих заходів органів, їх підрозділів чи службових осіб, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства [19, с. 34].

Державний внутрішній фінансовий контроль — це система здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Внутрішній фінансовий контроль організований із дотриманням основного принципу, а саме: чіткого розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит визначає, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю [11, с. 54].

Однією із основних умов ефективності організації фінансового контролю є дотримання принципів, що охоплюють контрольні процедури в цілому. Можна погодитися з Н.Г. Виговською в тому, що «принципи контролю — одне з фундаментальних понять, які характеризують таке складне явище, як контроль. Проблема принципів контролю в теоретичному, методологічному та практичному аспектах поки недостатньо розроблена» [16; 46]. Фінансовий контроль, будучи різновидом державного контролю в цілому і однією з функцій управління, базується на загальних принципах державного управління.

На даний момент найбільш точним було б визначити принципи державного фінансового контролю як основоположні, вихідні початку, що лежать в основі формування, функціонування та вдосконалення системи фінансового контролю, що втілюють економічні, соціальні та інші закономірності сфери фінансового контролю і в той же час визначають строгі вимоги, згідно яким формуються і функціонують органи державного фінансового контролю.

Для забезпечення дієвого контролю фінансових потоків повинні бути розроблені принципи розкриття інформації про звітність державних органів: звітності про ведення фінансово-господарської діяльності, звітності про використання державних фінансових ресурсів і т.д. [34]. Відкритість, коли мова йде про державні кошти, забезпечується зазвичай двома способами: наданням доповідей контрольних органів відповідним владним структурам для обговорення та вжиття заходів щодо усунення порушень та публікацією результатів контрольних заходів в засобах масової інформації.

Огляд наукової літератури з питань контролю, дозволяє стверджувати, що на сьогодні повністю не розкрито механізм використання принципів

організації та здійснення ДФК. Між тим, вони є методологічною основою для проведення контрольних заходів на всіх рівнях управління економікою.

Науковці поділяють принципи фінансового контролю на методологічні принципи, принципи організації та здійснення. До методологічних принципів за думкою О. Ю. Большакової та Г. О. Кравченко належать: демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини та громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність [11, с.44]. Принципами організації М. М. Мартиненко вважає результативність, адресність, своєчасність, гнучкість та економічність [46, с.258]. В. В. Бурцев — законність, незалежність, збалансованість, системність [14, с. 100].

До принципів здійснення фінансового контролю Е. Грачова та Л. Хорина відносять законність, об'єктивність, невідворотність покарання осіб, що здійснили фінансові порушення та притягнення до відповідальності [22, с. 100].

На наш погляд, принципи ДФК, перш за все, повинні визначатися принципами державного управління. Незалежно від того, які органи здійснюють контрольну функцію та в якому обсязі, контрольна діяльність повинна базуватися на єдиних принципах і в її основу покладається завдання підвищення ефективності управління. Фінансовий контроль, що здійснюють державні органи загальної компетенції, має більш загальний характер, тому іноді необхідні контакти та взаємодія зі спеціальними функціональними контролюючими органами. Для цього встановлюються певні організаційні зв'язки, здійснюються координаційні заходи для практичного узгодження дій з метою підвищення дієвості контролю. Функції контролю базуються як на загальних принципах управління, так і властивих їм принципах.

До загальних належать принципи підпорядкованості державного управління верховенству прав і свобод людини; законності; ієрархічності, тобто підпорядкованість нижчого органу виконавчої влади вищому. З урахуванням завдань, що стоять перед ДФК, можна виділити такі основні

власні принципи контролю: об'єктивність, дієвість, гласність, систематичність, регулярність.

Враховуючи глобальний та всеохоплюючий характер фінансів, процеси їх подальшої трансформації у зовнішньоторговельні відносини, міжнародна спільнота заснувала Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), одним із завдань якої було виробити загальні принципи фінансового контролю, рекомендовані для застосування у практичній діяльності відповідних органів, і закріпити їх у національних законодавствах країн, що входитимуть до цієї організації. У листопаді 1990 р. у Мадриді за участю представників вищих контрольних органів 32 європейських держав було засновано організацію вищих контрольних органів (EUROSAI). Створення у Європі компетентної організації відкривало для всіх країн широкі можливості у сфері вдосконалення фінансово-бюджетного контролю [18, с.41].

Серед основних принципів фінансового контролю, зафіксованих у Лімській декларації, були передбачені: незалежність фінансового контролю, як невід'ємного атрибуту демократії й обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами; законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю; визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами; наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю; гласність і відкритість контролюючих органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом [42, с.46].

Побудова системи державного фінансового контролю з позицій системності передбачає застосування організаційно-функціонального підходу. В даному випадку підходи до організації державного фінансового контролю слід розглядати з позицій наступних організаційних принципів: сконцентрованості дій, комплексності, визначення провідної ланки, поетапності розвитку і організаційної динамічності.

Реалізація принципу сконцентрованості дій передбачає зосередження діяльності кожного контролюючого органу в єдиній системі на досягнення загальної мети. Принцип комплексності дій сприяє підвищенню дієвості системи державного фінансового контролю. Оскільки у відповідності з даним принципом раціональний спосіб побудови ефективної системи ДФК полягає у визначенні таких організаційних дій, які необхідно здійснити у першу чергу, і відсторонення тих, які можуть бути реалізовані в другу, третю чергу тощо [81, с. 69].

Вважаємо, що важливе значення має принцип поетапного розвитку та організаційної динамічності, оскільки їхня реалізація надасть можливість поступово удосконалювати організаційну структуру ДФК.

Нами пропонується до вище названих принципів функціонування системи державного фінансового контролю додати:

- принцип якості державного фінансового контролю, як постійного і завжди орієнтованого на результат інструмента контрольно-ревізійної роботи, для забезпечення результативності та дієвості проведення контрольних заходів;
- принцип завершеності контрольного заходу;
- принцип системності в організації діяльності органів державного фінансового контролю.

Підвищення якості ДФК є одним із актуальних завдань для побудови дієвої системи державного фінансового контролю. Воно повинно досягатися, перш за все, на основі забезпечення високої якості контрольно-ревізійної діяльності кожного контролюючого органу, яка впливає на підвищення відповідальності й ефективності діяльності державних органів і установ, що перевіряються [81, с. 67].

Принцип завершеності контрольного заходу полягає в тому, щоб проведені контрольні заходи виключали можливість повторних перевірок, фактів дублювання. На нашу думку, необхідно однозначно визначити після якого контрольного заходу об'єкт вважається перевіреним, чи є необхідність

проводити додаткові заходи, чи є можливість в нормативному порядку посилатися на результати попереднього контролю. Необхідно також вирішити, чи є результати контролю достатньою підставою для притягнення до кримінальної відповідальності. Слід зауважити, що для вирішення цього питання необхідно розробити нормативні акти, які регулюють періодичність і завершеність контрольного заходу, можливі терміни встановлення «без перевірконого періоду», коли контролюючі органи не будуть проводити додатковий контроль у будь-якому виді.

Принцип системності передбачає охоплення ДФК усієї системи формування і витрачання державних коштів, проведення ДФК по всій території держави у відповідності з єдиними вимогами, а також входження всіх державних фінансових органів в єдиний інформаційний простір.

Виходячи з вищезазначеного, вважаємо, що ефективне функціонування єдиної системи можливе за умови реалізації в діяльності контролюючих органів наступних принципів [81, с. 78]:

Принципи організації системи державного фінансового контролю: достатності законодавчо встановлених повноважень для контролюючих органів законодавчої та виконавчої влади, а також органів місцевого самоврядування; об'єктивності й компетентності, консолідованої взаємодії органів ДФК, якості організації роботи органів контролю; організаційної динамічності, що передбачає гнучкість і мобільність організації ЄСДФК та властивість її адаптуватися до змін внутрішнього та зовнішнього середовища; поетапності розвитку, що передбачає поступове реформування системи державного фінансового контролю; системності в організації діяльності органів ДФК, функціональної, організаційної, персональної та фінансової незалежності контролюючих органів та їх посадових осіб,

Принципи превентивності здійснення державного фінансового контролю: законність; гласність й прозорість здійснення ДФК, доступність результатів для усіх заінтересованих осіб; планомірність у системі відбору об'єктів фінансового контролю на основі періодичності перевірок,

відсутності зон, вільних від контролю; завершеність контрольних заходів та невідворотність покарання за порушення податкового, митного, бюджетного та фінансового законодавства; сконцентрованість заходів, що передбачає максимальне зосередження усіх заходів системи на досягнення її основної цілі – передбачення і виявлення порушень фінансового права.

Важливим інструментом і складовою державного управління, від якого залежить забезпечення достатнього рівня впевненості в досягненні державою певних цілей, є державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК). Ефективний ДВФК сприяє державному управлінню при зміні середовища, потреб і пріоритетів суспільства і держави. Тому з метою вдосконалення державного управління, впровадження нових технологій необхідно постійно проводити оцінку ДВФК для приведення його у відповідність до потреб сьогодення [14, с. 23].

У загальному розумінні метою здійснення фінансового контролю є відсутність фінансових та інших порушень в системі управління. Логічно щоб процес контролю здійснювався на всіх стадіях діяльності на постійній основі, ще до проведення оплати та відображення операцій в звітності, тобто проводився системно і безперервно. На це і спрямовані всі системи фінансового контролю європейських країн [2, с. 45].

Уряди всіх країн світу постійно стикаються з проблемами неефективного використання різного роду ресурсів – людських, фінансових, матеріальних, брак необхідної для прийняття управлінських рішень інформації в умовах навмисного і навмисного викривлення звітності, а також випадків прямого шахрайства з боку посадових осіб і персоналу. Подібних проблем можна уникнути шляхом створення в компанії, підприємства чи в органі державного сектора ефективної системи внутрішнього контролю (ВК).

Поняття ВК аж ніяк не нове. З'явившись в лексиконі ще на початку XVIII ст., Воно еволюціонувало з часом. Як система контролю діяльності підприємства це поняття сформувалося на початку XX ст. у вигляді сукупності трьох елементів: розподіл повноважень, ротація персоналу, використання і аналіз облікових записів. Надалі функції ВК значно

розширилися, перетворившись в організацію і координування дій, спрямованих на забезпечення збереження активів, перевірку надійності облікової інформації, збільшення ефективності операцій, дотримання певної політики та процедур органу. Таким чином, нові функції вивели поняття ВК за рамки кола питань, які відносяться до звичайного бухгалтерського обліку. Розширюючи сферу х свого застосування, до початку ХХІ ст. ВК перетворюється в інструмент контролю за ризиками, де його функції тісно переплітаються з функцією управління ризиками [9, с. 67].

Посилення контролю на практиці не завжди приводить до зростання ефективності фінансово бюджетних рішень та збільшення обсягів повернення коштів від неефективних управлінських рішень. Пошук точки оптимальності у співвідношенні «здійснення контролю – збільшення ефективності» на сьогодні є одним з основних завдань реформування системи державного фінансового контролю як в Україні так і за кордоном.

Найбільш поширені погляди на визначення внутрішнього фінансового контролю представлені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття внутрішній державний фінансовий контроль

Автор	Визначення поняття
1	2
Дікань Л.В.	Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства та установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу [26].
Суркова Ю.	Внутрішній фінансовий контроль – це цілісний процес, який здійснюється керівниками підприємств та їх адміністративним персоналом і має на меті забезпечити впевненість у досягненні мети та здійснення економних, ефективних та результативних операцій, захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва й виконавців [76].

Продовження табл. 1.1

1	2
Гоменюк В.	Внутрішній фінансовий контроль — це контроль фінансових ресурсів у міру їх надходження в компанію, руху в компанії та вибуття з неї [20].
Бланк І.А.	Внутрішній фінансовий контроль — це організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії і попередження кризових ситуацій, які ведуть до банкрутства [10].

Як видно з табл. 1.1, точки зору на трактування визначення внутрішнього державного фінансового контролю розділилися, до того ж їх можна згрупувати у певні підходи залежно від можливостей його застосування у господарській діяльності, а саме внутрішній контроль визначають як процес, як самоконтроль або контроль, як комплекс заходів, як діяльність.

Автор Н. Виговська розглядає елементний склад механізму державного фінансового контролю на основі використання системного підходу шляхом виділення обов'язкових структурних елементів (мета, контролюючий суб'єкт, підконтрольний суб'єкт, предмет, кадрове, нормативно-правове, методологічне, організаційне, інформаційно-комунікаційне, технічне та наукове забезпечення) з метою подальшого вдосконалення системи фінансового контролю в Україні [16].

Шевченко Н. В. на підставі дослідження нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності існуючої системи державного фінансового контролю в Україні визначила перелік основних проблем за кожною з цих складових [85]:

- непорядкованість нормативно-правової бази та ієрархії розподілу функцій і повноважень суб'єктів контролю;
- низька фінансова культура об'єктів контролю, незначні розміри відшкодування завданих державі збитків, нераціональна структура видів

ДФК - в Україні 5 % контрольних заходів входять до групи заходів попереднього контролю, 10 % – поточного, 85 % – наступного;

- низький рівень персональної відповідальності суб'єктів та об'єктів контролю.

Наведене визначення поняття ДВФК враховує існуючі підходи до визначення поняття «внутрішній фінансовий контроль» та відображає вид контролю, суб'єкта, інструменти та мету здійснення. Тобто таке визначення найбільш повно висвітлює призначення ДВФК.

Висвітлення теоретичних аспектів ДВФК передбачає визначення його змісту. В основі змісту внутрішнього фінансового контролю лежать компоненти, що його характеризують. До основних компонентів ДВФК можна віднести: суб'єкти, об'єкти, цілі, види, форми, елементи, принципи, техніку, технологію та нормативне і методичне забезпечення.

Структура державного фінансового контролю складається з таких елементів (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

Структура державного фінансового контролю (ДФК) [16]

Назва елемента	Характеристика
1	2
Середовище контролю	Керівництво, яке несе відповідальність за стан внутрішнього контролю, та працівники повинні створити таке середовище в органах державного і комунального сектору, яке забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю
Оцінка ризиків	Для здійснення внутрішнього контролю повинна проводитися ідентифікація (визначення) і оцінка ризиків, з якими стикаються органи державного і комунального сектору і які мають як зовнішній, так і внутрішній характер. Керівництво органів державного і комунального секторів визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними
Контролююча діяльність.	Для здійснення належного управлінського процесу слід визначати правила, процедури, технічні прийоми та механізм виконання вказівок і доручень керівництва, а також забезпечити їх практичне застосування

Продовження табл. 1.2

1	2
Інформація та інформаційний обмін	Інформація повинна реєструватися і надаватися керівництву та іншим користувачам органів державного і комунального сектору в такій формі і в такий час, щоб вона могла служити основою для належного виконання функцій внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інших шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного і комунального сектору;
Моніторинг	Повинна враховуватися потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів.

Узагальнюючи вищенаведене, можна констатувати, що чітко сформульовані принципи побудови єдиної системи ДФК є його організаційною та правовою основою і повинні знайти відповідне законодавче оформлення в законі «Про єдину систему державного фінансового контролю в Україні».

1.2. Історія становлення та нормативно-правові засади державного фінансового контролю в Україні

У галузі нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю та правозастосовній практиці в Україні існують певні проблеми. Так, по-перше, поняття «єдина система державного фінансового контролю» не регламентоване жодним вітчизняним законом, а відтак діяльність численних контролюючих органів залишається некоординованою належним чином, унаслідок чого відбувається дублювання їх функцій, залишається високим, а часом і надмірним, «контрольне» навантаження на підконтрольні суб'єкти.

По-друге, відсутній базовий закон України про державний фінансовий контроль, який би однозначно унормував сутність державного фінансового

контролю, його функціональне призначення, принципи організації, об'єкти і суб'єкти, предмет та види, форми, способи і методи його здійснення.

По-третє, законодавчо не закріплено статус вищого органу фінансового контролю, не розмежовано сфери діяльності різних контролюючих органів.

По-четверте, норми чинних законів та інших нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю часом не узгоджені.

По-п'яте, попри те, що статтею 7 Бюджетного кодексу від 08.07.2010, поточна редакція від 11.10.2018 [15] «Принципи бюджетної системи України» виокремлено принцип ефективності та результативності, який передбачає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, місцевим самоврядуванням, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів, а в статті 19 «Стадії та учасники бюджетного процесу» наголошується, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства [15], унормоване чітке визначення ефективності, доцільності, раціональності та цільового використання бюджетних коштів і ефективності державного фінансового контролю відсутнє.

По-шосте, хоча стаття 20 Бюджетного кодексу України «Застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі» визначає, що оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм, характеристика механізму такої оцінки відсутня. Зазначається лише, що організаційно-методологічні засади оцінки

ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України, а результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

По-сьоме, стаття 26 Бюджетного кодексу «Контроль та аудит у бюджетному процесі» стверджує, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками [15]. Однак лише цим законодавці й обмежили регламентацію такого контролю та аудиту.

По-восьме, чинне законодавство практично не регламентує організацію державного фінансового контролю на регіональному й муніципальному рівнях, що спричиняє відсутність єдиної системи організації фінансового контролю на рівні суб'єктів і органів місцевого самоуправління.

По-дев'яте, чинне законодавство не передбачає належного відшкодування втрачених державних коштів і такої ж відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни [83].

Перший нормативний акт, що фактично розпочав відомчий контроль, належить до 1936 р. [50]. На той період часу це був досить досконалий документ, яким було створено та закріплено низку базових принципів відомчого контролю, до яких належить принцип обов'язковості та періодичності у відносинах між суб'єктами та об'єктами контролю. Відправною точкою розвитку відомчого контролю стає побудова єдиної системи, що містила у собі обов'язковість організації відомчого контролю на усіх рівнях державної влади, від її центральних органів до виконавчих

комітетів обласного рівня, а також здійснення контрольно-ревізійних заходів не рідше одного разу на рік стосовно кожного об'єкту контролю.

Плекання принципів відомчого контролю, що було закладено першим нормативним актом, у подальшому було відображено у Положенні про Міністерство фінансів СРСР від 16.02.1971 р. [55] та у розроблений ним типовій інструкції здійснення контрольно-ревізійних дій міністерствами та відомствами у 1978 р. [78].

Структурна криза, у якій народжувалася Україна як незалежна держава, гостро поставила питання про забезпечення збереження виконавчою владою державного і колективного майна.

Аналіз сучасних нормативних актів викрив методологічну плутанину щодо назви, методів, а також форми здійснення цього виду контролю.

Система нормативно-правових актів державного фінансового контролю має будуватися з урахуванням таких основних вимог [84]:

- нормативно-правові акти державного фінансового контролю не повинні мати суперечностей, у тому числі невідповідність у назвах, термінології тощо, дублювати один одного, те ж відноситься і до правових актів, що регулюють інші сфери державного управління й фінансів. Виконання цього принципу загалом має бути забезпечено чіткою компетенцією та правилами побудови системи правового регулювання державного фінансового контролю;

- має бути чітко визначено те, які конкретні питання державного фінансового контролю розглядає той чи інший рівень нормативного регулювання, як він взаємодіє з іншими рівнями, які види нормативно-правових актів входять у той чи інший рівень;

- повинна бути чітко визначені обов'язковість застосовування, порядок розробки й узгодження нормативно-правових актів державного фінансового контролю.

Серйозну проблему становить і відсутність правових норм, що визначають відповідальність за невиконання представлень і приписів

контролюючих органів, ненадання інформації з їх запитів, надання неповної чи недостовірної інформації, а також за відмову від допуску на об'єкт, що перевіряється, без належної підстави.

Концепція розвитку державного фінансового контролю має бути документом обов'язкового виконання, що визначається нормами права.

Проте закони та положення самі по собі не можуть вирішити ситуацію з контролем. Так, вони становлять базу державного фінансового контролю, формують адекватний нормативно-правовий механізм, забезпечують саму можливість формування та функціонування системи. До них також необхідно прийняти інструктивні та регламентуючі матеріали, розробити відповідні організаційні заходи щодо їх реалізації. Без належних механізмів реалізації прийнятого закону буде не тільки гальмуватися їх реальне виконання, але є ймовірність того, що все залишиться лише на папері.

У чинному порядку здійснення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи норма обов'язковості змінена на можливість утворення контрольно-ревізійних підрозділів, навіть у територіальних представництвах центральних органів виконавчої влади, та є рекомендаційною органам місцевого самоврядування [50].

Доцільно зазначити, що вищенаведений нормативний акт, а саме концепція розвитку державного фінансового контролю містить у собі також нововведення щодо вдосконалення механізму цього виду контролю, насамперед це стосується утворення зведеного реєстру суб'єктів, стосовно діяльності яких здійснюються контрольні заходи.

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Складовими зазначених систем у країнах ЄС є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна

відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому, базовим елементом зазначеної системи в країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

Ці питання частково врегульовано статтею 26 Бюджетного кодексу України та статтею 8 Закону України [15] «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 [56]. У законодавчих актах не розкрито суть поняття внутрішнього контролю. Зазначене питання також не має належного наукового та методичного обґрунтування. Як наслідок, дієве функціонування внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору на даний час не забезпечено. Недостатнім є розуміння керівниками таких органів усіх рівнів їх персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети очолюваних ними органів. Фактично у системі внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи органів державного і комунального сектору.

В органах державного і комунального сектору країн ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, що досліджують діяльність апарату органу та підпорядкованих і підзвітних йому органів і звітують про результати проведеного аудиту відповідному керівнику. Зазначені служби діють незалежно від інших підрозділів. Внутрішній аудитор незалежний у власних діях щодо проведення аудиту.

В Україні не створено правового і методологічного забезпечення функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Фактично в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади функціонують контрольно-ревізійні підрозділи, але їх діяльність не може ототожнюватися з проведенням внутрішнього аудиту згідно з нормами і правилами ЄС [36].

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та

децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Системи державного внутрішнього фінансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації – від централізованого попереднього контролю на рівні казначейства або окремого контролюючого органу в системі органів виконавчої влади до розподілення відповідальності за здійснення контролю між керівниками органів державного і комунального сектору з одночасним залученням підрозділів внутрішнього аудиту в кожному з таких органів. Сучасне державне управління у розвинутих країнах удосконалюється з метою децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами та діяльністю.

Законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних фінансів та належної відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни, строків зберігання або знищення фінансових документів, протидію контрольним діям.

Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів, задоволення потреб у підготовці кадрів та підвищенні їх кваліфікації.

Отже, завдяки діалектичному й логічному методам дослідження вдалося встановити, що ДВФК є видом ДФК, але тільки частиною публічного фінансового контролю, який є ширшим поняттям. Із цієї причини ДВФК апріорі не може повністю відповідати європейській моделі РІРС. Тому, потрібно уточнити мету реформування вітчизняної системи фінансового контролю, тобто що саме ми хочемо збудувати — ДВФК чи РІРС [20].

Бюджетний контроль є складовою фінансового контролю, де об'єктивна основа — контрольна функція фінансів. Бюджетний контроль —

це сукупність заходів, які проводять державні органи, пов'язані з перевіркою законності, доцільності й ефективності утворення, розподілу та використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

Внутрішній контроль передбачає перевірку облікових даних, реєстрів, нарахувань та інших господарських операцій виконавцями самостійно або на вимогу того чи іншого питання комісією, склад якої затверджується наказом керівника бюджетної установи.

Саме внутрішньогосподарський контроль сприяє збереженню ресурсів і зниженню витрат, формуванню надійної інформаційної основи для ведення обліку. Необхідність посилення контролю за бюджетними асигнуваннями обумовлюється зростанням нестабільності зовнішнього середовища, що потребує розробки механізму координації внутрішнього контролю; переміщенням акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього. Вирішення зазначених завдань обумовлюють створення ефективної системи внутрішнього контролю бюджетних асигнувань.

Враховуючи багатоаспектність категорії «система державного фінансового контролю», а також складність взаємозв'язків і взаємозалежності різних її елементів, вважаємо за необхідне визначити основні вимоги до її побудови. За основу при формуванні вимог до побудови єдиної системи ДФК пропонуємо взяти підходи до визначення принципів організації державного фінансового контролю.

Як зазначалось вище, необхідною умовою забезпечення ефективного фінансового контролю в Україні є налагодження спільної роботи контролюючих органів як на державному, так і на місцевому рівнях. Ефективність роботи контролюючих органів суттєво підвищується завдяки засобам інформації та автоматизації документообігу, які дозволяють оперативно накопичувати відповідні бази даних за наслідками контрольно-ревізійної роботи та використовувати їх для формування вихідних документів [7, с.254].

У сучасних умовах особливого значення набуває необхідність якісного інформаційного забезпечення системи державного фінансового контролю. При цьому ступінь необхідності інформації має визначатися самим контролюючим органом. Для вирішення цього питання слід звернутися до зарубіжного досвіду. Так, нормативно-правову основу організації фінансового контролю в зарубіжних країнах складають наступні нормативно-правові акти: конституції, регламенти палат парламенту, спеціальні законодавчі акти, а також підзаконні акти. Аналіз вивчення зарубіжного досвіду організації фінансового контролю підтверджує думку, що ефективна система ДФК будується на базі парламенту [82, с. 16].

Головне контрольно-фінансове управління США, як найбільший фінансово-контролюючий орган, має доступ практично до всіх документів міністерств і відомств. За дорученням палат і комісій конгресу або їх окремих членів Головне контрольно-фінансове управління може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств; проводити спеціальні перевірки й обстеження цін на продукцію, фінансово-економічних аспектів діяльності Міністерства оборони. Як головний контролюючий орган, який підпорядковано тільки Конгресу США, воно має право на перевірку ефективності діяльності усіх урядових програм і проектів.

Ревізорам Рахункової палати Франції на її вимогу надаються усі документи по фінансових операціях, навіть якщо вони містять секретні дані, у тому числі з питань державної безпеки, національної оборони, міжнародних відносин. У свою чергу, посадові особи об'єктів, що перевіряються, зобов'язані створити усі умови для нормальної роботи контролерів, а законодавство, яке регулює питання ДФК, повинно передбачати норми особистої відповідальності державних контролерів за розголошення секретної інформації [33, с.35].

На нашу думку, необхідно як одну з перших висунути вимогу інформаційної забезпеченості для проведення якісної перевірки та підготовки

висновків про реальний стан або дії підконтрольного об'єкта. Слід зауважити, що збільшення обсягів інформації, що надходить від органів фінансового контролю значно ускладнює процес аналітичної обробки та прийняття рішень. А це, у свою чергу, знижує ефективність проведення фінансового контролю, і ставить вимогу використання контролюючими органами сучасних інформаційних технологій.

Як показало проведене дослідження, на сьогодні відсутня єдина концепція проектування системи інформаційного забезпечення органів державного фінансового контролю (далі - ЄСДФК). Таким чином, важливою вимогою до побудови ЄСДФК є створення в державі ефективної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи на основі сучасних інформаційних технологій, яка призначена для збору, зберігання, пошуку та видачі інформації про всі здійснені контрольні заходи та їхні результати, тобто для систематизації даних контролю й узагальнюючого висновку.

На наш погляд, важливою є вимога комплексності, яка передбачає необхідність охоплення контролем усіх основних об'єктів по широкому колу підконтрольних питань. А це, перш за все, вимагає проведення контролю найбільш важливих об'єктів із залученням фахівців різних контролюючих органів.

У матеріалах конгресу Європейської організації вищих контролюючих органів зазначено, що контролюючому органу немає сенсу охоплювати контролем всю фінансову діяльність держави, але необхідно піддати контролю ті об'єкти, де гарантована як результат контролю найбільша віддача і максимальне сприяння економії державних коштів [18, с.41]. Тобто, державний фінансовий контроль повинен мати стратегічне значення у виборі об'єктів перевірки та контролю за формуванням і використанням державних коштів, а не займатися незначними операціями, що може відволікати увагу від більш важливих завдань, тобто мова йде про вимогу ефективності контролю. При цьому, при виконанні завдань контрольного заходу повинні застосовуватися процедури, які забезпечують повне дотримання

встановлених стандартів і методології і, де можливо, застосування інструментальних засобів типу пакетів програм, з метою допомоги контролерам діяти у відповідності з цими процедурами.

Слід зазначити, що система ДФК має відповідати вимогам економічної ефективності, тобто витрати на контроль не повинні перебільшувати очікуваних збитків через відсутність результатів контрольних заходів. Ця вимога передбачає також необхідність оптимізації організаційної структури державного фінансового контролю, тобто виявлення і спрощення зайвих ланок, оптимального поєднання централізованого й децентралізованого управління в структурі органів [47, с. 109].

Треба зауважити, що ефективність системи державного фінансового контролю пов'язана, перш за все, з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність. Вважаємо що, без регламентації та застосування типових рішень у тій чи іншій ситуації контролюючі органи не можуть працювати злагоджено. Ось чому необхідно встановити процедури, що визначають характер, масштаби, періодичність і час проведення контрольних заходів. Важливим моментом, є розгляд усіх факторів, які впливають на процес проведення контрольного заходу, беручи до уваги існуючі ризики.

Важливою вимогою до побудови єдиної системи є необхідність здійснювати контроль на основі чіткої взаємодії, координації зусиль органів контролю для вирішення завдань ДФК. До зазначених вище вимог необхідно додати вимоги оптимальної централізації та чіткого розмежування функцій органів ДФК.

Увага, що приділяється сьогодні безперервності розвитку та вдосконаленню методології ДФК, не випадкова. Адже, з часом навіть найпрогресивніші методи та прийоми застарівають. Система ДФК має бути побудована таким чином, щоб можна було швидко та ефективно налаштовуватися на вирішення нових завдань, застосування нових методів контролю.

Логічним при розгляді вимог до побудови єдиної системи вбачається виокремлення вимоги підконтрольності кожного суб'єкта державного фінансового контролю. Безперечно, правомірно вести мову про те, що всі контролюючі органи повинні відповідним чином звітувати про свою діяльність, тобто бути підзвітними на предмет якості виконання своїх функцій.

Не слід забувати також, що вирішальну роль у забезпеченні ефективного функціонування єдиної системи ДФК відіграє, по-перше, компетентність кадрів; по-друге, адекватно закріплений у нормативно-правових актах їхній матеріальний та соціальний захист.

Підводячи підсумки, можна констатувати, що система забезпечення ефективної діяльності органів ДФК повинна базуватися на вимогах: якісного інформаційно-технічного забезпечення; комплексності та пріоритетності; економічної ефективності; регламентації; чіткої взаємодії всіх підсистем та координації дій для вирішення завдань ДФК; єдності і оптимального рівня централізації її організаційної структури; безперервності розвитку та вдосконалення контролю; підконтрольності кожного суб'єкта державного фінансового контролю; компетентності та добропорядності контролерів.

З огляду на здійснений аналіз практичної реалізації вимог до державного фінансового контролю, можна зазначити, що сьогодні стан формування єдиної системи ДФК ще не відповідає необхідним вимогам до її побудови.

Саме тому, слід найближчим часом виправити існуючу ситуацію у цій сфері, а єдині вимоги до побудови системи державного фінансового контролю мають визначатися державними стандартами фінансового контролю. Водночас треба усвідомити, що вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю не слід приймати як пряме керівництво до дії, оскільки у сучасних умовах, з огляду на об'єктивні обставини, необхідно поетапне наближення до їх реалізації.

Таким чином, державний фінансовий контроль — це управлінський контроль, метою якого є допомога керівництву в управлінні і виконанні завдань, покладених на орган державного сектору, тобто постійний процес, який складається з низки дій та видів діяльності, що проводяться органами на постійній основі. Натомість, внутрішній аудит — це форма контролю, що здійснюється в органі державного сектору уповноваженим структурним підрозділом, функціонально незалежним від нього, що гарантуватиме неупереджену, об'єктивну оцінку діяльності органу [13].

Запровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах має сприяти покращанню ефективного та раціонального формування й використання бюджетних асигнувань і посиленню результативності системи управління в бюджетній сфері. А також сформований структурний підрозділ внутрішнього аудиту й комплекс розроблених планів організаційних заходів, методичного забезпечення його діяльності дозволять постійно здійснювати контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів, давати зважену оцінку об'єктам внутрішнього аудиту в сучасний момент і, що важливо, дати оцінку майбутнього стану досліджуваних об'єктів. Оцінка майбутнього стану досліджуваних об'єктів — це результат дослідження проблем удосконалювання відповідних сторін системи управління бюджетним механізмом.

Повноваженнями із здійснення фінансового контролю в процесі виконання місцевих бюджетів наділено цілий ряд органів влади та установ, основним серед яких необхідно вважати Державну казначейську службу України. Останнє, зокрема, здійснює контроль за виконанням місцевих бюджетів на всіх етапах надходження та використання бюджетних коштів безпосередньо в ході виконання місцевих бюджетів. І саме таке сполучення управлінських функцій даного казначейського органу є запорукою максимального дотримання законності та ефективності при зарахуванні бюджетних надходжень та використанні бюджетних коштів.

Контрольні процедури, котрі здійснює Державна казначейська служба України, регламентуються цілим рядом документів, контрольні функції та механізми їхнього втілення відрегульовані та достатньо ефективно працюють.

Але практична діяльність ставить нові питання, розкриває «слабкі місця» в процедурі контролю і таким чином намічає завдання практичного та теоретичного пошуку перед науковцями та практиками. Узагальнення теоретичних позицій, котрі є актуальними на сьогодні, виступатиме базою для розроблення конкретних контрольних процедур, механізмів та орієнтовних показників, теоретичного вивірення та практичної апробації розроблених новацій у сфері державного контролю за касовим виконання держбюджету [13].

Серед найбільш проблемних питань у сфері правового забезпечення державного фінансового контролю є те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень і належної узгодженості й координації дій. Це, у свою чергу, спричиняє: дублювання функцій різних контролюючих органів у сфері державного фінансового контролю, що спричиняє нераціональне використання бюджетних коштів на їх утримання, знижує дієвість контролю за обґрунтованістю бюджетної політики, законністю й ефективністю формування бюджетів і використання бюджетних коштів; недостатню співпрацю органів державного відомчого та незалежного фінансового контролю, координацію їх дій; нерозвиненість контролю дохідної частини державного і місцевих бюджетів; перебування одних питань державного фінансового контролю в центрі підвищеної уваги контролюючих органів, а відтак, здійснення за ними постійних перевірок, здійснюваних за різною методологією, що призводить до суперечливих результатів, за одночасного ігнорування інших об'єктів контрольної діяльності; невиконання вимоги повного охоплення державних коштів і

майна фінансовим контролем, що зумовлює перебування значної частини державних коштів поза контролем і неможливість порівняння отриманих результатів, оскільки загального обліку контрольних заходів, здійснюваних різними установами, не існує; перевірку з року в рік тих самих одержувачів коштів державного бюджету, які отримують найбільші обсяги фінансування, оскільки головним критерієм ефективності діяльності органів державного фінансового контролю є сума виявлених фінансових порушень; відсутність чітких механізмів відшкодування коштів, у використанні яких допущені фінансові порушення; відсутність єдиної методологічної бази та технології здійснення державного фінансового контролю; недостатнє використання своїх повноважень територіальними структурними підрозділами державних контролюючих органів; відсутність системного зв'язку між внутрішніми нормативними документами органів державного фінансового контролю, а відтак, і непорівнянність у роботі і в її оцінці; концентрацію уваги контролерів, головним чином, на виявленні фактів порушень, а не причин їх виникнення.

Для повноцінного та якісного правового забезпечення системи державного фінансового контролю необхідно поглиблювати різнопланові теоретичні дослідження з даної проблематики, вивчати позитивний зарубіжний досвід і критично аналізувати існуючу вітчизняну практику, використовувати в практичній діяльності контролюючих органів останні досягнення менеджменту знань, інформаційних технологій і фінансового менеджменту, підвищувати загальну економічну культуру контролерів [34].

На даний момент широкого поширення набули такі форми взаємодії контролюючих органів, як прийняття декларацій про співробітництво та координацію діяльності, укладання угод про співробітництво і інформаційну взаємодію, видання спільних наказів, проведення спільних контрольних заходів. На сьогоднішній день, на жаль, в Україні чітко не закріплено механізм взаємодії органів внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю.

Проблеми правового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю займають ключове місце. Неузгодженість зусиль контролюючих органів, неефективне взаємодія між державними органами контролю, відсутність єдиної інформаційної бази перешкоджають своєчасному і повному контролю.

Отже, фінансовий контроль як функція державного управління характерний для будь-якої держави. Цілісна система державного фінансового контролю в Україні ще не склалася, хоча її основні елементи вже функціонують. Правомірне, ефективне, економне та раціональне використання державних коштів є важливою передумовою правильного управління державними фінансами.

Системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, але функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами і ґрунтуються на вимогах до управління державними фінансами, що містяться у правовій системі Європейського Союзу, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів [1, с. 391].

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Система органів державного фінансового контролю

Держава управляє фінансовою діяльністю через державні органи, наділені з цією метою спеціальною компетенцією. Одна група органів, що здійснюють фінансову діяльність, належить до органів загальної компетенції. Іншу групу становлять органи спеціальної компетенції, створені державою й наділені повноваженнями виключно для здійснення фінансової діяльності.

Державну політику в фінансовій сфері здійснює Верховна Рада України відповідно статтям 85 та 93 Конституції України від 28.06.1996 [37], що затверджує загальнодержавні програми, Державний бюджет і внесення змін до нього, здійснює контроль за використанням Державного бюджету України приймає рішення щодо звіту про його виконання.

Президент України згідно статті 106 Конституції України від 28.06.1996 має певні повноваження стосовно фінансової сфери: призначення міністра фінансів; подання на затвердження до Верховної Ради кандидатур Голови Національного банку України [37].

Верховна Рада України у відповідності зі статтею 109 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 «Повноваження Верховної Ради України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» здійснює фінансовий контроль в ході розгляду проектів та затвердження Державного бюджету України і звітів про його виконання [15].

Згідно статті 116 Конституції України від 28.06.1996 [37], значними повноваженнями в галузі управління фінансами наділено Кабінету Міністрів України. Він забезпечує: проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики; розробку проекту Закону про Державний бюджет України; виконання затвердженого Державного бюджету України; надання

звіту про виконання Державного бюджету України. Оперативне управління фінансами здійснюють через спеціальні державні органи виконавчої влади.

Органом державного фінансово-економічного контролю, створеним Верховною Радою України є Рахункова палата Верховної Ради України. Згідно статті 98 Конституції України від 28.06.1996 [37], контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата.

Так склалося історично, що Рахункова палата України (РП) не мала необхідної юридичної незалежності та змоги проводити щорічні високоякісні, ризико-орієнтовані фінансові аудити всіх основних державних органів у повній відповідності з вимогами міжнародних стандартів [62]. РП не могла надавати чіткі рекомендації щодо поліпшення фінансового управління державного сектору [32]. В Україні не вдалося законодавчо затвердити збалансовану схему розмежування контрольних повноважень, яка давала б змогу знаходити оптимальне співвідношення централізації та децентралізації контрольних повноважень на рівні виконавчої влади [12, с. 56]. Конституційні норми України, у тому числі ст. 98 щодо здійснення незалежного контролю з боку Рахункової палати від імені законодавчої влади, мають загальний характер та не гарантують реалізації оптимальної моделі й розмежування повноважень (як реагування на контроль), визначення управління як об'єкта оцінки ефективності (об'єкта контролю) .

Стосовно статті 110 Бюджетного кодексу України, Рахункова палата подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану використання коштів Державного бюджету України за підсумками кожного кварталу. Стосовно статті 111 Бюджетного кодексу України, Міністерство фінансів в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства,

визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту [15].

Згідно статті 112 Бюджетного кодексу України «До повноважень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Стаття 113 Бюджетного кодексу України [15], «До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:

- цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;

- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів» [40, с. 92-93].

Були внесені зміни до ст. 113 Бюджетного кодексу України [15] та закону України « Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16 жовтня 2012 р. [61] новими повноваженнями органів державного фінансового контролю: контроль за достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників.

Також були розширені права Державної аудиторської служби нова назва, перевірте відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки від 8 лютого 2017 р. № 142-р. [63]:

- одержання від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб-підприємців інформації, документів і матеріалів;
- проведення на підприємствах, в установах та організаціях зустрічних звірок з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється.

Згідно статті 100 Конституції України від 28.06.1996 [37] Рада Національного банку України розробляє основні засади грошово-кредитної політики та здійснює контроль за її проведенням [37].

Для здійснення вповноваженими банками й іншими кредитно-фінансовими установами валютних операцій, що підпадають під режим ліцензування, Нацбанк України видає генеральні та індивідуальні ліцензії. Генеральні ліцензії видають комерційним банкам та іншим кредитно-фінансовим установам України на здійснення валютних операцій, що не вимагають індивідуальної ліцензії, на весь період дії режиму валютного регулювання. Індивідуальні ліцензії видають резидентам і нерезидентам на здійснення разової валютної операції на період, потрібний для здійснення такої операції. В основі розмежування на резидентів і нерезидентів лежить відмежування зовнішньоекономічних відносин від операцій, що стосуються внутрішньоекономічних процесів [80, с. 12-13].

Сучасний стан соціально-економічного розвитку держави характеризується, з одного боку, динамізмом та багатовекторністю процесів розвитку та реформ в усіх сферах суспільного життя загалом та державного управління зокрема, які обумовлені передусім її євроінтеграційними прагненнями. А з другого — складністю реалізації загальнонаціональних завдань і цілей у різних сферах суспільного життя через обмежений обсяг необхідних фінансових ресурсів для задоволення на високому рівні всіх потреб суспільства та соціально-економічного розвитку держави [65].

У таких умовах особливої актуальності набувають питання щодо підвищення прозорості, підзвітності та ефективності діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності (далі — суб'єкти господарювання) та управління і використання ними наявних ресурсів загалом та системи контролю за цим процесом зокрема. Адже 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 і по суті 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.

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 (далі — органи контролю), та ідентифікувати проблеми законодавчого і організаційно-управлінського характеру у зазначеній сфері [65].

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 здійснення 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 [65].

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:

по-перше, фіскальна децентралізація передбачає передачу органам місцевого самоврядування значних повноважень і фіскальних інструментів 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;

по-друге, формальний підхід під час планування бюджетів за програмно-цільовим 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 [65]. 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 [65]. Складні економічні процеси, які сьогодні відбуваються практично у всіх країнах світу, істотно стримують розвиток такого важливого складника державного управління, як фінансовий контроль. Державний фінансовий контроль — це складова частина управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами. Функціонуючу в Україні систему ДВФК, в розрізі суб'єктів контролю і рівня його централізації, а також часу здійснення контролю при прийнятті управлінського рішення і проведенні фінансово-господарської операції, можна представити у вигляді таблиці (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні

Рівень централізації контролю	Час здійснення контролю при прийнятті управлінського рішення і проведенні фінансово-господарської операції		
	Попередній контроль		Подальший контроль
	при взятті фінансових зобов'язань	при здійсненні платежів по зобов'язанням	
Централізований контроль	Міністерство фінансів України і Державна казначейська служба України; Орган централізованої інспекції (Державна аудиторська служба України); керівники органів державного сектора	Державна казначейська служба України	Орган централізованої інспекції (Державна аудиторська служба України); Орган централізованого внутрішнього аудиту (Державна аудиторська служба України)
Децентралізований контроль	Керівники органів державного сектора	Керівники органів державного сектора; фінансисти або бухгалтера органів державного сектора; посадові особи відповідного органу Державної казначейської служби України	Децентралізований внутрішній аудит органів державного сектора; керівники органів державного сектора

Як випливає з табл. 2.1, в Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, переважає централізована модель ДВФК з елементами децентралізації — в частині здійснення попереднього контролю.

Через наявність у вітчизняному законодавстві прогалин залишаються без державного внутрішнього фінансового контролю окремі важливі для держави сфери діяльності. Це, зокрема, стосується формування і виконання доходної частини бюджетів усіх рівнів; діяльності таких органів державного сектора, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більше ніж 50% акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи та організації, які використовують державне та комунальне майно; цільове використання коштів, які

залишаються в розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності в разі надання їм податкових пільг; формування і використання коштів та майна державних цільових фондів. Розглянемо основні елементи системи державного фінансового контролю (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика елементів діючої системи державного фінансового контролю в Україні [53]

Елемент	Характеристика
Суб'єкти ДФК	До суб'єктів ДФК відноситься велика кількість контролюючих органів. При цьому, слід відмітити, що існує значний перетин їх функцій. Зазначена проблема усвідомлена більшістю законотворців, але остаточно не усунута. Навіть намагання розмежувати повноваження ДАСУ і Рахункової палати України в редакції Бюджетного кодексу України, що набрав чинності з 01.01.2016 року остаточно окреслену проблему не усунули. На сьогодні всі суб'єкти ДФК мають практично однакові повноваження і носять виключно зовнішній характер
Об'єкти ДФК	Органи державної та комунальної сфери
Методи ДФК	Методи ДФК, що застосовуються сьогодні в діяльності контролюючих органів цілком узгоджені з ключовою метою здійснення контрольних заходів - виявлення порушень та покарання винних у їх скоєнні осіб. Головним недоліком сучасних методів ДФК є їх неспроможність знаходити резерви діяльності та здійснювати профілактику правопорушень. Саме тому необхідно здійснити перегляд існуючих методів та доповнити їх з урахуванням сучасних вимог
Форми ДФК	Форми ДФК відображають прояв діяльності того чи іншого суб'єкта ДФК. Основною формою на сьогодні залишається ревізія (інспектування). Основою державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснюють органи державної аудиторської служби (ДАС), одночасно з різними видами аудиту, та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів. Досягнутих в управлінні державними фінансами. Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними фінансами ускладнює, а в багатьох випадках унеможливорює усунення фінансових порушень та їх наслідків
Види ДФК	Класифікація видів ДФК є достатньо повною і має також значну кількість недоліків. Особливо це стосується привалювання наступного контролю над попереднім та поточним, що на думку світової спільноти вважається неефективним

Таким чином, кожен елемент системи державного фінансового контролю має власні недоліки та є далеким від досконалості. Крім того існуючий перелік недоліків слід доповнити загальними недоліками, які неможливо віднести до певного елемента:

- система ДФК не діє як єдина система. А існує у формі відокремлених ланок;
- система ДФК не відповідає європейським вимогам через ряд обставин, наприклад превалювання наступного контролю над попереднім та поточним;
- система ДФК не базується на досконалому теоретичному підґрунті. Більшість ключових понять навіть не закріплено законодавчо. Що гальмує розвиток системи ДФК та створює певні труднощі на шляху їх реформування.

Структура внутрішнього контролю складається з таких елементів:

- середовище контролю. Керівництво, яке несе відповідальність за стан внутрішнього контролю, та працівники повинні створити таке середовище в органах державного і комунального сектору, яке забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю;
- оцінка ризиків. Для здійснення внутрішнього контролю повинна проводитися ідентифікація (визначення) і оцінка ризиків, з якими стикаються органи державного і комунального сектору і які мають як зовнішній, так і внутрішній характер. Керівництво органів державного і комунального секторів визначає тип реагування на певні ризики та заходи з управління ними;
- контролююча діяльність. Для здійснення належного управлінського процесу слід визначати правила, процедури, технічні прийоми та механізм виконання вказівок і доручень керівництва, а також забезпечити їх практичне застосування;
- інформація та інформаційний обмін. Інформація повинна реєструватися і надаватися керівництву та іншим користувачам органів державного і комунального сектору в такій формі і в такий час, щоб вона могла служити основою для належного виконання функцій внутрішнього

контролю, внутрішнього аудиту та інших шляхом створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури в системі органів державного і комунального сектору;

- моніторинг. Повинна враховуватися потреба у постійному моніторингу діяльності для оцінки її результатів та вжиття відповідних заходів.

Бюджетним кодексом України [15] визначено в загальному вигляді повноваження Мінфіну, місцевих фінансових органів, органів виконавчої та законодавчої влади, Державної аудиторської служби (ДАСУ), Державної казначейської служби України (ДКСУ), Рахункової палати щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства [15], хоча на практиці конкретна діяльність цих органів має неузгоджений характер, часто дублюється, що пояснюється відсутністю єдиної концепції створення системи державного фінансового, в тому числі й бюджетного, контролю. Результативність бюджетного контролю Рахункової палати, ДАСУ, ДКСУ за даними офіційної статистики за 2015-2017 рр. наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Результативність бюджетного контролю Рахункової палати, Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби України за 2015-2017 рр., млрд грн. [53]

№ з/п	Назва контролюючих органів	2015	2016	2017	Відхилення	
					+, -	%
1	Рахункова палата України	18,2	19,1	36,2	17,1	89,5
2	Державна аудиторська служба	2,9	3,7	3,4	-0,3	-8,1
3	Державна казначейська служба України	6,8	7,9	4,9	-3,0	-38,0
	Всього	27,9	30,7	44,5	13,8	45,0

Покажемо у вигляді графіка результативність бюджетного контролю Рахункової палати, Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби України за 2015-2017 рр.

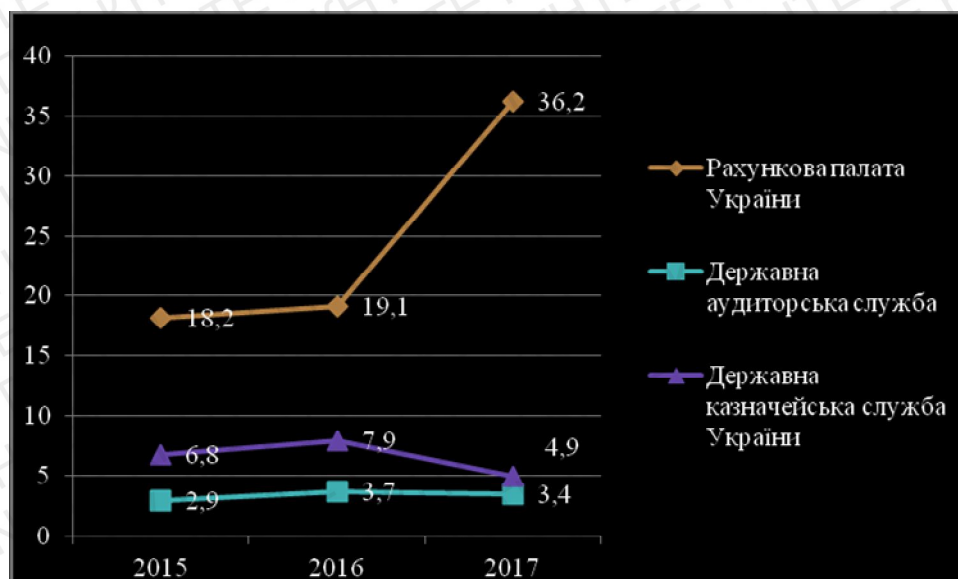


Рис. 2.1. Результативність бюджетного контролю Рахункової палати, Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби України за 2015-2017 рр., млрд. грн. [53]

Як свідчить проведений аналіз (табл. 2.3, рис. 2.1), за результатами контрольно-перевірочних заходів Рахункової палати, Державної аудиторської служби, Державної казначейської служби України встановлено бюджетних правопорушень у 2017 р. на суму 44,5 млрд. грн., або на 45 % більше, ніж у 2016 р., причому щодо всіх видатків зведеного бюджету України це становить 8,2 % у 2016 р., 11,9 % — у 2017 р. [53], що є вкрай негативною тенденцією. Обсяги виявлених бюджетних порушень працівниками ДАІ і ДКСУ зменшилися на 8,1 % і 38,0 % відповідно, а Рахункової палати — збільшилися на 89,5 %. Таке стрімке зростання обсягів виявлених бюджетних правопорушень пояснюється як загальним підвищенням ефективності контрольно-аналітичної діяльності Рахункової палати, так і незадовільним, часто «ручним» управлінням державними фінансовими ресурсами в бюджетній сфері. Крім того, якщо спеціалізовані органи бюджетного контролю (Мінфін, Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба у разі виявлення бюджетних правопорушень можуть застосовувати адміністративні стягнення до винних, призупиняти бюджетні асигнування та застосовувати фінансові санкції, Рахункова палата цих повноважень у бюджетному процесі не має, що є

значним недоліком бюджетного законодавства (ст. 118 БК) [15], а тому, це впливає на ефективність реалізації результатів контролю та призводить до неналежної відповідальності порушників законодавства у сфері бюджету. Результативність попереднього, поточного та ретроспективного контролю Рахункової палати суттєво доповнюють тематичні перевірки, контрольно-аналітичні, експертні заходи [53].

Що стосується державного внутрішнього фінансового контролю як функції управління в системі органів Державної казначейської служби України, то можна сказати наступне — це здійснення його суб'єктами (головними управліннями, управліннями), що наділені відповідними повноваженнями, певних дій: визначення фактичного стану функціонування об'єкта управління (об'єкта контролю) по відношенню до базового стану, що встановлюється або ззовні, або у його внутрішній системі.

Для органів Державної казначейської служби України зовнішніми базовими критеріями є як планові бюджетні показники, на що орієнтуються органи Державної казначейської служби України при здійсненні аналізу та прийняття управлінських рішень по виконанню бюджетів і кошторисів, так і норми, встановлені законодавчо-нормативними актами.

Внутрішніми факторами у системі органів Державної казначейської служби України, що приймаються за основу при здійсненні державного фінансового контролю, є регламенти функціонування рахунків, норми ведення бухгалтерського обліку, складання та консолідації фінансової звітності, що встановлюються Державною казначейською службою України.

Державна казначейська служба України, виконуючи функцію обслуговування державного і місцевих бюджетів, здійснює попередній і поточний контроль, що по суті є запобіжним заходом для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів і кроком до реалізації аудиту як форми фінансового контролю у державі [15].

В свою чергу, Державна казначейська служба України, виконуючи функцію обслуговування місцевих бюджетів, обов'язково щодо кожної

операції здійснює попередній і поточний контроль. Вказані види казначейського контролю по суті стають запобіжними заходами для бюджетних установ щодо можливих порушень при використанні ними бюджетних коштів, а також кроком до реалізації наступного контролю (аудиту) як форми фінансового контролю у державі. Розглянемо особливості здійснення контрольних дій органами Державної казначейської служби України у процесі виконання місцевих бюджетів більш детально.

На сьогодні, виходячи із існуючої законодавчо-нормативної бази, можемо визначати, що по відношенню до дохідної частини місцевих бюджетів контроль з боку органів Державної казначейської служби України здебільшого можна класифікувати як попередній, оскільки для попередження незаконних дій по зарахуванню надходжень до бюджетів органи Державної казначейської служби України проводять роботу із встановлення належності того чи іншого виду надходжень до конкретного бюджету та, відповідно, наперед розподіляють надходження між бюджетами. Так, наприклад, відповідно до встановлених параметрів, що дозволяють проконтролювати правильність зарахування надходжень, щорічно централізовано відкриваються рахунки в системі органів Державної казначейської служби України [15].

В свою чергу, при проведенні надходжень органами Державної казначейської служби України також здійснюється попередній та поточний контроль бюджетних повноважень. Зокрема, підставами для здійснення платежів стають висновки органів адміністрування податків, зборів та інших платежів, які перевіряються органами Державної казначейської служби України як на предмет законності повноважень тих, хто приймає рішення, так і на предмет правильності оформлення зазначених документів.

Казначейський контроль виконання місцевих бюджетів на етапі прийняття бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійснення платежу за бюджетними зобов'язаннями. У відповідності до норм Бюджетного кодексу України бюджетним зобов'язанням необхідно визнавати

будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому. На практиці, як правило, подібні зобов'язання мають форму угоди з постачальниками товарів чи послуг. В свою чергу, бюджетним асигнуванням є повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

Державна казначейська служба України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету. При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі).

В такий спосіб, на даному етапі контролюються: відповідність бюджетних зобов'язань бюджетним асигнуванням, відслідковується фактична наявність бюджетних коштів для можливості взяття нових зобов'язань, обліковуються нові зобов'язання та їх наслідки для прогнозу відтоку наявних коштів з єдиного казначейського рахунку [15].

В свою чергу, казначейський контроль на етапі здійснення платежів за прийнятими бюджетними зобов'язаннями є поточним. Здійснення органами Державної казначейської служби України поточного контролю полягає у перевірці суто технічних бюджетних параметрів: наявності в обліку системи органів Державної казначейської служби України зареєстрованих юридичних і фінансових зобов'язань; відсутності судових рішень щодо списання коштів з рахунків. При цьому специфікою роботи Державної казначейської служби України при здійсненні поточного контролю є належність його до учасників системи електронних платежів Національного банку України. Вищевказаний фактор вимагає перевірки також всіх банківських реквізитів, а також

дотримання інших вимог Національного банку України по оформленню платіжних документів. Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання приймає рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Державної казначейської служби України. Державна казначейська служба України здійснює платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів виключно у разі [15]:

- наявності відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;
- наявності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- наявності у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань.

В разі будь-яких порушень законодавства тут Державна казначейська служба України є уповноваженим відмовити у безпосередньому здійсненні платежу.

Так, наприклад, з метою забезпечення законності при реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань та оформленні платіжних доручень при здійсненні попереднього та поточного контролю органами Державної казначейської служби України у січні-листопаді 2015 року за оперативними даними було попереджено 38201 порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 1567,9 млн. грн., в тому числі при виконанні місцевих бюджетів у процесі реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань оформлено 11644 відмов на загальну суму 663,5 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень — 15720 відмов на 168,6 млн. гривень [53].

Отже, підсумовуючи, зазначимо, що повноваженнями із здійснення фінансового контролю в процесі виконання місцевих бюджетів наділено цілий ряд органів влади та установ, основним серед яких необхідно вважати

Державну казначейську службу України. Останнє, зокрема, здійснює контроль за виконанням місцевих бюджетів на всіх етапах надходження та використання бюджетних коштів безпосередньо в ході виконання місцевих бюджетів. І саме таке сполучення управлінських функцій даного казначейського органу є запорукою максимального дотримання законності та ефективності при зарахуванні бюджетних надходжень та використанні бюджетних коштів.

В Україні фактично залишилася система контролю радянського типу, де переважає наступний контроль у формі ревізій і перевірок. Частина попереднього контролю є незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності і процедур ВК, функціонування якого має забезпечити головний розпорядник бюджетних коштів — керівник органу державного сектора.

2.2. Форми і методи державного фінансового контролю

Результатом проведеної адміністративної, бюджетної та податкової реформ в Україні є зміна цілей управління державними фінансами. Основною метою стає підвищення ефективності використання фінансових ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та в цілому державного сектора. У таких умовах достатньо гостро постає питання щодо необхідності змін в галузі методології і організації державного фінансового контролю, переходу від фіскального характеру форм контролю (інспектування, ревізій, перевірок) до консультативного, який направлено на максимальне зменшення ризику помилок і порушень у сфері публічних фінансів. Таке завдання може бути вирішено виключно в межах аудиторської форми контролю.

Форму державного фінансового контролю можна визначити як зовнішній вираз практичної реалізації дій державних органів, направлених на реалізацію специфічних завдань і функцій у процесі застосування вибраних методів контролю фінансово-господарської діяльності підконтрольних

суб'єктів. Виходячи з цього, необхідно погодитися з позицією науковців, які до форм фінансового контролю відносять ревізію, перевірку, нагляд, облік [22, с. 62; 29, с. 106; 39, с. 32-35; 41, с. 188]. Вибір форми контролю контролюючим суб'єктом відбувається у межах, що окреслені його повноваженнями або прямо передбачені в правовій нормі [2, с. 186]. Відповідні форми фінансового контролю мають бути прямо визначені нормативно-правовими актами, що регламентують діяльність відповідного контролюючого суб'єкта. Саме форми контролю носять динамічний характер, оскільки складні процеси побудови правової держави, перебудова економіки, зміна форм власності спонукають до пошуку нових форм державного фінансового контролю та до пошуку таких форм, які б не були пов'язані з прямим втручанням держави у внутрішню оперативну управлінську діяльність суб'єктів, і разом з тим, забезпечували контрольованість відповідних процесів [2, с. 186]. Зокрема, прикладом може служити поява такої форми державного фінансового контролю, як державний аудит.

Поштовхом до його розвитку стало прийняття у 2001 р. Бюджетного кодексу України, який містив статтю щодо здійснення аудиту деякими державними органами [15]. Відповідно до ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16 жовтня 2012 р. державний фінансовий контроль забезпечується органами Державної аудиторської служби України через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [61]. Державний фінансовий аудит визначається як різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Близькою за змістом є і ч. 3 ст. 363 ГК України від 16.01.2003, яка також державний фінансовий аудит визначає як різновид державного фінансового контролю [21].

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 в частині дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів.

Суб'єктами муніципального фінансового контролю є тимчасові контрольні комісії, рішення про створення та порядок роботи яких приймають органи місцевого самоврядування відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 [60]. Депутати, які входять до складу тимчасової контрольної комісії, та залучені комісією для участі в її роботі спеціалісти, експерти, інші особи мають право на здійснення контрольних заходів у місцевих органах самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях з конкретно визначених органом місцевого самоврядування питань, що стосуються забезпечення дотримання законності, фінансової дисципліни та ефективності, раціональності й економності під час формування, володіння, використання та відчуження об'єктів права комунальної власності, а також повноти і своєчасності виконання зобов'язань перед місцевими бюджетами.

Господарський фінансовий контроль (контроль власника або органу управління суб'єкта господарювання) здійснюється через утворені власником органи (органом управління) — підрозділи, їхні фінансово-економічні служби в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на проведення аудиторської діяльності відповідно до законодавства. Об'єктами господарського фінансового контролю є операції винятково з об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їхньому управлінні або повному господарському віданні, а також з їхніми зобов'язаннями.

Суб'єктами громадського фінансового контролю є об'єднання громадян. Він здійснюється у формі моніторингу їх структурними підрозділами поточної діяльності органів влади, місцевого самоврядування,

підприємств, установ, організацій і посадових осіб на предмет відповідності цієї діяльності нормам актів законодавства та державної фінансової дисципліни.

Щодо класифікації державного фінансового контролю залежно від часу його здійснення, його поділяють на такі види:

- попередній — той, що передуює прийняттю управлінського рішення (проведення контрольних заходів передуює здійсненню операцій з фінансовими ресурсами; цей контроль спрямований передусім на запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення порушення законодавства в прийнятті управлінського рішення);
- поточний — здійснюється на стадії виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться безпосередньо під час здійснення операції з фінансовими ресурсами, що дає змогу виявляти й оперативно усувати порушення, мінімізуючи тим самим його наслідки);
- наступний — здійснюється після закінчення терміну виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться по закінченню операцій з фінансовими ресурсами з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства, а також виявлення прорахунків попереднього та поточного контролю).

Іншу модель класифікації видів ДФК представлено науковцями І. Дрозд та В. Шевчук, які розглядали види ДФК через елементи контролюючої системи: суб'єкт – контрольні дії – об'єкт [28, с. 33].

Розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний критерій системи ДФК, виокремлювали такі види контролю:

- прямий (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори;
- представницький(опосередкований)контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців;

- ініціативний, який впливає з власної волі та розсуду його суб'єктів;
- примусовий (обов'язковий), зумовлений зовнішніми обставинами, які спонукають суб'єктів до його здійснення.

Щодо об'єкта контролю дослідники виокремлювали:

- економічний (господарський) контроль — спрямований на відстеження реальної економіки, тобто сфери створення і руху потоків товарів, робіт і послуг;
- фінансовий контроль — покликаний перевіряти віртуальну економіку, сферу фінансів (створення грошей та обігу грошових потоків).

Слід зазначити, що при цьому автори ці ж види контролю визначили і за іншим критерієм — за ступенем охоплення господарської сфери, а саме: виділено такі види контролю, як економічний, фінансовий, валютний, банківський.

За формою власності об'єктів контролю визначено незалежний, муніципальний і державний контроль.

Таблиця 2.4

Класифікація видів контролю за ознакою «контрольні дії»

Контрольні дії як ознака класифікації	Вид контролю
За спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
За строком здійснення	Попередній, поточний, наступний
За цільовою спрямованістю	Стратегічний, тактичний, оперативний
За характером контрольних заходів	Плановий, позаплановий
За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями	Повний, локальний, суцільний, вибірковий
За місцем здійснення контрольних дій	Виїзний, камеральний, дистанційний
За методикою здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
За технологією здійснення контрольних дій	Неавтоматизований, частково або повністю автоматизований

Фактичний контроль полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта шляхом зважування, вимірювання, лабораторним аналізом та ін. методів. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готову продукцію, незавершене виробництво.

Щодо зовнішнього та внутрішнього контролю розгляд здійснюється щодо повноважень та за відношенням до власника.

Зокрема зовнішній контроль здійснюється визначеними Конституцією України від 28.06.1996 [37] та незалежними конституційними органами у межах наданих їм конституційних повноважень.

Внутрішній контроль проводиться в межах виконавчої гілки державної влади та поділяється на внутрішньовідомчий (контроль з боку міністерств, відомств, органів державного управління щодо діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій у формі тематичних перевірок та ревізій) та внутрішньогосподарський, який здійснюється власниками, апаратом управління підприємницьких структур відповідно до діючого законодавства стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів підприємств. Основна відповідальність за внутрішньогосподарський контроль лежить на службі головного бухгалтера.

З огляду на вказане І. Стефанюком [72], було запропоновано нову класифікацію державного фінансового контролю за видами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Класифікація державного фінансового контролю за видами

Ознака класифікації	Вид контролю
Статус суб'єктів контролю	Парламентський, урядовий, відомчий
Спрямованість залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
Строк (час) здійснення по відношенню до стадії об'єкта контролю	Попередній, поточний, наступний
Ініціювання контролю	Ініціативний, обов'язковий (примусовий)
Виконання контролю ініціатором	Прямий (безпосередній), представницький (делегований)
Плановість контрольних заходів	Плановий, позаплановий
Обсяг охоплення об'єкта контрольними діями	Повний (суцільний), локальний (вибірковий)
Місце здійснення контрольних дій	Виїзний, камеральний
Методика здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
Предмет контролю	Бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський
Технологія здійснення контрольних дій	Ручний, автоматизований

До форм здійснення державного фінансового контролю Гуцаленко Л. [23, с. 5-11] віднесено ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування та слідство.

Наразі широко застосовуються контролюючими органами такий метод контролю як моніторинг, що є системою заходів, спрямованих на спостереження за фінансовими явищами і процесами та використовується для прийняття оперативних управлінських рішень. У сучасній літературі об'єктами цього аудиту визначають компоненти ІТ-інфраструктури об'єкта контролю (підприємств, установ та організацій), а саме:

- устаткування і програмне забезпечення (сервери, робочі станції користувачів, ноутбуки, оргтехніка, маршрутизатори, системне програмне забезпечення (операційні системи) тощо);
- системи передачі даних (зовнішні канали зв'язку, електронна пошта, доступ до Інтернету, тощо);
- аудит систем безпеки інформації (система захисту інформації: антивірусний захист, системи резервного та архівного копіювання інформації, системи шифрування даних тощо).

Водночас наразі актуальним є питання відповідності мінімальних вкладень фінансових ресурсів для розробки ІТ-системи із забезпеченням максимального захисту, адже правильно побудована ІТ-інфраструктура запорука безпеки об'єкта контролю та, відповідно, безпека держави в цілому.

З огляду на це на попередньому етапі проведення аудиту доцільно розмежувати ІТ-аудит на такі стадії:

- дослідження ринку компаній, які пропонують послуги з розробки ІТ-технологій та проведення аналізу безпеки їх діяльності, в тому числі програмного продукту, який пропонується для придбання або розробки;
- інвентаризація наявного устаткування, обладнання, програмного забезпечення для визначення потреби в технічних ресурсах при впровадженні нових ІТ-систем та, відповідно фінансового забезпечення;
- аналіз отриманих результатів та розробка рекомендацій щодо відбору компанії як єдиного претенденту для розробки ІТ-систем з мінімальними ризиками як у фінансових, так і технічних характеристиках.

Дещо інший підхід при подальшому та наступному ІТ-аудиті:

- інвентаризація об'єктів аудиту та моніторинг діючої ІТ-інфраструктури;
- експертний аналіз даних інвентаризації та моніторингу ІТ-інфраструктури;
- підготовка пропозицій та рекомендацій щодо подальших дій з удосконалення і модернізації ІТ-системи;
- побудова системи безпеки ІТ-систем з урахуванням наданих пропозицій.

Отже, у системі постійного розвитку інформаційних технологій впровадження ІТ-аудиту є одним із пріоритетних напрямів реформування системи державного фінансового контролю. Методи державного фінансового контролю (за допомогою чого контролюють) бувають різними — це ревізія, перевірка, обстеження і аналіз.

Таблиця 2.6

Методи державного фінансового контролю [20]

Назва методу	Характеристика
Ревізія	Являє собою систему обов'язкових контрольних дій за документальною і фактичною перевіркою законності, доцільності і ефективності скоєних в періоді, що перевіряється господарських і фінансових операцій, а також законності і обґрунтованості дій посадових осіб при їх здійсненні. Мета ревізії — дотримання конкретних процедур, норм або правил діяльності, перевірка звітності економічного суб'єкта, але не перевірка його методів управління або організації, якщо вони не суперечать чинному законодавству.
Перевірка	Являє собою одиничну контрольну дію або дослідження стану справ на певній ділянці діяльності особи, що перевіряється.
Обстеження	Ознайомлення контролюючих органів зі станом певного напрямку або питання фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта.
Аналіз	Різновидом фінансового контролю, який передбачає детальне опрацювання документації з метою загальної оцінки результативності та ефективності.

Отже, обрання Україною шляху до євроінтеграції потребує наразі і докорінних змін у системі державного фінансового контролю. Зокрема одне з

основних питань на шляху реформування цієї системи є закріплення нормами законодавства видів, форм та методів державного фінансового контролю притаманних саме для українського суспільства. Вирішення поставлених цілей можливе лише через уніфікацію наявного розмаїття поглядів на класифікацію державного фінансового контролю та розробку науково обґрунтованої концепції розвитку цієї системи.

На рівні законів державний фінансовий аудит визначається як різновид державного фінансового контролю. При цьому низка підзаконних нормативно-правових актів, які регламентують порядок проведення окремих видів державного фінансового аудиту (аудиту ефективності, суб'єктів господарювання державного сектору економіки) визначають його саме як форму контролю [58].

По-перше, якщо визначати аудит через категорію «метод», то виникає питання стосовно характеристики таких дій аудиторів як аналіз досліджуваної інформації, експертна оцінка, перевірка фінансових документів, прогнозування тощо. Як зазначалось вище, це і є методами (способами) здійснюваних контрольних дій. І порядок, і мета, і наслідки застосування таких методів будуть різними залежно саме від форми контролю: чи це інспектування, податкова перевірка, чи державний аудит.

По-друге, що стосується визначення державного аудиту як інституту, то в цьому є певний сенс з огляду на особливий інституційний статус Рахункової палати України, яка на сьогодні здійснює державний аудит. Проте до повноважень Державної аудиторської служби України також належить проведення державного фінансового аудиту, що унеможливило характеризувати останній як інституційний.

По-третє, погоджуючись з тим, що аудит — це дійсно процес, потрібно додати, що державному фінансовому контролю в цілому властива детальна процедурно-процесуальна регламентація. Для забезпечення ефективності контрольної функції потрібний чіткий, налагоджений і закріплений у нормативних актах механізм її дії. Форми і методи державного фінансового

контролю проводяться відносно конкретних осіб, тобто законодавчо визначене коло учасників процесуальних фінансових відносин, їхні процесуальні права й обов'язки. Здійснення державного аудиту на практиці відбувається в рамках контрольно-процесуальної діяльності відповідних органів, які використовують певні методи у процесуальних межах. В такий спосіб здійснення державного аудиту набуває впорядкованості, послідовності, чіткості та створює порядок у діяльності контролюючих суб'єктів, підпорядковує її суворим процесуальним вимогам.

Відповідні форми фінансового контролю мають бути прямо визначені нормативно-правовими актами, що регламентують діяльність відповідного контролюючого суб'єкта. На сьогодні законодавством не передбачено визначення державного аудиту як «виду контролю» чи його «форми» або «методу». Отже, є підстави розглядати державний аудит саме як самостійну форму державного фінансового контролю, оскільки це дозволяє виокремити специфіку організації контрольних дій відповідними суб'єктами.

Таким чином, державний аудит можна визначити як самостійну форму державного незалежного фінансового контролю, який здійснюється спеціальними суб'єктами (Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України) за допомогою відповідних методів (способів) контролю з метою отримання об'єктивної інформації про реальний фінансово-господарський стан підконтрольного суб'єкта.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1. Реформування системи органів державного фінансового контролю в Україні

Правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю спрямоване на впорядкування суспільних відносин, що виникають у процесі владної діяльності зі здійснення державного фінансового контролю. Тобто правове регулювання відносин у сфері державного фінансового контролю є здійснюваним за допомогою системи правових засобів результативним, нормативно-організаційним впливом на суспільні відносини, що складаються в процесі здійснення державного фінансового контролю. Правове регулювання фінансового контролю має на меті впорядкування суспільних відносин, що складаються в процесі здійснення державного фінансового контролю. Норма права, що регулює суспільні відносини у сфері фінансового контролю, – це загальнообов'язкове, формально визначене, встановлене державою правило поведінки учасників процесу щодо здійснення фінансового контролю. У теперішній час у фінансово-правовій науці розроблені певні теоретичні засади правового регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері фінансового контролю [15].

У сфері нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю та правозастосовній практиці в Україні існують певні проблеми. Так, по-перше, поняття «єдина система державного фінансового контролю» не регламентоване жодним вітчизняним законом, а відтак діяльність численних контролюючих органів залишається некоординованою належним чином, унаслідок чого відбувається дублювання їх функцій, залишається

високим, а часом і надмірним, «контрольне» навантаження на підконтрольні суб'єкти.

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

По-третє, законодавчо не закріплено статус вищого органу фінансового контролю, не розмежовано сфери діяльності різних контролюючих органів.

По-четверте, норми чинних законів та інших нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю часом не узгоджені.

По-п'яте, попри те, що статтею 7 Бюджетного кодексу [15] «Принципи бюджетної системи України» виокремлено принцип ефективності та результативності, який передбачає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів, а в статті 19 «Стадії та учасники бюджетного процесу» наголошується, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства [47], унормоване чітке визначення ефективності, доцільності, раціональності та цільового використання бюджетних коштів і ефективності державного фінансового контролю відсутнє.

По-шосте, хоча стаття 20 Бюджетного кодексу України [15] «Застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі» визначає, що оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також

іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм, характеристика механізму такої оцінки відсутня. Зазначається лише, що організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України, а результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

По-сьоме, стаття 26 Бюджетного кодексу [15] «Контроль та аудит у бюджетному процесі» стверджує, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками [15]. Однак лише цим законодавці й обмежили регламентацію такого контролю та аудиту.

По-восьме, чинне законодавство практично не регламентує організацію державного фінансового контролю на регіональному й муніципальному рівнях, що спричиняє відсутність єдиної системи організації фінансового контролю на рівні суб'єктів і органів місцевого самоуправління.

По-дев'яте, чинне законодавство не передбачає належного відшкодування втрачених державних коштів і такої ж відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни [15].

Незважаючи на належну регламентацію діяльності НБУ і вітчизняних комерційних банків у сфері протидії і запобігання легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, у банківському секторі національної економіки, її дієвість залишається достатньо низькою, існують лише

одиночні випадки засудження винних у таких злочинах, що свідчить про недостатню ефективність застосування даних норм кримінального кодексу і наявність проблем, які стоять перед правозастосуванням.

Загалом відсутність законодавчо унормованої, єдиної, що не допускає різночитань, і зрозумілої термінології спричиняє ототожнення понять «контроль» та «аудит», «державний фінансовий контроль» і «бюджетний контроль» тощо, а відтак, викривлення повноважень контролюючих органів і результатів їх діяльності.

Крім того, схвалена Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю закладає «деформований сценарій» розвитку, що може призвести до продовження практики зловживань та фінансових порушень, у першу чергу в бюджетній сфері. Зокрема, у загальних положеннях Концепції до органів державного сектору віднесені органи місцевого самоврядування. Втім відповідно до положень Конституції України від 28.06.1996 [37], місцеve самоврядування є правом територіальної громади самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах законів України. Місцеве самоврядування здійснюється територіальною громадою в порядку, встановленому законом, як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування: сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи. Місцеве самоврядування в Україні – це гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади самостійно або під відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України. У Конституції України від 28.06.1996 [37], та Законі України «Про місцеве самоврядування» від 21.05.1997 [60] чітко визначені функції та повноваження органів місцевого самоврядування і вони жодним чином не відносяться до державного сектору. Лише окремі делеговані повноваження органів виконавчої влади, надані законом органам місцевого самоврядування, можна розглядати як державні повноваження. Що стосується питань внутрішнього контролю, слід зазначити, що законодавчо

визначено достатньо власних повноважень органів місцевого самоврядування щодо забезпечення внутрішнього (муніципального) контролю.

Поряд із цим у Законі України «Про місцеве самоврядування» від 21.05.1997 [60] встановлено, що державний контроль за діяльністю органів і посадових осіб місцевого самоврядування може здійснюватися лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачений Конституцією України від 28.06.1996 [37] та законами України, і не повинен призводити до втручання органів державної влади чи їх посадових осіб у здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм власних повноважень.

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

- недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю [65];
- брак законодавчої бази та методології для проведення органами Держаудитслужби різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, 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 якісній 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 [65];
- 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 ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій;

- потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напрями 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.

Необхідність реформування системи державного фінансового контролю загалом та розвиток Держаудитслужби зокрема узгоджується з такими стратегічними документами, як: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275; Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142 (Офіційний вісник України, 2017 р., № 23, ст. 659); Стратегія сталого розвитку “Україна - 2020”, схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5 [65].

До основних вад сучасної системи державного контролю можна віднести такі:

Переважна більшість контрольно-перевіркових процедур має фіскальний характер. На практиці найчастіше використовують ревізію та перевірку. Ці методи дають змогу лише виявити фінансові порушення, констатувати негативні явища, але не дають змогу запобігти їм чи вивчити причини їх виникнення.

Переважання заходів подальшого (наступного) контролю. Існуючі процедури попереднього та поточного контролю (які, як свідчить досвід зарубіжних країн, є найбільш дієвими) у межах діючої системи фінансового контролю є досить слабкими та неврегульованими.

Неусвідомлення важливості внутрішнього фінансового контролю як в системі управління державними фінансами, так і керівниками підприємств, установ, організацій;

Низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень. Сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків.

Зростання фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів.

Неврегульованість діяльності та перетин функцій суб'єктів фінансового контролю. В Україні зовнішній контроль у частині виконання коштів Державного бюджету України централізовано здійснюють два органи влади: Рахункова палата від імені Верховної Ради України та Державна аудиторська служба від імені Уряду.

Тенденції до збільшення кількості правопорушень, що зумовлюють нагальну потребу у реформуванні діючої системи державного фінансового контролю.

Крім того існуючий перелік недоліків слід доповнити загальними недоліками, які неможливо віднести до певного елемента:

- система ДФК не діє як єдина система. А існує у формі відокремлених ланок;
- система ДФК не відповідає європейським вимогам через ряд обставин, наприклад превалювання наступного контролю над попереднім та поточним;
- система ДФК не базується на досконалому теоретичному підґрунті. Більшість ключових понять навіть не закріплено законодавчо, що гальмує розвиток системи ДФК та створює певні труднощі на шляху їх реформування.

Усвідомлення негайного усунення окреслених недоліків зумовило початок радикального реформування системи ДФК з урахуванням європейського досвіду.

Підґрунтям такого реформування стала Концепція PIFS-концепція моделі публічного внутрішнього фінансового контролю.

Концепція PIFS була розроблена Європейською Комісією наприкінці 1990-х для країн-претендентів на вступ до ЄС. Ця концепція використовується країнами, що намагаються розвинути власні системи державного внутрішнього фінансового контролю та побудувати належні системи національного державного управління й фінансового контролю і аудиту. PIFS є моделлю, що базується на відповідальності керівника та включає внутрішній контроль, внутрішній аудит та гармонізацію цих двох компонентів на центральному рівні. Франція запропонувала доповнити цю модель ще однією складовою – фінансовою безпекою.

Найбільша увага в моделі PIFS приділяється процедурам попереднього й поточного контролю, який спрямований на з'ясування причин порушень, їх попередження та виконується всіма фахівцями державного органу, а подальший контроль здійснюється вищим органом контролю (Рахунковою палатою) та урядовими органами у формі аудиту процедур, що оцінює якість системи внутрішнього контролю. В Україні ж привалює саме наступний контроль, що є безперечним недоліком, бо спрямований на виявлення вже скоєних економічних злочинів, а не на їх профілактику та попередження.

Як видно, в Україні переважає саме наступний контроль, частка якого становить більш ніж 70% та котрий здійснюється у формі ревізії (інспектування), має фіскальний характер та за підходами Євросоюзу не належить до PIFS, оскільки не вписується в базове поняття відповідальності керівника. Наступний контроль спрямований здебільшого на виявлення правопорушень і притягнення винних до відповідальності, а не на оцінку результатів управління державними фінансами. Тому інспектування, що проводиться через декілька років після управлінського рішення або події, не

здатне активно сприяти нівелюванню загроз чи найкращому використанню вже втрачених можливостей для досягнення мети в минулому, а в багатьох випадках унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків, через що держава й суспільство втрачають значні ресурси.

Основою державного внутрішнього фінансового контролю, що здійснюють органи державного фінансового контролю (одночасно з різними видами аудиту) та контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, є інспектування. Такий контроль за діяльністю органів державного і комунального сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами.

Потреба в інспектуванні на сьогодні зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Проте проведення інспектування через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними фінансами ускладнює, а в багатьох випадках унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх наслідків. Контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади за результатами проведення контрольних заходів недостатньо активно впливають на прийняття управлінських рішень керівниками органів державного і комунального сектору, а також не приділяють належної уваги проведенню оцінки стану фінансового управління.

У міністерстві фінансів більшості країн ЄС функціонує підрозділ (центральный директорат), який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. У деяких країнах до складу міністерства фінансів входить два окремих централізованих підрозділи –

гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту.

Завданням підрозділу гармонізації фінансового управління і контролю є надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким повинна здійснюватися державна фінансова політика та вдосконалюватися система фінансового управління і контролю.

Завданням централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту є розроблення рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також надання внутрішнім аудиторам органів державного і комунального сектору консультацій з питань застосування відповідних стандартів. Крім того, підрозділ забезпечує створення надійної та сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

Однією з функцій, яку здійснює централізований підрозділ гармонізації, є підготовка щорічних звітів про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Важливо розуміти, що ці реформи стосуються не лише органів державного фінансового контролю, це зміни у всій вітчизняній системі управління державними фінансами та побудова майбутньої системи державного фінансового контролю, яка буде діяти після впровадження всіх передбачених вітчизняним законодавством заходів щодо реформування.

Проаналізувавши недоліки державного внутрішнього фінансового контролю та негативні фактори, які на нього впливають, можна запропонувати напрями вдосконалення державного внутрішнього фінансового контролю.

Першим кроком з удосконалення є створення відповідної законодавчої бази. По-перше, необхідно прийняти закон «Про державний внутрішній фінансовий контроль», у якому чітко визначити вищий орган контролю та наділити його правами щодо координації дій між іншими суб'єктами контролю; підпорядкованість і підзвітність інших контролюючих органів

вищому; установити функції та повноваження кожного з суб'єктів контролю та їх чітке розмежування. Також у законі слід чітко визначити систему, за якою будуть обиратися об'єкти контролю для протидії корупції та замовного характеру, дієвий механізм реалізації результатів, тобто відповідальність за порушення та покарання щодо таких порушень, розробити відповідні санкції до порушників і строк відшкодування матеріальної шкоди. Прийняття такого закону повинно сприяти координації дій не тільки серед суб'єктів контролю, але й взаємодії їх із правоохоронними та судовими органами.

Створення ефективної системи державного фінансового контролю неможливе без єдиної інформаційної бази, у якій би була систематизована інформація про результати перевірок усіх об'єктів контролю всіма існуючими контролюючими органами. Така система має спростити обмін інформації між контролюючими органами, перш за все, задля недопущення дублювання перевірок та можливості оцінки ризиків на основі вивчення результатів попередніх перевірок. Також створення єдиної інформаційної бази надасть можливість отримувати інформацію не тільки контролюючими органами, але й громадськістю. Публічність інформації щодо перевірок підвищить довіру громадян до влади та розпорядників бюджетних коштів.

Наступним кроком з удосконалення контролю є розробка спеціалізованої комп'ютерної програми та використання її в роботі контролерів. Застосування такої програми має вивільнити час контролерів для використання його для виявлення факторів ризику, аналізу причин порушень та оцінки ефективності роботи закладу. Також використання спеціалізованої комп'ютерної програми в державному внутрішньому фінансовому контролі дозволить проводити контроль на більшості об'єктів одночасно та надасть можливість проводити перевірку суцільним методом більшості операцій. Оскільки більшість об'єктів контролю використовують в обліку спеціалізовані облікові програми, то дані обліку можна навіть не заносити до програми контролерів, а їх передати.

Державний внутрішній фінансовий контроль проводиться контролерами, а тому багато в чому результат залежить від кваліфікації працівників. Тому, доцільно створити єдину систему з підготовки кадрів для проведення контролю. Така система має також здійснювати підвищення кваліфікації, котра повинна впливати на надання чергового рангу державного службовця. Високий рівень кваліфікації має підтверджуватися відповідним сертифікатом-документом, який би надавав право працівнику займатися контрольною діяльністю. Такий орган також має забезпечувати створення належної літератури з проведення контролю, розробку методології перевірок, пошук шляхів удосконалення контролю, дослідження та запровадження закордонного досвіду у вітчизняну практику контролерів.

Система нормативно-правових актів державного фінансового контролю має будуватися з урахуванням таких основних вимог [27]:

- нормативно-правові акти державного фінансового контролю не повинні мати суперечностей, у тому числі невідповідність у назвах, термінології тощо, дублювати один одного, те ж відноситься і до правових актів, що регулюють інші сфери державного управління й фінансів. Виконання цього принципу загалом має бути забезпечено чіткою компетенцією та правилами побудови системи правового регулювання державного фінансового контролю;

- має бути чітко визначено те, які конкретні питання державного фінансового контролю розглядає той чи інший рівень нормативного регулювання, як він взаємодіє з іншими рівнями, які види нормативно-правових актів входять у той чи інший рівень;

- повинна бути чітко визначені обов'язковість застосовування, порядок розробки й узгодження нормативно-правових актів державного фінансового контролю.

Серйозну проблему становить і відсутність правових норм, що визначають відповідальність за невиконання представлень і приписів контролюючих органів, ненадання інформації з їх запитів, надання неповної

чи недостовірної інформації, а також за відмову від допуску на об'єкт, що перевіряється, без належної підстави.

Концепція розвитку державного фінансового контролю має бути документом обов'язкового виконання, що визначається нормами права.

Проте закони та положення самі по собі не можуть вирішити ситуацію з контролем. Так, вони становлять базу державного фінансового контролю, формують адекватний нормативно-правовий механізм, забезпечують саму можливість формування та функціонування системи. До них також необхідно прийняти інструктивні та регламентуючі матеріали, розробити відповідні організаційні заходи щодо їх реалізації. Без належних механізмів реалізації прийнятого закону буде не тільки гальмуватися їх реальне виконання, але є ймовірність того, що все залишиться лише на папері.

Необхідно також розробити нормативно-правовий документ загального користування, який би встановлював єдині принципи здійснення державного фінансового контролю, єдині стандарти, прийнятні для застосування всіма органами, уповноваженими на здійснення фінансового контролю в державі, та порядок їх звітування. Такий документ має бути затверджений рішенням Кабінету Міністрів України та/або Верховної Ради України [69].

Н. Виговська наголошує, що процедура формування правового забезпечення державного фінансового контролю має передбачати створення шестирівневої системи нормативно-правових актів, представлених Концепцією розвитку системи фінансового контролю в Україні, Концепцією розвитку системи державного фінансового контролю, Законом України «Про державний фінансовий контроль», професійними стандартами та Етичним кодексом державного фінансового контролю, роз'ясненнями до стандартів, внутрішніми документами органів державного фінансового контролю [15].

Водночас, на відміну від Росії, де ще 8 серпня 2001 року було прийнято Федеральний закон № 134-ФЗ «Про захист прав юридичних осіб і індивідуальних підприємств при проведенні державного контролю (нагляду)» [69], в Україні такого законодавчого акта немає й досі.

Отже, серед найбільш проблемних питань у сфері правового забезпечення державного фінансового контролю є те, що в наявності не лише розрізненість зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, їх відомча закритість, а й штучне протиставлення різних контролюючих органів на фоні відсутності однозначного тлумачення їх повноважень і належної узгодженості й координації дій. Це, у свою чергу, спричиняє: дублювання функцій різних контролюючих органів у сфері державного фінансового контролю, що спричиняє нераціональне використання бюджетних коштів на їх утримання, знижує дієвість контролю за обґрунтованістю бюджетної політики, законністю й ефективністю формування бюджетів і використання бюджетних коштів; недостатню співпрацю органів державного відомчого та незалежного фінансового контролю, координацію їх дій; нерозвиненість контролю дохідної частини державного і місцевих бюджетів; перебування одних питань державного фінансового контролю в центрі підвищеної уваги контролюючих органів, а відтак, здійснення за ними постійних перевірок, здійснюваних за різною методологією, що призводить до суперечливих результатів, за одночасного ігнорування інших об'єктів контрольної діяльності; невиконання вимоги повного охоплення державних коштів і майна фінансовим контролем, що зумовлює перебування значної частини державних коштів поза контролем і неможливість порівняння отриманих результатів, оскільки загального обліку контрольних заходів, здійснюваних різними установами, не існує; перевірку з року в рік тих самих одержувачів коштів державного бюджету, які отримують найбільші обсяги фінансування, оскільки головним критерієм ефективності діяльності органів державного фінансового контролю є сума виявлених фінансових порушень; відсутність чітких механізмів відшкодування коштів, у використанні яких допущені фінансові порушення; відсутність єдиної методологічної бази та технології здійснення державного фінансового контролю; недостатнє використання своїх повноважень територіальними структурними підрозділами державних контролюючих

органів; відсутність системного зв'язку між внутрішніми нормативними документами органів державного фінансового контролю, а відтак, і непорівнянність у роботі і в її оцінці; концентрацію уваги контролерів, головним чином, на виявленні фактів порушень, а не причин їх виникнення.

Для повноцінного та якісного правового забезпечення системи державного фінансового контролю необхідно поглиблювати різнопланові теоретичні дослідження з даної проблематики, вивчати позитивний зарубіжний досвід і критично аналізувати існуючу вітчизняну практику, використовувати в практичній діяльності контролюючих органів останні досягнення менеджменту знань, інформаційних технологій і фінансового менеджменту, підвищувати загальну правову та економічну культуру контролерів.

Отже, з метою ефективного впровадження Концепції варто виконати такі завдання: провести розширені консультації з відповідного питання серед працівників органів контролю; створити єдину інформаційну базу даних з питань вдосконалення державного фінансового контролю; здійснити розрахунок необхідних ресурсів та визначити шляхи їх фінансування.

3.2. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до Європейської практики

В Україні існує досить розвинута система державного фінансового контролю. Але, незважаючи на значну кількість органів державного фінансового контролю, учасники фінансових відносин досить часто допускають порушення, які негативно впливають на стан державних фінансів, насамперед, у бюджетній сфері. Серед таких порушень: нецільове та/або неефективне використання бюджетних коштів, ухилення (свідоме і несвідоме) від виконання податкових зобов'язань, неподання (або несвоєчасне подання, або неправильне складання) фінансової звітності, знищення документації тощо [76].

Натомість у системі державного фінансового контролю існують певні недоліки і суперечності, пов'язані насамперед із недостатньою інтегрованістю окремих ланок цієї системи, що ускладнює використання сучасних інформаційно-комунікаційних і моніторингово-аналітичних технологій (в тому числі тих, які апробовано у країнах ЄС) [11]. Особливістю механізму державного фінансового контролю в Україні є те, що він орієнтований на контроль за формуванням бюджетних доходів (податки, митні платежі) і недостатньо забезпечує перевірку результативності й ефективності фінансування бюджетних видатків [11].

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Складовими зазначених систем у країнах ЄС є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом зазначеної системи в країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу.

Ці питання частково врегульовано статтею 26 Бюджетного кодексу України (2542-14) від від 11.10.2018 та статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (996-14) від 16.07.1999 р. [56]. У законодавчих актах не розкрито суть поняття внутрішнього контролю. Зазначене питання також не має належного наукового та методичного обґрунтування. Як наслідок, дієве функціонування внутрішнього контролю в органах державного і комунального сектору на даний час не забезпечено. Недостатнім є розуміння керівниками таких органів усіх рівнів їх персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети очолюваних ними органів. Фактично у системі

внутрішнього контролю повинні бути задіяні всі підрозділи органів державного і комунального сектору.

В органах державного і комунального сектору країн ЄС функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, що досліджують діяльність апарату органу та підпорядкованих і підзвітних йому органів і звітують про результати проведеного аудиту відповідному керівнику. Зазначені служби діють незалежно від інших підрозділів. Внутрішній аудитор незалежний у власних діях щодо проведення аудиту.

Слід зазначити, що подальше реформування системи державного фінансового контролю в Україні має проходити з використанням можливостей провідних спеціалізованих міжнародних організацій.

У 1953 р. при ООН створено Вищий орган контролю державних фінансів (INTOSAI), до складу якого нині входять 170 країн-учасниць. Цей орган відіграє важливу роль у методологічному забезпеченні модернізації фінансового управління й посилення відповідальності на всіх рівнях фінансового процесу. Генеральний секретаріат INTOSAI розташований у м. Відень (Австрія).

Традиційним завданням INTOSAI є організація дієвого контролю за дотриманням фінансового законодавства, а також здійснення контрольно-аудиторських процедур за правильністю фінансового управління, обліку й звітності. INTOSAI розробляє методологію аудиту, спрямованого на оцінювання результативності, ефективності й економічності державного управління.

Вищий орган контролю державних фінансів забезпечує виконання своєї місії й реалізує визначені завдання через функціонування окремих органів, а також адміністрування окремих програм і проектів. В Україні фахівці INTOSAI беруть участь у роботі кількох експертних груп, надаючи методологічну допомогу. Україну в INTOSAI репрезентує Рахункова палата.

EUROSAI — одна з регіональних організацій INTOSAI, членами якої є країни європейського континенту. Згідно зі статутом EUROSAI, її основна

мета — сприяти розвитку співпраці між національними організаціями різних країн, а також обміну інформацією та документацією. EUROSAI також організовує наукові дослідження та навчальні семінари.

Реформування системи внутрішнього державного фінансового контролю в Україні має проходити на основі вивчення й адаптації кращого європейського досвіду в цій сфері. З метою удосконалення механізму системи державного фінансового контролю обґрунтовано пропозиції щодо необхідності розробки концептуальних документів з питань розвитку державного фінансового контролю, що має враховувати найкращий досвід країн ЄС, а також передбачати реальні кроки щодо реалізації інтеграційних намагань нашої країни [52].

Європейський досвід спрямовує на вжиття рішучих заходів для боротьби з корупцією та організованою злочинністю у системі державного фінансового контролю. Натомість основні зусилля спрямовуються не на покарання, а на профілактику вказаних проявів [74]. В цьому контексті доцільно забезпечити удосконалення законодавства з питань регулювання державного фінансового контролю (насамперед забезпечення чіткого правового трактування основних фінансових понять), належний рівень оплати працівників органів державного фінансового контролю, посилення державного, відомчого та громадського контролю за виконанням контрольно-перевірочних процедур, а також підвищення рівня відповідальності за неналежне виконання приписів у сфері організації й здійснення внутрішнього державного фінансового контролю [43].

За висновком фахівців, в Україні результативність як зовнішнього, так і внутрішнього фінансовою контролю залишається недостатньою [43]. Досить багато матеріалів перевірок не мають «логічного завершення» у вигляді призначення адекватного покарання винним посадовим особам, а також відшкодування завданих державі збитків.

Взагалі законодавство України, на відміну від законодавства ЄС, досить слабо регулює питання належного відшкодування за вчинені

фінансові порушення, в тому числі за розтрату державних коштів. Досить багато питань взагалі залишаються неврегульованими, тому доцільно вивчити практику ЄС і вжити заходів щодо її імплементації в українське законодавство.

В умовах загострення економічної кризи було продемонстровано необхідність подальшого зміцнення системи внутрішнього фінансового контролю, оскільки саме вона спрямована насамперед на профілактику порушень. За висновком автора О. Ю. Большакова, нині система державного внутрішнього контролю в Україні враховує основні принципи побудови внутрішнього контролю в країнах ЄС лише частково. Зокрема, в Україні майже немає прикладів здійснення державного внутрішнього аудиту ефективності [11].

Нині доцільно впроваджувати перевірені в країнах ЄС технології автоматизації планування документальних форм контролю, удосконалити регулювання аудиторської діяльності, посилити державний фінансовий контроль за діяльністю монополій (в тому числі державних). Необхідно створити єдину базу даних щодо виявлених фінансових порушень (в таку базу даних слід вносити інформацію про характер вчиненого порушення, суб'єктивну й об'єктивну сторони порушення, його розмір і відшкодування).

Таким чином, задля посилення в Україні результативності державного фінансового контролю необхідно активізувати співробітництво з міжнародними спеціалізованими організаціями в цій сфері, запозичуючи й адаптовуючи кращі світові напрацювання.

Слід виходити з того, що основною метою державної політики з питань модернізації системи державного фінансового контролю мають стати оздоровлення фінансової (насамперед бюджетної) системи та забезпечення її розвитку відповідно до європейських стандартів. На основі застосування сучасних демократичних принципів державного управління необхідно сформувати нову парадигму розвитку системи державного фінансового контролю в Україні. Основним принципом цієї парадигми має стати, на

думку І. Іванової, принцип децентралізації. В той же час методологія побудови системи державного фінансового контролю повинна враховувати стратегічні засади функціонування бюджетної, податкової, банківської систем [10].

У цьому контексті фахівці обґрунтували необхідність розробки стратегічних документів щодо подальшого розвитку системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС [80]. Такі документи мають враховувати:

Теоретико-методологічну базу.

Особливості нормативно-правового забезпечення.

Параметри функціонування організаційно-економічного механізму реалізації державного фінансового контролю.

Результати науково-дослідної роботи.

Забезпечення професійними кадрами.

Організаційно-матеріальне забезпечення.

Можливість застосування сучасних інформаційно-комунікаційних технологій.

Пріоритетними напрямками модернізації державного фінансового контролю в контексті європейської інтеграції мають стати:

Створення єдиної термінологічної бази у сфері державного фінансового контролю (уніфікація термінів і понять, регламентація процедур державного фінансового контролю, розвиток державного фінансового аудиту, розроблення й затвердження «рамкового» законодавчого акту з цих питань).

Гармонізація державного фінансового контролю (не лише на стадії виконання бюджету, а й на стадії його планування), в тому числі на рівні організації бюджетного процесу на місцевому рівні (йдеться передусім про безумовне виконання приписів міжнародних і національних правових актів).

Посилення результативності державного фінансового контролю не лише на стадії формування бюджетних доходів (Державна фіскальна

служба), а й на стадії фінансування бюджетних видатків (Рахункова палата України, Державна аудиторська служба, відомчий фінансовий контроль).

Забезпечення подальшого розвитку державного управління у сфері державного фінансового контролю, в тому числі на регіональному рівні (унеможливлення приховування порушень, виявлених при здійсненні перевірок посадовими особами місцевих контролюючих органів).

Упровадження чіткої системи відповідальності учасників фінансових відносин за вчинення фінансових порушень (удосконалення механізму виявлення порушень на основі застосування сучасних аналітично-моніторингових технологій, використання можливостей електронного звітування й аналізу, підвищення ефективності застосування процедур щодо відшкодування державі втрат у разі вчинення бюджетного правопорушення, запровадження етичних норм і стандартів у сфері державного фінансового контролю).

Підвищення етично-морального рівня та професійної кваліфікації державних службовців, які працюють у бюджетній сфері (в тому числі розширення застосування сучасних методів стимулювання та покарання відповідно до європейської практики, а також реалізація принципу безперервності у навчанні державних службовців).

Узагальнення й впровадження кращого європейського досвіду у сфері організації державного фінансового контролю (аналіз наслідків модернізації державного фінансового контролю в країнах ЄС, залучення можливостей міжнародної технічної допомоги, оперативний обмін інформацією про зловживання у сфері фінансів).

Забезпечення подальшого розвитку внутрішнього фінансового контролю (аналіз досвіду і практики країн ЄС, удосконалення законодавства, запровадження нових методик оцінки результативності, постійне підвищення кваліфікації кадрів).

Проведення якісно нової кадрової політики в органах державного фінансового контролю на основі методик відбору та підготовки персоналу,

апробованих в країнах ЄС (підвищення кваліфікаційних вимог до персоналу, впровадження ефективних методик управління персоналом, застосування сучасних форм мотивації й покарання, широке застосування непрямих методів спостереження за результативністю роботи контролюючих підрозділів).

Корисним буде проведення парламентських слухань на тему подальшої модернізації системи державного фінансового контролю в Україні на основі впровадження кращого світового досвіду.

На сьогоднішній день внутрішній контроль є інструментом управління, що дозволяє керівництву органів державного й комунального секторів перевірити стан виконання відповідних завдань, здійснити низку заходів із метою підвищення ефективності й результативності діяльності установи.

Система внутрішнього державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не забезпечує на належному рівні фінансово-бюджетну дисципліну. Як показують результати аналізу стану системи внутрішнього державного фінансового контролю, незацікавленість керівників центральних органів виконавчої влади в дієвій внутрішній контрольно-ревізійній роботі та недостатнє розуміння керівниками своєї персональної відповідальності за діяльність та досягнення мети очолюваних ними органів знижують ефективність внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центральних органів виконавчої влади [47].

Однією з основних причин несформованості цілісної системи можна виділити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність і незалежність відповідних уповноважених посадових осіб.

Наслідком безсистемності в правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують внутрішній державний фінансовий

контроль. Діяльність державних органів, що здійснюють контрольні дії щодо бюджетних коштів, регламентується окремими спеціальними законами і нормативно-правовими актами.

Ці проблеми потребують нагального вирішення. При цьому треба зауважити, що реформування системи повинно відбуватися поетапно та потребувати не лише зміни законодавства і прийняття нормативно-правових актів, а й проведення необхідної роз'яснювальної роботи, розробки дієвих методів управління державними ресурсами й майном.

У міністерстві фінансів більшості країн ЄС функціонує підрозділ (центральный директорат), який відповідає за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. У деяких країнах до складу міністерства фінансів входить два окремих централізованих підрозділи - гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту.

Внутрішній контроль — це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі і ґрунтується на відповідальності керівника за управління та розвиток державного і комунального органу в цілому. До основних функцій керівників належать: планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього контролю та управління ризиками; забезпечення дотримання принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості управлінських рішень; звітування про свої дії та результати діяльності очолюваного ним органу, у тому числі про функціонування внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль не розглядається як окрема система органів державного і комунального секторів, оскільки ґрунтується на належному виконанні обов'язків їх керівників. Внутрішній аудит може проводитися централізовано - органами державної аудиторської служби та децентралізовано - уповноваженим самостійним підрозділом,

підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління.

Міністри фінансів та керівники центральних країн «Великої двадцятки» (С20) в 2011 році з врахуванням глобалізації міжнародних фінансових відносин визначили глобальні дисбаланси в світовій економіці: 1) державний борг; 2) дефіцит бюджету; 3) рівень приватних заощаджень; 4) величина заборгованості корпоративного сектору; що відносяться до зовнішньоекономічних дисбалансів: 1) стан торгівельного балансу; 2) чистий притік доходів від інвестицій; 3) перекази коштів.

Необхідно звернути увагу, що на саміті «Великої двадцятки» було узгоджено розширений перелік конкретних індикативних критеріїв для оцінки причин виникнення і масштабів розповсюдження глобальних дисбалансів.

Експерти інституту посткризового світу підкреслюють, що має місце глобальний інвестиційний дисбаланс, коли капітали перерозподіляються від країн, що розвиваються до розвинених країн [44, с. 115].

Стосовно оцінки зовнішніх дисбалансів в Україні, варто підкреслити, що показник «сальдо платіжного балансу до ВВП (баланс рахунку поточних операцій)» в основному знаходиться в межах граничних значень. У 2012-2013 роках цей показник перевищував граничні значення на 1-2 відсоткових пункти. Девальвація національної валюти тільки в першому півріччі 2014 року сягнула понад 50 %. Необхідно звернути увагу, що для країн ЄС рекомендується зміна коливань валюти за останні три роки від +5% до -5% для країн-членів єврозони; від +11% до -11% для всіх інших країн ЄС.

В Україні в Методичних рекомендаціях щодо розрахунку рівня економічної безпеки наведено близький по суті показник «різниця між індексами продуктивності праці та реальної середньомісячної заробітної плати». Таким чином, рівень продуктивності праці та рівень доходів необхідно постійно контролювати.

Критерії оцінки фінансових дисбалансів мають бути розповсюджені на всі складові фінансового сектора, який включає: фінансовий ринок — грошово-кредитний ринок (ринок короткострокового та довгострокового кредитування, депозитний ринок); ринок капіталу (інвестиційного, виробничого, інтелектуального); валютний ринок (спотовий, форвардний, свопів); ринок банківських металів; фондовий ринок; ринок фінансових інструментів, що надають право власності; ринок іпотечних фінансових інструментів, фінансові інститути - банки, депозитарії, страхові компанії, кредитні спілки, фінансові компанії, лізингові та факторингові компанії, кредитно-гарантійні установи, недержавні пенсійні фонди, компанії з управління активами, ломбарди; регуляторні та наглядові органи — Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [48, с. 37-38].

Під постійним контролем держави повинні знаходитися: процеси руху капіталу, стан бюджету і платіжного балансу, монетарна сфера, валютний ринок, структура і обіг цінних паперів, державний і корпоративний борг, глобальні диспропорції і фінансові дисбаланси. У більшості країн світу незалежно від наявності різних інституційних структур регулювання та нагляду за фінансову стабільність відповідає центральний банк.

Приділяючи проблемам забезпечення фінансової стабільності надважливе значення, Європейська Комісія розробила законопроекти з посилення нагляду за фінансовою сферою в Європі, виявлення фінансових ризиків та їх раннього попередження.

В процесі реформування фінансової системи ЄС створені нові загальноєвропейські органи: Європейська рада з системних ризиків (European Systemic Risk Board — ESRB); Європейська система фінансового нагляду (контролерів) (European System of Financial Supervisors — ESFS). Європейська рада з системних ризиків є органом макропруденційного нагляду, який має здійснювати комплексний нагляд за фінансовою системою

ЄС у цілому, проводити моніторинг і оцінку ризиків на макроекономічному рівні. Крім того, в рамках діяльності Європейської ради з системних ризиків передбачається посилити нагляд за економічною та бюджетною політикою [43, с. 87-88].

Європейська система фінансового нагляду (контролерів) являє собою нову структуру нагляду за фінансовими ринками ЄС. До складу увійшли три новостворені установи: Європейський орган з банківської діяльності, Європейський орган із страхування та пенсійного забезпечення, Європейський орган з цінних паперів та фондового ринку. Основними задачами Європейська система фінансового нагляду (контролерів) визначені такі: розробка правил щодо технічних стандартів для загальноєвропейського фінансового ринку; підготовка угоди щодо обміну інформацією між національними наглядовими органами; забезпечення послідовного застосування правил та технічних стандартів Євросоюзу; здійснення прямих наглядових повноважень щодо кредитних рейтингових агентств; координація дій та прийняття рішень в надзвичайних ситуаціях.

Згідно з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на Державну аудиторську службу України покладено відповідальність за реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю. В її структурі створено Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, який забезпечує методологічну підтримку державного внутрішнього фінансового контролю, здійснює оцінку якості внутрішнього аудиту, організовує та проводить навчальні заходи, у тому числі за підтримки міжнародних експертів.

Однак, між Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16 жовтня 2012 р. [61] та згаданою Концепцією є певні неузгодженості. Так, у Законі термін «внутрішній» до системи державного фінансового контролю не застосовується. Під державним фінансовим контролем розуміється діяльність органу державного фінансового контролю у формах державного фінансового

аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. У Концепції державний внутрішній фінансовий контроль визначено як сукупність контрольних-аналітичних заходів, спрямованих на забезпечення належного управління державними фінансами, які реалізуються у рамках внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, інспектування. Тобто в Концепції є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. В Законі ж внутрішній контроль визначено лише як об'єкт державного фінансового аудиту.

ВИСНОВКИ

Проблеми реформування державного фінансового контролю в Україні, зокрема його правового регулювання, що запобігає посиленню позицій тіньової економіки, дозволяють розглядати їх серед найважливіших напрямків державних перетворень в Україні.

Проведене дослідження дозволило дійти таких висновків:

1. Державний фінансовий контроль – це комплекс цілеспрямованих заходів органів, їх підрозділів чи службових осіб, що здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування та витрачання коштів, у тому числі бюджетних та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

Державний внутрішній контроль, внутрішній аудит – це форма контролю, що здійснюється в державному органі уповноваженим структурним підрозділом, функціонально незалежним від нього, що гарантує неупереджену та об'єктивну оцінку діяльності органу.

2. 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 державного фінансового контролю забезпечить створення надійної платформи для її ефективного розвитку, зокрема розвитку її правових засад, 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 здійснення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів.

3. Повноваженнями із здійснення фінансового контролю в процесі виконання місцевих бюджетів наділено цілий ряд органів влади та установ, основним серед яких необхідно вважати Державну казначейську службу України, яка здійснює контроль за виконанням місцевих бюджетів на всіх етапах надходження та використання бюджетних коштів безпосередньо в ході виконання місцевих бюджетів. Контрольні процедури, котрі здійснює Державна казначейська служба України, регламентуються цілим рядом нормативних актів, контрольні функції та механізми їхнього втілення відрегульовані та достатньо ефективно працюють. Але практична діяльність ставить нові питання, розкриває «слабкі місця» в процедурі контролю і таким чином намічає завдання практичного та теоретичного пошуку перед науковцями та практиками.

Державна казначейська служба України у перспективі повинна стати важливим елементом інтегрованої системи управління державними фінансами. Складність і багатоплановість цієї проблеми зумовлена широким спектром питань, пов'язаних із формуванням адекватного сучасним вимогам законодавства, потребою удосконалення бюджетного процесу.

4. До основних вад сучасної системи державного фінансового контролю можна віднести такі:

- Більшість контрольних процедур носить фіскальний характер. Найчастіше використовують ревізію та перевірку. Ці методи дають змогу лише виявити фінансові порушення, констатувати негативні явища, але не дають запобігти їм чи усунути їх виникнення.

- Переважання заходів подальшого (наступного) контролю. Процедури попереднього та поточного контролю (які, як свідчить досвід зарубіжних країн, є найбільш дієвими) у межах чинної системи фінансового контролю є досить слабкими та недостатньо врегульованими.

- Низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень. Сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги, що держава втрачає через зловживання посадових осіб і відсутність механізму забезпечення повною мірою відшкодування цих збитків.

- Тенденції до збільшення кількості правопорушень, зростання фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів.

- Дублювання функцій суб'єктів фінансового контролю та ін.

Усвідомлення необхідності негайного усунення зазначених недоліків зумовило початок радикального формування системи державного фінансового контролю з урахуванням європейського досвіду.

5. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, прийнята Кабінетом Міністрів України 10.05.2018, є безперечно надзвичайно важливим та правильним кроком у напрямі реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Звичайно це доволі складний процес і на його шляху стоїть низка перешкод: починаючи від необхідності прийняття відповідних нормативно-правових актів, які б здійснювали регулювання процесу реформування, і завершуючи потребою перепідготовки кадрів органів контролю та керівників бюджетних установ. Останнє потребує

значних зусиль та часу з огляду на те, що насамперед варто дещо змінити ідеологію учасників бюджетного процесу, досягти усвідомлення керівниками бюджетних установ повної відповідальності, усвідомлення ревізорами нової місії аудиторів та ін. Отже, прийнята Концепція має чимало переваг і у разі успішної реалізації повинна наблизити Україну до світових вимог та стандартів і сприятиме адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС.

6. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні має проходити на основі вивчення й адаптації кращого європейського досвіду в цій сфері. З метою удосконалення механізму системи державного фінансового контролю доцільно розробити концептуальні документи щодо розвитку державного фінансового контролю, що має враховувати найкращий досвід країн ЄС, а також передбачати реальні кроки щодо реалізації інтеграційних намагань нашої країни.

Стратегічні документи щодо подальшого розвитку системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС мають враховувати: теоретико-методологічну базу; особливості нормативно-правового забезпечення; параметри функціонування організаційно-структурного механізму реалізації державного фінансового контролю; результати науково-дослідної роботи; забезпечення професійними кадрами; організаційно-матеріальне забезпечення; можливість застосування сучасних інформаційно-комунікаційних технологій.

Враховуючи результати проведеного дослідження, вважаємо за доцільне:

1. З метою вдосконалення правового регулювання державного фінансового контролю доцільним є створення шестирівневої системи нормативно-правових актів, представлених Концепцією реалізації державної політики в сфері реформування системи державного фінансового контролю в Україні, Концепцією розвитку системи державного фінансового контролю, Законом України «Про державний фінансовий контроль», професійними

стандартами та Етичним кодексом державного фінансового контролю, роз'ясненнями до стандартів, внутрішніми документами органів державного фінансового контролю. Також доречно прийняти Закон «Про захист прав юридичних осіб і індивідуальних підприємств при проведенні державного контролю (нагляду)».

2. В Законі «Про державний фінансовий контроль», чітко визначити вищий орган контролю та наділити його правами щодо координації дій між іншими суб'єктами контролю; підпорядкованість і підзвітність інших контролюючих органів вищому; установити функції та повноваження кожного з суб'єктів контролю та їх чітке розмежування.

3. Створити при Міністерстві фінансів України, відповідно до досвіду більшості країн ЄС, спеціальний підрозділ, який відповідав би за гармонізацію фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту. Завданням підрозділу гармонізації фінансового управління і контролю є надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку, за яким повинна здійснюватися державна фінансова політика та вдосконалюватися система фінансового управління і контролю. Завданням централізованого підрозділу гармонізації внутрішнього аудиту є розроблення рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, а також надання внутрішнім аудиторам органів державного і комунального сектору консультацій з питань застосування відповідних стандартів. Крім того, підрозділ забезпечує створення надійної та сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

4. Для повноцінного та якісного правового забезпечення системи державного фінансового контролю необхідно поглиблювати різнопланові теоретичні дослідження з даної проблематики, вивчати позитивний зарубіжний досвід і критично аналізувати існуючу вітчизняну практику, використовувати в практичній діяльності контролюючих органів останні досягнення менеджменту знань, інформаційних технологій і фінансового

менеджменту, підвищувати загальну правову та економічну культуру контролерів.

Реалізація запропонованих заходів з удосконалення державного фінансового контролю забезпечить його функціонування як цілісної системи та сприятиме підвищенню стабільності економіки та соціальної сфери країни. Здійснення зазначених заходів виведе державний фінансовий контроль на інший, більш високий, рівень, що відкриє для нашої держави можливість економічного зростання та наблизить вітчизняну систему державного фінансового контролю до систем розвинутих країн. Перелічені заходи з удосконалення державного фінансового контролю можна реалізувати тільки з відтворенням їх у нормативно-правових актах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ангеліна І. А. Концептуальні основи розвитку внутрішнього державного фінансового контролю в Україні / І.А. Ангеліна // Актуальні проблеми економіки. – К., 2014. – № 6 (156). – С. 389-396.
2. Андрійко О. Ф. Державний контроль: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – К.: Наукова думка, 2004. – 300 с.
3. Анисимов А. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / А. А. Анисимов, Л. М. Крамаровский, С. Д. Цыпкин, Е. А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
4. Анисимов А. А. Финансовый контроль в капиталистических странах / А. А. Анисимов. – М.: «Финансы», 1966. – 110 с.
5. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
6. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф., Виговська Н.Г., Петренко Н.І., Шигун М.М. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Ж.: ПП «Рута», 2015. – 416 с.
7. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю: підруч. – Київ: МАУП, 2004. – 254 с.
8. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
9. Білуха Т.М. Теорія фінансово-господарського контролю та аудиту: підручник. – К.: «Вища школа», 2008. – 364 с.
10. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент: навч. курс, – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2008. – 656 с.
11. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. Фінансовий контроль. – 2014. – № 2 (19). – С. 448.

12. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособ. / Н.Д. Бровкина; под ред. М. В. Мельник. – М. : Магистр, 2011. – 384 с.
13. Бровко О. Т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів. Економічні науки. Вісник. ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 48-50.
14. Бурцев В. В. Организация государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. – М.: НТК «Дашков и К», 2002. – С. 100-110.
15. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010, поточна редакція від 11.10.2018 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
16. Виговська Н. Г. Розвиток системи фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.08 гроші, фінанси і кредит. Н. Г. Виговська. – К., 2015. – 32 с.
17. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР: монография / Э. А. Вознесенский. – М.: «Юридическая литература», 1973. – 134 с.
18. Волчихин В. Г. Европейская организация высших контрольных органов. Контролинг. – 1991. – № 4. – С. 41-45.
19. Германчук П. К., Стефаник І. Б., Рубан Н. І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – К.: НВП «АВТ», 2014. – 424 с.
20. Гоменюк В. Ключевые вопросы при создании системы внутреннего контроля корпорации. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: stroymateriali.com.ua.
21. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 18-22. – Ст. 144.
22. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль: курс лекций / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 272 с.

23. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посібн./ Л.В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцур-Патрий – К.: Центр учбової літератури, 2017. – 424 с.
24. Дереконь В. М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Володимир Миколайович Дереконь. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2007. – 261 с.
25. Державний фінансовий аудит: Методологія та організація: монографія [Є.В. Мних, М.О. Никонович, С. Барабаш та ін.] / За ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
26. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія. Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с.
27. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держ. управління: спец. 25.00.02 – механізми державного управління / Г. В. Дмитренко. – К., 2011. – 36 с.
28. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2017. – 304 с.
29. Дружинин В. Н. Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 / Н. Дружинин. – М.: Московский государственный институт международных отношений, 2004. – 212 с.
30. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: підручник / В.П. Дудко. – 2-ге вид., перероб. та до- пов. – Чернівці: Прут, 2018. – 624 с.
31. Жирна Ж. А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту / Ж. А. Жирна // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2010. – № 3. – 292-296.
32. Звіти Рахункової палати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32828>.

33. Иванов В. Высший контрольный орган Франции. – Суд счетов. Контролинг. – 1991. – № 3. – С. 35-38.
34. Иванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні [Електронний ресурс] / І. Иванова. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/Monitor/Desember/04.htm>.
35. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: ЦУЛ, 2002. – 306 с.
36. Карпов Э. С. Понятие и содержание правового регулирования государственного финансового контроля. Вестник Владимирского юридического института. – 2007. – № 2. – С. 280.
37. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
38. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. / Л. М. Крамаровский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 186 с.
39. Кузнеченкова В. Е. Налоговый процесс: теория и проблемы правоприменения: монография / В. Е. Кузнеченкова. – М.: ПолиграфОпт, 2004. – 506 с.
40. Кулінкович Т. Сутність фінансового контролю в державному управлінні / Т. Кулінкович // Актуальні проблеми державного управління. – 2013. – Вип. 3. – С. 91-94.
41. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М.: Центр ЮрИнфор, 2001. – 256 с.
42. Лимская декларация руководящих принципов контроля. Контролинг. – 1991. – № 1. – С. 36.
43. Магута Р. М. Стан діагностики фінансової стабільності в Україні / Р.М. Магута // Інвестиції : практика та досвід. – 2014. – № 17. – С. 84-93.
44. Магута Р. М. Фінансові дисбаланси: необхідність посилення державного нагляду та контролю / Р.М. Магута // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 18. – С 114-122.

45. Манченко О. В. Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Олена Віталіївна Манченко. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2011. – 219 с.
46. Мартиненко М. М. Основи менеджменту: підручник. – К.: Каравела, 2005. – С. 247-248.
47. Микитюк І. С. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю. Світ фінансів. – 2006. – Вип. 2 (7). – С. 100-113.
48. Мінін Б.В. нові плани « Групи 20» по забезпеченню зростання і стабільності світової економіки / Б.В. Мінін, Л.Г. Таранкова // Гроші і кредит. – 2012. – № 3. – С. 34-38.
49. Мухатаєв А. О. Правовий статус та законодавчі засади контрольних повноважень органів Державної контрольно-ревізійної служби: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Андрій Олександрович Мухатаєв. – Х.: Національна юридична академія України ім. Я. Мудрого, 2006. – 20 с.
50. О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строителей: Постановление Совета Народных Комиссаров СССР №2 708 от 15.04.1936 г. Справочник по контрольно- ревизионной работе в сельском хозяйстве [Текст]: в 2 ч. Ч. 1. под ред. Н. Г. Белова, Н.Ф. Евсеева; М-во сел. хоз-ва СССР. М. : [б. и.], 1979. – С. 41.
51. Овсянников Л. Н. Ключевые проблемы формирования системы государственного финансового контроля. Финансовый журнал. – 2016. – № 1. – С. 15.
52. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2016. – 280 с.
53. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

54. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку [Електронний ресурс] / В. Ф. Піхоцький. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/VNULP/Management/2009_647/32.pdf. 5.
55. Положение о Министерстве финансов СССР: утвержденное Постановлением Совета министров СССР №2 105 от 16.02.1971 г. Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве [Текст]: в 2 ч. Ч. 1. под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева; М-во сел. хоз-ва СССР. М.: [б. и.], 1979. – С. 19-20.
56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 40, ст.365.
57. Про внутрішню контрольно-ревізійну роботу в системі центральних органів виконавчої влади проект Постанови Кабінету Міністрів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/54668>.
58. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – Ст. 2144.
59. Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів: Указ Президента України від 19 вересня 2000 року № 1074/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 38. – С. 16-17.
60. Про місцеве самоврядування в Україні: закон України від 21.05.1997 // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1997, № 24, ст.170.
61. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16 жовтня 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 13. – Ст. 110.

62. Про Рахункову палату: закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/315/96-Вр>.
63. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки від 8 лютого 2017 р. № 142-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>
64. Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СРСР / Н. Н. Ровинский. – М.: Госфиниздат, 1947. – 105 с.
65. Розпорядження «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року» від 10 травня 2018 р. № 310-р Київ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>
66. Рубан Н. І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України: дис. канд. екон. наук: 08.04.01. // Н.І. Рубан. – К.: 2016.
67. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навчальний посібник / Л. А. Савченко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
68. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія / Л.А. Савченко. – Ірпінь: Академія державної податкової Служби України, 2001. – 407 с.
69. Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. – № 33. – Ст. 3436; 2002. – № 44. – Ст. 4297 ; 2003. – № 2. – Ст. 169 ; № 40. – Ст. 3820.
70. Советский энциклопедический словарь / М. С. Гиляров, А. А. Гусев, И. Л. Кнунянц; под ред. А. М. Прохорова. – 3-е изд. – М.: Сов. Энциклопедия», 1984. – 1600 с.
71. Советское финансовое право: учебник / под ред. В. В. Бесчервных, С. Д. Цыпкина. – М.: Юрид. лит., 1982. – 424 с.

72. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І.Б. Стефанюк // Вісник КНТЕУ [Текст]. – 2017. – № 4. – С. 42–51.
73. Стефанюк І. Б. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2016. – № 3 (56). – С. 24–28.
74. Стоянова Н. М. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): монографія Н. М. Стоянова. – Одеса: Юрид. акад., 2004. – 136 с.
75. Студеникина М. С. Государственный контроль в сфере управления / М. С. Студеникина. – М.: «Юрид. лит.», 1974. – 160 с.
76. Суркова Ю. Фінансовий контроль як чинник оптимізації ціноутворення на будівельному ринку. Фінансовий контроль. – 2008. – №3. – С. 25-30.
77. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 125-131.
78. Типовая инструкция о порядке проведения комплексных ревизий производственной и финансово-хозяйственной деятельности производственных и хозяйственных организаций проводимых контрольно-ревизионным аппаратом министерств и ведомств: прил. №1 к письму М-ва финансов СССР №2 85 от 14.09.1978 г. Справочник контролера-ревизора [Текст]: сб. норм. док. по контр.-ревизион. работ. финанс. орган. / сост. П. Е. Тарасович, С. Б. Букин; под ред. С. М. Устинюка. М.: [б. и.], 1981. – С. 455-474.
79. Финансовое право: учебник / под ред. Н. И. Химичевой. – М.: Изд-во БЕК, 1995. – 525 с.
80. Фінансове право України: підручник / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, І.Є. Криницький; За ред.. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 320 с.
81. Фінансове право: підручник / відп. ред. О. П. Гетманець. – Харків: Еспада, 2008. – 416 с.

82. Чернявский В. С. Государственный финансовый контроль: проблемы эффективности. Финансовое право. – 2004. – № 4. – С. 16.
83. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 7.
84. Шевченко А. А. Актуальные проблемы государственного финансового контроля. Финансовые исследования. – 2008. – № 1. – С. 40.
85. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.00.08. – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2016. – 21 с.
86. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: монографія / В.О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
87. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма/ О. Шевчук// Вісник КНТЕУ [Текст]. – 2017. – № 1. – С. 41 – 50.
88. Шевчук О. А. Правове забезпечення державного фінансового контролю. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/866/1/%>